FREDRIK OHLSSON

EU-rätten och 2013 års ränteavdragsbegränsningar

2013 års ränteavdragbegränsningar och förenligheten med EU-rätten är fortfarande en omdiskuterad fråga. Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har ännu inte prövat något fall i sak. I denna artikel diskuteras några olika frågeställningar med anknytning till EU-rätten, mot bakgrund av att Europeiska unionens domstol (EU-domstolen) under 2018 har prövat motsvarande regler i Nederländerna. EU-domstolens praxis visar, enligt min uppfattning, att starka skäl talar för att de svenska reglerna inte skulle klara en prövning i EU-domstolen. Potentiellt mycket stora belopp står på spel och det blir därför mycket intressant att följa utvecklingen framöver.

1 INLEDNING

1.1 Bakgrund

Under 2013–2015 kommenterade jag reglernas förenlighet med EU-rätten i ett flertal artiklar i denna tidskrift.[1] För god ordnings skull ska nämnas att mina kritiska synpunkter i artiklarna ledde till att jag har blivit inblandad i ett antal pågående rättsprocesser rörande dessa frågeställningar.[2] I sak har jag alltjämt samma uppfattning som jag gav uttryck för i mina tidigare artiklar.

Det finns anledning att återuppta diskussionen med tanke på att EU-domstolen den 22 februari 2018, i den s.k. X BV-domen, fann att nederländska ränteavdragsbegränsningar inte var förenliga med EU-rätten.[3] Nederländska ränteavdrags- och koncernbeskattningsregler är förvisso inte

1 Se Fredrik Ohlsson, Skattenytt 2013 s. 102–116, Skattenytt 2014 s. 11–24, Skattenytt 2014 s. 650–660 och Skattenytt 2015 s. 64–76. Det finns fler artiklar (med olika syn på de EU-rättsliga frågeställningarna) för den intresserade läsaren att ta del av. Som exempel kan nämnas Maria Hilling, Skattenytt 2015 s. 54–63 samt Caroline Väljemark, Skattenytt 2015 s. 200–214 och Skattenytt 2015 s. 306–318.

2 I denna artikel nämns några domar från svenska domstolar rörande dessa frågor. För undvikande av missförstånd så vill jag klargöra att jag inte har varit involverad i något av dessa fall på något sätt. Mina reflektioner kring domarna bygger därför bara på det som framgår av de offentliga dokumenten.

3 Se X BV och X NV, C-398/16 och C-399/16, EU:C:2018:110. Det mål som rörde ränteavdragsreglerna var C-398/16, X BV.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00

identiska med de svenska, men det finns likheter, och enligt min uppfattning ger domen viktig vägledning i vissa frågor som är relevanta även för svenska ränteavdragsmål. I några andra avseenden ger dock X BV-domen, enligt min uppfattning, inte någon större vägledning för de svenska frågeställningarna. Vissa frågor uppstår dock vid en genomläsning av domen, och dessa frågor ger anledning till reflektion även ur ett svenskt perspektiv. Det finns emellertid även en rad andra rättsfall från EU-domstolen de senaste åren som kastar ljus på den intressantaste frågeställningen ur ett EU-rättsligt perspektiv, nämligen om reglerna är proportionerliga. En stor del av denna artikel handlar därför om den frågan.

För att inledningsvis kort rekapitulera hur EU-domstolen går till väga när den prövar om en nationell regel är förenlig med EU-rätten eller inte, så prövas i ett första steg om en objektivt sett jämförbar gränsöverskridande situation behandlas sämre än en rent nationell situation. Om detta bedöms vara fallet prövas i ett andra steg om den negativa särbehandlingen kan motiveras med något eller några av de skäl som godtagits i EU-domstolens praxis. Om så är fallet prövas i ett tredje steg om den nationella regleringen, trots att den kan motiveras i princip, ändå är för långtgående. Om svaret på den frågan är jakande, innebär det att regeln bedöms vara oproportionerlig. Då får den inte heller tillämpas.

Den Europeiska kommissionen (EU-kommissionen) har, inom ramen för ett s.k. EU-pilotförfarande, gjort gällande att de svenska reglerna är för långtgående och därmed oproportionerliga. Regeringen har varit av motsatt uppfattning.[4] Inga offentliga steg har tagits inom ramen för EU-pilotförfarandet sedan februari 2015. Av detta kan man möjligen få intrycket av att regeringen övertygade EU-kommissionen om att den hade fel. Ärendet är i skrivande stund dock inte formellt avslutat av EU-kommissionen,[5] vilket talar emot den slutsatsen. Det vanligaste är dock att EU-kommissionen avslutar ett ärende när medlemsstaten har infört nya regler. Detta sker den 1 januari 2019. Att EU-kommissionen avslutar ett EU-pilotförfarande har dock inte någon påverkan på en eventuellt kommande prövning i EU-domstolen. EU-domstolen har konstaterat att även om EU-kommissionen avslutat ett sådant förfarande så har inte medlemsstaten några berättigade

4 Se Caroline Väljemark, Skattenytt 2015 s. 200–214 och s. 306–318.

5 EU-kommissionen har ett särskilt register för överträdelseärenden och när detta skrivs (i oktober 2018) är det svenska ärendet rörande ränteavdrag (20134206) ännu inte avslutat, se: http://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?lang_code=sv.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00

förväntningar på att de nationella reglerna skulle komma att godtas vid en prövning i domstolen.[6]

I samband med sitt besök i Stockholm i maj 2018 beskrev EU-domstolens ordförande Koen Lenaerts sin domstols prejudikatbildning som ett brobygge: ”en sten i taget”.[7] Som tidigare framhållits så kan det ibland vara svårt att dra några säkra slutsatser om EU-rättens rätta innehåll,[8] men när praxis utvecklas över tid och ”sten läggs till sten” framträder ett mönster som kan vara mer eller mindre tydligt. I denna artikel belyser jag det mönster som jag tycker mig se i EU-domstolens praxis och hur jag bedömer att detta kan appliceras på de svenska frågeställningarna. Det är naturligtvis möjligt att det går att komma till andra slutsatser, men nedan klargör jag hur jag ser på saken.

1.2 Etableringsfrihet eller fri rörlighet för kapital

Av utrymmesskäl berör jag inte frågan om vilken frihet – etableringsfriheten eller den fria rörligheten för kapital – som kan tänkas bli tillämplig. Denna fråga är emellertid mycket intressant, och motiverar enligt min uppfattning i sig ett förhandsavgörande från EU-domstolen.[9] Svaret

6 Se SC Paper Consult SRL, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 68.

7 Se Magnus Schauch, SvJT 2018 s. 659.

8 Se Maria Hilling, Skattenytt 2015 s. 54–63.

9 Jag har diskuterat några aspekter av frågan i en tidigare artikel (Fredrik Ohlsson, Skattenytt 2014 s. 11–24), men mycket har hänt sedan dess. Lagstiftaren, Skatteverket och domstolarna har intagit uppfattningen att etableringsfriheten är relevant frihet. Någon prövning mot den fria rörligheten för kapital har därför inte aktualiserats. Det är dock värt att notera att det av lagtextens ordalydelse framgår att det i princip inte krävs något aktieinnehav alls för att de svenska reglerna ska bli tillämpliga (se 24 kap. 10 a § punkten 1 IL) och i EU-domstolens praxis talas i princip alltid om ägarandelens storlek när denna fråga avgörs. Vissa uttalanden som görs i förarbetena (prop. 2012/13:1 s. 239 med vidare hänvisning till prop. 2001/02:165 s. 71), i kombination med hur syftet med de svenska reglerna har uttolkats av Skatteverket, Skatterättsnämnden och några förvaltningsdomstolar i mål med anknytning till olika fondstrukturer, gör att man skulle kunna komma till slutsatsen att frågan ska bedömas med utgångspunkt i den fria rörligheten för kapital. Orsaken till detta är hur EU-domstolens praxis har utvecklats på senare år (SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, Kronos International Inc, C-47/12, EU:C:2014:2200, Emerging Markets, C-190/12, EU:C:2014:249, Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629 och SECIL, C-464/14:EU:C:2014:139). De resonemang som förs i prop. 2017/18:296 (s. 29–31), rörande tillämplig frihet i förhållande till CFC-reglerna, är tankeväckande även för bedömningen avseende ränteavdragsbegränsningarna. Regeringens uppfattning är att CFC-lagstiftningen skulle kunna omfattas av den fria rörligheten för kapital, om reglerna inte enbart blir tillämpliga på situationer där en delägare utövar ett bestämmande inflytande på CFC-bolaget. Jag delar regeringens uppfattning och motsvarande resonemang kan även föras kring ränteavdragsbegränsningarna. Innan domen föll i Itelcar-målet, så hade det anförts att de portugi-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00

på den frågan påverkar vilka lån som kan åtnjuta EU-rättsligt skydd eller inte. Alla lån är kapitalrörelser och om den fria rörligheten för kapital är tillämplig skulle således alla lån påverkas. Om svaret på frågan däremot skulle vara att etableringsfriheten är tillämplig frihet, måste man i varje enskilt fall analysera koncernstrukturen. Här gäller det att hålla tungan rätt i mun och inte dra förhastade slutsatser. Det är nämligen inte så enkelt som att titta på var det långivande bolaget hör hemma (i eller utanför EES) och basera sin analys på det. EU-domstolen har i sin praxis klargjort att även lån från icke-EES-bolag omfattas av etableringsfriheten, t.ex. om långivaren och låntagaren kontrolleras av ett gemensamt EES-bolag. Motsatsvis kan även lån från EES-bolag, beroende på hur koncernstrukturen ser ut, tänkas hamna utan skydd av etableringsfriheten.[10] Varje enskilt fall och struktur måste således analyseras noga med beaktande av detta.

1.3 Avgränsningar och disposition

Jag utgår från att läsaren av denna artikel är väl förtrogen med 2013 års regler och går därför inte in på dessa i detalj. Inte heller kommenterar jag de nya, riktade, ränteavdragsbegränsningarna som träder ikraft vid årsskiftet 2018/2019.

Jag har disponerat artikeln så att jag i avsnitt 2 belyser det nederländska ränteavdragsmålet. I avsnitt 3 utvecklar jag kort varför domen är viktig även i Sverige. Vad som är rätt jämförelsesituation berör jag i avsnitt 4. I avsnitt 5 analyserar jag frågan om negativ särbehandling av gränsöverskridande situationer. I avsnitt 6 går jag in på frågan om vem det är som ska bevisa vad, i en situation när en domstol har funnit att en negativ särbehandling faktiskt föreligger. I avsnitt 7 berör jag frågan om särbehand-

siska ränteavdragsbegränsningarna som var uppe till prövning i målet enbart skulle prövas mot etableringsfriheten, se Ana Paula Dourado (i Michael Lang m.fl. (red.), Recent Developments in Direct Taxation, 2012) s. 208–210. EU-domstolen kom dock till annan slutsats. Jag har dock svårt att fullt ut förena de slutsatser om tillämplig frihet, som drogs i Itelcar-målet, med vissa uttalanden och slutsatser i ett något äldre mål (Lasertec, C-492/04, EU:C:2007:273). Denna osäkerhet gäller även avseende de svenska reglerna och detta, i kombination med den stora effekt som svaret på frågan har, motiverar enligt min mening att HFD inhämtar ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Jag har dessutom noterat att liknande frågeställningar nyligen har lyfts i den internationella doktrinen, se Ramon Tomazela Santos, Bulletin For International Taxation 2018 s. 506–518. Där diskuteras frågan om vilken EU-rättslig frihet som kan bli tillämplig vid en prövning av rådets direktiv (EU) 2017/952 (det s.k. ATAD 2). Den principiella frågeställningen är således ytterst aktuell och intressant ur många perspektiv.

10 Se Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00

lingen kan motiveras eller om den är för långtgående. I avsnitt 8 avslutas artikeln med konstaterandet att om reglerna befinns vara oförenliga mot EU-rätten riskerar staten att i värsta fall behöva återbetala upp mot 18 miljarder kr till svenska företag.

2 X BV-MÅLET

2.1 Omständigheterna och reglerna i Nederländerna

Målet rörde beskattningsåret 2004 och har svensk anknytning. Moderbolaget i koncernen var svenskt. Den svenska koncernen ägde cirka 71 procent av aktierna i ett italienskt bolag. Resterande del av aktierna, cirka 29 procent, var noterade på italiensk börs och ägdes av andra ägare. Den svenska koncernen ville köpa ut dessa aktier från börsen, genom ett italienskt budbolag, varefter de två italienska bolagen skulle fusioneras. Detta skedde sedan under år 2004 och 2005.[11] X BV lånade medel från ett svenskt koncernbolag och använde dessa för att göra ett kapitaltillskott till det nybildade italienska budbolaget. Kapitaltillskottet skulle finansiera köpet av de börsnoterade aktierna.[12] Målet rörde frågan om X BV skulle ha rätt att dra av räntan på lånet från Sverige.

Något förenklat innebar nederländsk rätt vid denna tidpunkt följande. Räntekostnader på lån från närstående företag, där det lånade kapitalet bl.a. användes för att förvärva andelar i ett närstående företag eller för att lämna kapitaltillskott till ett närstående företag, var avdragsgilla endast om låntagaren visade *antingen* att lånet och de övriga rättshandlingarna baserats på sunda affärsmässiga överväganden, *eller* att räntan hos långivaren var föremål för en inkomstskatt som är ”skälig”.[13] Det framgår av svenska förarbeten att man i Nederländerna, med uttryckssättet ”skälig” avser en effektiv skattesats om minst tio procent beräknat på ett underlag enligt nederländska regler.[14] Mot bakgrund av att avdrag nekades av den nederländska skattemyndigheten, och då den svenska bolagsskattesatsen år

11 Se Daniel Smit (i Michael Lang m.fl. (red.), Recent Developments in Direct Taxation, 2016) s. 165.

12 Se X BV och X NV, EU:C:2018:110, punkt 7. I Nederländerna ses ett aktieförvärv i ett närstående företag, eller som i detta fall ett kapitaltillskott till ett närstående bolag, som den händelse som ”smittar ner” lånet och gör att räntekostnaderna omfattas av tillämpningsområdet för de nederländska ränteavdragsbegränsningarna, se Daniel Smit (i Michael Lang m.fl. (red.), Recent Developments in Direct Taxation, 2016) s. 166.

13 Se dom X BV och X NV, EU:C:2018:110, punkt 3.

14 Prop. 2012/13:1 s. 223–224.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00

2004 var 28 procent, kan man sluta sig till att ränteinkomsterna i Sverige, direkt eller indirekt genom koncernbidrag, kunde kvittas mot skattemässiga underskott. Man kan också sluta sig till att den nederländska skattemyndigheten inte kan ha ansett att lånet och de övriga rättshandlingarna var baserade på sunda affärsmässiga överväganden.

Likt Sverige har även Nederländerna regler som syftar till att möjliggöra koncernintern resultatutjämning. I Sverige finns koncernbidragsreglerna. Nederländerna har ett system med s.k. skattegrupper.[15] Enbart bolag med skattemässig hemvist i Nederländerna kunde ingå i en nederländsk skattegrupp. Enligt nederländska regler så kunde dock ett utländskt företag ingå i en sådan skattegrupp, men då krävdes dels att det var en utländsk motsvarighet till ett nederländskt aktiebolag, dels att detta rättssubjekt hade skattemässig hemvist i Nederländerna.[16] Om X BV i stället hade lämnat de lånade medlen i kapitaltillskott till ett bolag som ingår i samma skattegrupp som X BV så hade ränteavdraget inte vägrats. Detta var en följd av utformningen av de nederländska reglerna om skattegrupper. Orsaken till detta var att man vid den nederländska beskattningen bortsåg från alla transaktioner mellan de olika bolag som ingår i skattegruppen.[17] Detta fick till effekt att kapitaltillskottet inte ansågs ha ägt rum, och därmed fanns det inte någon transaktion som skulle göra ränteavdragsbegränsningarna tillämpliga.[18] Avdraget skulle därför inte ha nekats i en sådan situation.

X BV påpekade därför att avdrag inte skulle ha vägrats om X BV hade lämnat de lånade medlen i kapitaltillskott till ett nederländskt koncernbolag i samma skattegrupp. X BV ansåg att det utgjorde en negativ särbehandling att avdrag vägrades när kapitaltillskottet hade lämnats till ett italienskt bolag, när så inte hade blivit fallet i en jämförbar inhemsk situation. Den nederländska regeringen ansåg å sin sida att reglerna om ränteavdragsbegränsningar i sig inte stred mot etableringsfriheten. De eventuella hindren byggde på att det enbart var nederländska bolag som kunde ingå i en skattegrupp, men enligt den nederländska regeringen var detta en följd av reglerna om skattekonsolidering. Den nederländska regeringen

15 Ett vanligt engelskt uttryck på detta är *fiscal unity*. På svenska har jag sett lite olika benämningar, t.ex skattemässig eller fiskal enhet eller skattegrupp. Alla de ingående bolagen ses som ett skattesubjekt i Nederländerna, se X BV och X NV, EU:C:2018:110, punkt 28.

16 Se SOU 2014:40 s. 390–391.

17 Se SOU 2014:40 s. 391.

18 Se X BV och X NV, EU:C:2018:110, punkt 28.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00

menade att EU-domstolen tidigare hade godtagit detta.[19] EU-kommissionen påpekade under förfarandet i EU-domstolen att medan det i en gränsöverskridande situation var omöjligt att undvika en tillämpning av ränteavdragsbegränsningarna, så var det möjligt att göra det i en rent nationell situation genom att bilda en skattegrupp.[20]

2.2 EU-domstolens slutsatser

EU-domstolen höll med X BV. Genom utformningen av de nederländska reglerna om skattegrupper skulle X BV, om det hade lämnat ett kapitaltillskott till ett bolag ingående i skattegruppen, ha möjlighet att dra av räntan utan att behöva uppfylla villkoren i ränteavdragsbegränsningarna.[21] I punkten 35 kom en viktig slutsats från EU-domstolens sida. Domstolen anförde där följande:

> Artikel 10.a2 b i denna lag [ränteavdragsbegränsningsreglerna, *min anmärkning*] gör dock ingen åtskillnad beroende på om koncernen är gränsöverskridande eller inte. Huruvida situationerna är jämförbara ska följaktligen bedömas endast mot bakgrund av syftet med artikel 15 i nämnda lag [reglerna om skattegrupper, *min anmärkning*], mot bakgrund av den konsekvens av konsolideringen som den hänskjutande domstolen har angett.

EU-domstolen noterade således att även om en nationell regel i sig är neutralt utformad, kan andra rättsregler och rättsprinciper i landet ändå leda till en negativ särbehandling i praktiken.

Domstolen ansåg att den gränsöverskridande och interna situationen var jämförbara och att det därmed förelåg en skillnad i hur de två situationerna behandlades.[22] Frågan var då om en sådan skillnad kunde motiveras eller inte. EU-domstolen ansåg inte att så var fallet, och framhöll att den fördel som X BV ville komma i åtnjutande av, nämligen ränteavdraget, inte skulle förväxlas med de fördelar som följer av konsolideringen inom en skattegrupp. Målet rörde, fortsatte EU-domstolen, möjligheten att göra avdrag för en räntekostnad och inte en allmän avräkning mellan inkomster och utgifter inom skattegruppen.[23] Den väl avvägda fördelningen av

19 Den nederländska regeringen hänvisade bl.a. till domen i X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89.

20 Se generaladvokatens förslag till avgörande i X BV och X NV, C-398/16 och C-399/16, EU:C:2017:807, punkt 29.

21 Se X BV och X NV, EU:C:2018:110, punkt 31.

22 Se X BV och X NV, EU:C:2018:110, punkt 33–37.

23 Se X BV och X NV, EU:C:2018:110, punkt 40.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00

beskattningsrätten motiverade inte skillnaden i behandling. EU-domstolen ansåg inte att de nederländska reglerna kunde motiveras och noterade i det sammanhanget särskilt att de nederländska ränteavdragsbegränsningarna inte heller verkade vara beroende av i vilken medlemsstat som beskattning av ränteinkomsterna skedde.[24] Inte heller ansågs reglerna kunna motiveras för att förhindra skatteflykt eftersom de inte enbart hindrade rent fiktiva upplägg.[25] Därmed stred de nederländska reglerna mot etableringsfriheten.

I X BV-domen var EU-domstolen, enligt min uppfattning, inte helt tydlig med om den kom till proportionalitetsbedömningen. Man kan tolka domskälen som att den stannade redan vid konstaterandet att de nederländska reglerna inte var motiverade. Då behövde frågan om proportionalitet inte beröras. Det går emellertid också att tolka domskälen som att domstolen vägde in proportionalitetshänsyn när den avgjorde om den negativa särbehandlingen var motiverad eller inte. Det är inte helt ovanligt att domstolen på detta sätt ”väver samman” de två olika momenten till en enda bedömning, som inte är helt lätt att hålla isär.[26]

3 VARFÖR ÄR DEN NEDERLÄNDSKA DOMEN VIKTIG ÄVEN I SVERIGE?

Den svenska regeringen har hela tiden ansett att det inte föreligger någon inskränkning av den fria rörligheten. Regeringen menar att samma regler gäller för alla, och dessutom att en helsvensk koncern inte befinner sig i en jämförbar situation med en utländsk koncern med svenska låntagande bolag.[27] Om avdrag vägras i den gränsöverskridande situationen utgör det, enligt regeringens uppfattning, inte någon inskränkning av den fria rörligheten.

Min uppfattning är att den nederländska domen klarlägger att detta synsätt inte bör vara korrekt. Även de svenska ränteavdragsreglerna – dvs. både tioprocentsregeln och ventilen – leder till en negativ särbehandling i gränsöverskridande förhållanden jämfört med en situation med enbart

24 I målet skulle avdrag ha medgivits på ett lån från Sverige om kapitaltillskottet hade lämnats till ett bolag i den nederländska skattegruppen, medan avdrag vägrades om det lämnades till det italienska bolaget. I båda fallen eroderades den nederländska skattebasen lika mycket.

25 Se X BV och X NV, EU:C:2018:110, punkt 46–51.

26 Jfr Katia Ceije, Skattenytt 2014 s. 302–303 samt s. 305.

27 Se prop. 2012/13:1 s. 269–270 och s. 4–11 i regeringens svar till EU-kommissionen den 20 februari 2015, Fi2014/4205.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00

svenska konventionellt beskattade aktiebolag. Objektivt sett jämförbara situationer behandlas nämligen olika.

4 VAD ÄR RÄTT JÄMFÖRELSESITUATION?

Ibland är det inte helt lätt att ta ställning till vad som är rätt jämförelsesituation. För att uttrycka sig på samma sätt som i den internationella litteraturen så ska man inte jämföra äpplen med päron.[28] Det är först när man har fastställt den korrekta – objektivt jämförbara – inhemska jämförelsesituationen som man kan ställa den inhemska respektive den gränsöverskridande situationen mot varandra och se om den gränsöverskridande behandlas sämre eller inte.

De situationer som jag diskuterar rör lån från konventionellt beskattade bolag inom en intressegemenskap. Om det utländska bolag som anses ha rätten till den inkomst som motsvarar den svenska ränteutgiften är ett konventionellt beskattat bolag i sin hemvistjurisdiktion, så ska jämförelsen också ske med en identisk situation där man jämför utfallet med om det utländska bolaget istället hade varit ett hypotetiskt svenskt konventionellt beskattat aktiebolag. Detta gäller oavsett vilken skattesats som det utländska bolaget beskattas med, och således oavsett om det är tioprocentsregeln eller ventilen som är tillämplig. Situationerna är ändå objektivt jämförbara.[29] Det följer av X BV-domen.

I en sådan situation föreligger en negativ särbehandling om objektivt sett jämförbara situationer behandlas olika. Så kan vara fallet även om en nationell regel formellt sett är neutral. I doktrinen tas som exempel att en medlemsstat med en bolagsskattesats om 20,93 procent skulle villkora avdragsrätten för räntebetalningar med att den motsvarande ränteintäkten beskattades med exakt 20,93 procent hos mottagaren. I praktiken skulle ett sådant villkor aldrig vara uppfyllt i en gränsöverskridande situation och rättsföljden skulle vara till nackdel för skattskyldiga som befinner sig i så-

28 Se Daniel Smit (i Michael Lang m.fl. (red.), Recent Developments in Direct Taxation, 2016) s. 168.

29 Det är värt att notera att i det nederländska ränteavdragsmålet så var rimligen X BV hänvisat till den nederländska motsvarigheten till ventilen, eftersom den svenska långivaren inte ansågs beskattat tillräckligt effektivt, dvs. under 10 procent. Skillnaden i beskattning mellan Sverige och Nederländerna gjorde dock inte att EU-domstolen ansåg att situationerna inte var objektivt jämförbara.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00

dana.[30] Det rör sig då om en formellt sett neutral regel som ändå leder till en negativ särbehandling i verkligheten. Frågan är då hur 2013 års svenska regler ska bedömas.

5 FÖRELIGGER EN NEGATIV SÄRBEHANDLING AV GRÄNSÖVERSKRIDANDE SITUATIONER?

5.1 Betydelsen av äldre praxis från HFD

I HFD 2011 ref. 90 fann HFD att det inte utgjorde någon negativ särbehandling att 2009 års avdragsbegränsningar var tillämpliga på räntebetalningar till mottagare i länder där räntor beskattas lägre än med tio procent, men inte på räntebetalningar till mottagare i Sverige som betalar full bolagsskatt på mottagna räntor. HFD ansåg att detta istället var en följd av sådana olikheter i medlemsstaternas skattesystem som godtagits i EU-domstolens praxis. Till stöd för detta uttalande hänvisade HFD till EU-domstolens avgörande i Schempp-målet.[31] I doktrinen har slutsatsen dragits att EU-domstolen i Schempp-målet godtog den nationella lagstiftningen, eftersom den person som inte fick avdraget inte befann sig i en objektivt sett jämförbar situation med en person som var berättigad till avdraget.[32]

EU-domstolen har, i den senare X BV-domen, enligt min uppfattning, klargjort att när det gäller lån från närstående företag är den gränsöverskridande och den rent nationella situationen objektivt sett jämförbara. Därmed ger inte Schempp-domen något stöd för den uppfattning som HFD intog år 2011. Det finns därför anledning att fortsätta analysen.

5.2 Tioprocentsregeln och ventilen

Alla konventionellt beskattade svenska aktiebolag har under den aktuella perioden varit föremål för 22 procents bolagsskattesats. Beroende på ägarförhållandena kan i många fall koncernbidrag utväxlas mellan svenska bolag, men i vissa fall kan man inte göra det. Alla lån från svenska konventionellt beskattade aktiebolag kommer ändå att bedömas enligt tiopro-

30 Jesper Johansson, EU-domstolens restriktionsprövning i mål om de grundläggande friheterna och direkta skatter, 2016 s. 149.

31 Se Schempp, C-403/03,EU:C:2005:446. Målet rörde rätten till avdrag för lämnade underhållsbidrag där mottagaren inte beskattades för bidraget i utlandet.

32 Jesper Johansson, EU-domstolens restriktionsprövning i mål om de grundläggande friheterna och direkta skatter, 2016 s. 150–152. Se även s. 62–66. Av Schempp, EU:C:2005:446, punkt 27–39, kan man enligt min mening läsa ut att domstolen ansåg att den gränsöverskridande och rent nationella situationen som prövades inte var objektivt jämförbara.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00

centsregeln. I förarbetena till tioprocentsregeln sägs att räntebetalningar på interna lån mellan konventionellt beskattade aktiebolag mellan vilka det föreligger koncernbidragsrätt inte kommer att träffas av undantaget från tioprocentsregeln.[33] Föreligger koncernbidragsrätt ska således avdrag medges.

Kammarrätten i Stockholm har i några domar rörande tioprocentsregeln, bl.a. med hänvisning till X BV-domen, kommit fram till att det föreligger en negativ särbehandling om koncernbidragsrätt skulle förelegat i en helsvensk situation.[34] Jag delar den uppfattningen. Däremot har Kammarrätten i Göteborg, i en dom som meddelades tre dagar innan X BV-domen, ansett att undantaget från tioprocentsregeln inte strider mot EU-rätten. Även om domskälen inte är helt tydliga förefaller kammarrätten då ha ansett att någon negativ särbehandling inte föreligger i en gränsöverskridande situation.[35] Om jag har förstått förutsättningarna i det målet på ett korrekt sätt så var det låntagande svenska bolaget ett indirekt helägt dotterbolag till det långivande franska koncernbolaget.[36] Om långivande bolag således hade varit svenskt, så hade koncernbidragsrätt funnits mellan bolagen. Jag delar inte den uppfattning som Kammarrätten i Göteborg gav uttryck för. Sannolikt skulle även Kammarrätten i Göteborg komma till samma slutsats som Kammarrätten i Stockholm, om frågan kommer upp på domstolens bord igen. Ett annat synsätt skulle nämligen strida mot synsättet i X BV-domen.

Däremot har Kammarrätten i Stockholm, även efter X BV-domen, kommit fram till att ventilen inte strider mot EU-rätten och att HFD:s

33 Prop. 2012/13:1 s. 254 och 334.

34 Se t.ex. Kammarrätten i Stockholms dom den 13 april 2018 i mål nr 1770-1771-17 och den 29 juni 2018 i mål nr 5437-5438-17.

35 Se Kammarrätten i Göteborgs dom den 19 februari 2018 i mål nr 1594-17 och 3040-17. Kammarrätten instämde i förvaltningsrättens bedömning som kort anförde att de ändringar som gjorts sedan 2009 års regler prövades av HFD inte innebär att de strider mot EU-rätten. Som framgått ovan anser jag att HFD:s synsätt inte längre går att upprätthålla. Om jag ska tillåta mig att vara något kritisk mot kammarrättens dom så tycker jag att det är märkligt att kammarrätten meddelar sin slutsats tre dagar innan EU-domstolen ska meddela en dom i en liknande fråga. Av EU-domstolens kalendarium framgår normalt med en månads varsel när en dom ska meddelas. Mot bakgrund av detta, och med tanke på att generaladvokatens förslag till avgörande publicerades redan den 25 oktober 2017, så är det ägnat att förvåna att kammarrätten dömde av målet på det sätt som skedde.

36 På s. 2 i Skatteverkets underliggande beslut för beskattningsåret 2013 framgår att det svenska bolaget var dotterdotterbolag till långivaren. På s. 5 i det svenska bolagets årsredovisning för 2013 framgår att ägarandelarna i alla led var 100 procent.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00

praxis från 2011 i detta avseende fortsatt har relevans.[37] För egen del har jag svårt att förstå hur kammarrätten kunde komma fram till denna slutsats. I det aktuella kammarrättsfallet vägrades avdrag för räntekostnader till ett belgiskt koncernbolag. Den belgiska bolagsskattesatsen var knappt 34 procent, men efter ett s.k. NID-avdrag enligt belgiska regler sjönk den s.k. hypotetiska bolagsskatten på ränteinkomsten till under tio procent. Även om man, likt kammarrätten, anser att ventilen behandlar alla lika, så kan man inte stanna analysen där. Det beror på följande.

Om det belgiska bolaget hade varit svenskt hade långivaren beskattats med den normala svenska bolagsskatten. Detta hade gjort att prövningen inte hade skett enligt ventilen utan enligt tioprocentsregeln. Redan denna omständighet skulle kunna göra att den gränsöverskridande räntebetalningen särbehandlas negativt om avdrag vägras enligt ventilen, eftersom avdrag skulle medges i en motsvarande helsvensk situation.[38] Orsaken är att man alltid styr in de helsvenska fallen på tioprocentsregeln. På grund av uttalanden i förarbetena leder detta till att avdrag medges i de helsvenska fallen. Svenska långivare har således, för att uttrycka sig lite slarvigt, ett ”extra skyddsnät” som inte utländska långivare har.

Om koncernbidragsrätt hade förelegat så medges alltid avdrag med stöd av förarbetsuttalandena ovan. Det är i det sammanhanget relevant hur verkligheten i Sverige ser ut i detta avseende. EU-kommissionen och regeringen diskuterade en liknande fråga under skriftväxlingen dem emellan under år 2013. Regeringen och EU-kommissionen hade något olika sifferuppgifter, men någonstans över 90 procent av alla svenska dotterbolag ägs till mer än 90 procent av sitt moderbolag.[39] I verkligheten ifrågasätts därför avdragsrätten mycket sällan.

Spelar det då någon roll för bedömningen, oavsett om det är tioprocentsregeln eller ventilen som ska prövas, om koncernbidragsrätt inte skulle ha förelegat om det utländska företaget istället hade varit ett konventionellt beskattat företag? Min uppfattning är att detta inte bör spela någon roll och jag baserar detta på följande.

37 Se t.ex. Kammarrätten i Stockholms dom den 25 april 2018 i mål nr 5323-5324-17.

38 Jfr uttalandena i prop. 2012/13:1 s. 334 där regeringen uttryckligen säger att det föreligger ett ”säkerhetsavstånd” mellan tioprocentsregeln och ventilen som gör att avdrag kan medges i fler fall enligt tioprocentsregeln.

39 Se Fredrik Ohlsson, Skattenytt 2014 s. 655 med vidare hänvisningar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00

Det sägs i förarbetena att om ett svenskt moderföretag tar ett lån från sin svenska internbank så ska avdraget inte vägras, eftersom ränteavdraget i ett sådant fall balanseras av en motsvarande ränteintäkt.[40] Ett moderföretag behöver inte nödvändigtvis ha koncernbidragsrätt med alla sina dotterföretag, men uttalandet är ändå generellt. Även om koncernbidragsrätt inte skulle ha förelegat om alla de inblandade bolagen varit svenska, är det ytterst osannolikt att avdrag skulle vägras om ett lån hade erhållits från ett konventionellt beskattat svenskt aktiebolag eftersom ränteavdraget balanseras med en ränteinkomst.[41]

Regeringen anförde dock i sitt svar till EU-kommissionen att ett exempel som regeln är avsedd att träffa är när stora skattemässiga underskott, främst av skatteskäl, flyttas genom ränteavdrag.[42] Något sådant uttalande återfinns emellertid inte i förarbetena och frågan är vilken vikt domstolarna kommer att tillmäta det. Även om man möjligen kan tänka sig variationer och att sådana fall skulle kunna uppstå i teorin, så har jag inte sett att Skatteverket har vägrat avdrag i något sådant fall i verkligheten. Det måste vara en mycket ovanlig situation.

Även i ett fall där ventilen är tillämplig så måste rättstillämparen således ställa sig frågan hur motsvarande fall skulle ha bedömts om långivaren hade varit ett konventionellt beskattat svenskt aktiebolag istället. Detta följer av EU-domstolens dom i X BV-målet. Om man återgår till det belgiska fallet från Kammarrätten i Stockholm så är således den korrekta jämförelsesituationen vad som hade skett om det belgiska bolaget hade varit ett konventionellt beskattat svenskt bolag.[43] Med största sannolikhet så hade avdrag medgivits i en sådan situation. Eftersom objektivt jämförbara situationer därmed behandlas olika, föreligger en negativ särbehandling.[44]

40 Prop. 2012:13:1 s. 252–253.

41 Denna slutsats har även Förvaltningsrätten i Stockholm dragit i en dom den 1 december 2017 i mål nr 3317-17. En dom från en förvaltningsrätt har naturligtvis inte något egentligt rättskällevärde, men jag delar förvaltningsrättens uppfattning i denna del till fullo.

42 Se s. 8 i regeringens svar till EU-kommissionen den 20 februari 2015, Fi 2014/4205.

43 Kammarrättens syn bygger närmast på en hypotetisk jämförelsesituation med ett skattebefriat svenskt subjekt, men en sådan jämförelse haltar enligt min mening betydligt. En kommun eller staten är inte i objektivt jämförbara situationer med konventionellt beskattade aktiebolag. Att inta det synsättet överensstämmer inte heller med det synsätt som EU-domstolen har gett uttryck för. Som nämnts ovan så är HFD:s avgöranden från 2011 av allt att döma också grundade på en tolkning av EU-domstolens praxis som inte är korrekt.

44 Se X BV och X NV, EU:C:2018:110, punkt 33–37.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00

5.3 Sammanfattande slutsatser

Det ovan anförda innebär således att jag anser att såväl tioprocentsregeln som ventilen leder till att det uppstår en negativ särbehandling av objektivt jämförbara situationer. Lån från konventionellt beskattade aktiebolag som inte har skattemässig hemvist i Sverige behandlas sämre än motsvarande lån från svenska konventionellt beskattade aktiebolag. Detta gäller oavsett om koncernbidragsrätt skulle ha förelegat eller inte om alla inblandade bolag hade varit svenska. HFD:s rättspraxis från 2011 bör inte heller vara vägledande. Detta innebär att det föreligger en inskränkning av de grundläggande friheterna enligt EUF-fördraget.

6 VEM SKA BEVISA VAD VID DEN EU-RÄTTSLIGA PRÖVNINGEN?

Bevisbördan för att visa att en nationell regel leder till en negativ särbehandling åvilar den part som gör gällande detta, dvs. typiskt sett det svenska låntagande aktiebolaget. I diskussionen nedan utgår jag emellertid från att en domstol, likt mig, vid sin analys av den EU-rättsliga frågan har kommit fram till att de svenska reglerna leder till att objektivt jämförbara situationer behandlas på olika sätt. X BV-domen talar uppenbart för att så är fallet. Detta leder således till det kan konstateras att en negativ särbehandling uppstått och därmed har det svenska låntagande aktiebolaget uppfyllt sin bevisbörda.

Därefter måste domstolen också ta ställning till om denna inskränkning kan motiveras och om den är proportionerlig. Jag vill då peka på en processuell aspekt som möjligen är förbisedd i detta sammanhang. Jag tänker på frågan om hur fördelningen av bevisbördan i denna del av den EU-rättsliga analysen ska hanteras i svenska domstolar. Det är lätt att tro att då bevisbördan för avdragsrätten enligt svenska förarbetsuttalanden åvilar den skattskyldige,[45] så är det också upp till den skattskyldige att bevisa att inskränkningen är för långtgående ur ett EU-rättsligt perspektiv. Misslyckas den enskilde att visa det så förlorar denne därmed målet. Resonerar man på det sättet så avviker man dock från EU-domstolens praxis. EU-rättsligt gäller nämligen andra principer.

Det är istället den stat, vars regler har befunnits utgöra en inskränkning av de grundläggande friheterna, som åläggs bevisbördan i en sådan situation. Mot bakgrund av X BV-domen utgår jag från att så kommer att

45 Se prop. 2012/13:1 s. 250.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00

bli fallet även i Sverige. Det följer av fast praxis från EU-domstolen att det är medlemsstaten – dvs. Skatteverket i det enskilda mål som är uppe för prövning i domstol – som har bevisbördan både för att inskränkningen är motiverad och att den är proportionerlig, och således inte för långgående. Det framgår också av EU-domstolens praxis att den åtgärd som är minst ingripande ska väljas.[46] Detta innebär att Skatteverket, med hänvisning till konkreta omständigheter i det enskilda fallet (och således inte med generella, allmänt hållna, argument) ska visa att den negativa särbehandlingen i det enskilda fall som är uppe för prövning kan motiveras *och* att den inte är för långtgående.[47] Samtidigt har EU-domstolen uttalat att man inte kan kräva att medlemsstaten med säkerhet ska visa att ingen annan upptänklig åtgärd gör det möjligt att uppnå samma mål under samma villkor. Det sistnämnda uttalandet bör nog förstås närmast mot bakgrund av att det målet rörde hur trafiksäkerheten skulle komma att påverkas av om Italien skulle upphäva ett förbud att använda släpvagnar på motorcyklar.[48] Mot bakgrund av den praxis från EU-domstolen som kommer att redovisas i avsnitt 7, får jag intrycket att domstolen varit avsevärt mindre förstående när den har prövat olika medlemsstaters skatteregler.

Om det således finns mindre ingripande sätt att uppnå målet med lagstiftningen så ska det sättet väljas. Om en medlemsstat inte har gjort det så uppfylls inte målet med lagstiftningen på ett proportionerligt sätt, och lagstiftningen får därför inte tillämpas.[49]

En fråga som har ställts i doktrinen är vad som ska ske i de fall där det visar sig att det faktiskt är en osäker bedömning om en nationell regel går att motivera eller om den är proportionerlig. Är det då orimligt att låta bristerna i denna del gå ut över det allmänna och varför skulle det vara rimligare att låta osäkerheten i detta avseende gå ut över den enskilde?[50] Frågan kan naturligtvis tyckas retorisk, men jag tycker att den är väl värd att ställa, dels med tanke på det ovan nämnda EU-pilotförfarandet rörande de svenska reglerna, dels med tanke på att det även i den internationella

46 Se t.ex. van der Veldt, C-17/93, EU:C:1994:299, punkt 15 och Europeiska gemenskapernas kommission mot Italien, C-110/05, EU:C:2009:66, punkt 62.

47 Se Kenneth Nordback, SvJT 2007 s. 422–427 med vidare hänvisningar.

48 Se Europeiska gemenskapernas kommission mot Italien, EU:C:2009:66, punkt 66.

49 Se t.ex. Bonnarde, C-443/10, EU:C:2011:641, punkt 35.

50 För en intressant diskussion i denna fråga, se Kenneth Nordback, SvJT 2007 s. 421–443, med vidare hänvisningar till praxis från EU-domstolen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00

litteraturen har sagts att de svenska reglerna sannolikt är oproportionerliga.[51]

Svenska domstolar har att göra samma prövning som EU-domstolen, när de i ett enskilt fall ska pröva om de svenska reglerna går att motivera och inte är för långtgående.[52] Därmed bör samma bevisbördeprinciper gälla även i de svenska processerna. Även påståenden från det allmänna måste därför nagelfaras kritiskt och får inte godtas slentrianmässigt vid prövningen. Detta gäller såväl uttalanden om hur regelverket utformats som de grundläggande ekonomiska samband som lagstiftaren hänvisar till för att motivera regelverket. Orsaken till detta är naturligtvis att de svenska reglerna leder till en olik behandling. Därmed finns det som utgångspunkt starka skäl som talar för att de inte får upprätthållas.

7 KAN SÄRBEHANDLINGEN MOTIVERAS ELLER ÄR DEN FÖR LÅNGTGÅENDE?

7.1 Några inledande tankar

I X BV-målet menade EU-domstolen att de nederländska reglerna inte kunde motiveras av att den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna behövde upprätthållas.[53] Att domstolen tyckte så framstår som naturligt. Samma lån, med exakt samma sakförhållanden, kunde behandlas helt olika beroende på till vilket företag som den nederländska låntagaren därefter tillsköt kapitalet: ett nederländskt eller ett italienskt. I båda fallen urholkades emellertid det nederländska beskattningsunderlaget lika mycket på grund av räntebetalningen till Sverige. I Sverige ser som bekant regelverket något annorlunda ut och argumentationen är därför, enligt min uppfattning, inte omedelbart överförbar på den svenska situationen.

7.2 De åberopade rättfärdigandegrunderna hänger ihop

Regeringen anser att de svenska reglerna kan motiveras med hänvisning till två skäl i förening som har godtagits i EU-domstolens praxis, nämligen behovet av att motverka skatteflykt och behovet av att säkerställa en väl av-

51 Se Ana Paula Dourado, EC Tax Review 2017 s. 119.

52 Jfr Jörgen Hettne & Ida Ottken Eriksson, EU-rättslig metod, 2012 s. 266.

53 Se X BV och X NV, EU:C:2018:110, punkt 38–42.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00

vägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.[54] Jag har i och för sig ingen annan åsikt än att detta framgår av rättspraxis.

I det sammanhanget är det värt att uppmärksamma att EU-domstolen i slutet av år 2016 hade att pröva en i princip spegelvänd situation. Jag tänker på det danska Masco Denmark ApS och Damixa ApS-målet. Enligt då gällande danska regler var ränteintäkter på lån till danska bolag skattefria till den del avdrag hade vägrats för låntagaren enligt danska underkapitaliseringsregler. Det danska bolaget fick ränteintäkter på ett lån till ett tyskt koncernbolag. Det tyska bolaget hade nekats avdragsrätt i Tyskland enligt tyska underkapitaliseringsregler och frågan var då om samma principer skulle tillämpas även i ett sådant fall. Enligt danska regler kunde något undantag från beskattning inte godtas. Danmark framhöll att även om det rörde sig om en negativ särbehandling av lån till utlandet så kunde detta motiveras såväl av behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, som behovet av att förhindra skatteflykt.

Jag uppfattar domstolens resonemang så att den *i princip* bekräftade att de danska reglerna skulle kunna motiveras med stöd av dessa båda rättfärdigandegrunder.[55] Domstolen ansåg emellertid, av skäl som inte diskuteras närmare här, att reglerna var för långtgående och därmed inte klarade proportionalitetsprövningen. Jag har noterat att det i svensk doktrin har sagts att domen sannolikt är av begränsat intresse vid bedömningen av om de svenska ränteavdragsbegränsningarna är förenliga med EU-rätten.[56] Enligt min mening kan man ändå dra slutsatsen att det vore logiskt och följdriktigt om domstolen skulle använda samma principiella resonemang i den omvända situationen, dvs. när ränteavdragsrätten bedöms.

Som nämnts ovan så åberopar regeringen just behovet av att motverka skatteflykt och behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Det finns därför, enligt min uppfattning, anledning att gå vidare i analysen och söka bedöma proportionaliteten, med beaktande av relevanta rättsfall. Jag har tidigare dragit slutsatsen att EU-domstolens praxis ska förstås som att den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten och skatteflyktsbekämpningen genom

54 Se s. 11–12 i regeringens svar till EU-kommissionen den 20 februari 2015, Fi2014/4205.

55 Se Masco Denmark ApS och Damixa ApS, C-593/14, EU:C:2016:984, särskilt punkt 10–16, 34–38 och 44–46.

56 Se Cécile Brokelind & Jesper Johansson, Skattenytt 2017 s. 364.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00

motverkandet av konstlade upplägg i princip är två sidor av samma mynt. De hänger ihop.[57] EU-domstolens praxis under 2017 och 2018 bekräftar enligt min mening denna slutsats och det påverkar proportionalitetsanalysen.

7.3 EU-domstolens praxis talar mot regeringens slutsatser

Regeringen och Skatteverket menar att inskränkningen av de grundläggande friheterna går att motivera för att bibehålla den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten och att den svenska regleringen inte är mer ingripande än vad som krävs för att uppnå målen med lagstiftningen. Regeringen har bl.a. hänvisat till att EU-domstolen i det finska Oy AA-målet, som rörde de finska koncernbidragsreglerna, godtog detta som en rättfärdigandegrund.[58] Att detta argument inte kommer att godtas av EU-domstolen i ett mål rörande de svenska ränteavdragsbegränsningarna står, enligt min uppfattning, klart. I X BV-domen konstaterade EU-domstolen – enligt min mening helt riktigt – nämligen att det är skillnad mellan att göra avdrag för en räntekostnad och att göra en allmän avräkning mellan utgifter och inkomster inom ramen för ett koncernbeskattningssystem.[59] De slutsatser som regeringen har dragit med stöd av Oy AA-domen är därför enligt min uppfattning inte heller riktiga.

Regeringen menar att kravet på att lagstiftningen ska vara utformad på sådant sätt att den enbart träffar s.k. fiktiva, konstlade, upplägg inte upprätthålls av EU-domstolen när en nationell regel rättfärdigas av behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten, i kombination med behovet att motverka skatteflykt.[60] Under 2017 och 2018 kom flera domar som, enligt min uppfattning, visar att regeringens uppfattning inte stämmer. Jag tänker på Eqiom och Enka-målet[61] samt Deister Holding AG och Juhler Holding A/S-målen,[62] utöver den tidigare nämnda X BV-domen.

Eqiom och Enka-målet rörde en fransk lagregel som ålade franska bolag att visa att det huvudsakliga eller ett av de huvudsakliga syftena med en struktur inte var skatterelaterade. Bolagen hade således bevisbördan för

57 Fredrik Ohlsson, Skattenytt 2014 s. 656.

58 Se s. 12–13 i regeringens svar till EU-kommissionen den 20 februari 2015, Fi2014/4205.

59 Se X BV och X NV, EU:C:2018:110, punkt 40.

60 Se s. 15 i regeringens svar till EU-kommissionen den 20 februari 2015, Fi2014/4205.

61 Se Eqiom och Enka, C-6/16, EU:C:2017:641.

62 Se Deister Holding AG och Juhler Holding A/S, C-504/16 och C-613/16, EU:C:2017:1009.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00

att få skattelättnaden ifråga.[63] Likheten med svenska regler är således stor. Frankrike menade att den nationella regeln avsåg att förhindra skatteundandragande och skatteflykt och att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. EU-domstolen anförde att dessa två grunder är sammanlänkade. Men även i en sådan situation krävs att en nationell regel måste syfta till att i det enskilda fallet förhindra s.k. rent konstlade upplägg. Den franska regeln träffade emellertid generellt alla situationer och tillämpades därför inte enbart på rent konstlade upplägg. EU-domstolen ansåg därför att de franska reglerna inte var proportionerliga. De gick därför inte att motivera och fick därmed inte tillämpas.[64]

Slutsatsen att de två grunderna är sammanlänkade, dvs. är två sidor av samma mynt, är i linje med de slutsatser som jag tidigare har dragit. Även i en situation när de två grunderna i förening kan motivera en inskränkning av den fria rörligheten så krävs att de riktar sig *enbart* mot rent konstlade upplägg.[65] Någon annan slutsats går inte att dra av domen. Samma synsätt går att utläsa från Deister Holding AG och Juhler Holding A/S-domen den 20 december 2017.[66] Det numera rätt berömda SIAT-fallet från 2012 ger också uttryck för samma princip.[67] Det är värt att uppmärksamma att EU-domstolen framhöll att den belgiska regel som prövades i SIAT-målet *bara* ansågs kunna bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten om lagstiftningen *både* hindrade bedrägliga beteenden (i form av konstlade upplägg) *samtidigt* som den möjliggjorde för Belgien att beskatta verksamhet i landet.[68] Båda kraven måste vara uppfyllda för att en nationell lagstiftning av denna anledning skulle kunna motivera en inskränkning av de grundläggande friheterna i EUF-fördraget.

63 Se Eqiom och Enka, EU:C:2017:641, punkt 7.

64 Se Eqiom och Enka, EU:C:2017:641, punkt 30–36 och 61–65 med vidare hänvisningar.

65 Se, för en liknande tolkning, Ivan Lazarov (i Michael Lang m.fl. (red.), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 5 uppl. 2018) s. 89–91. Normalt sett tänker man sig nog att en etablering (dvs. ett företag) kan vara artificiellt och konstlat. Typexemplet är ett s.k. brevlådeföretag. Lazarov drar dock slutsatsen att om en nationell skattemyndighet i stället gör gällande att en transaktion (och inte ett företag) är artificiell så bedöms detta med utgångspunkt i armlängdsregeln, dvs. om oberoende parter skulle ha utfört samma transaktion föreligger en genuin transaktion som får EU-rättsligt skydd. Som framgått ovan delar jag den uppfattningen.

66 Se t.ex. Deister Holding AG och Juhler Holding A/S, EU:C:2017:1009, punkt 96–99.

67 Se SIAT, C-318/10, EU:C:2012:45, punkt 41–47.

68 Se SIAT, EU:C:2012:45, punkt 47.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00

7.4 Vilka slutsatser kan man dra av praxis?

Regeringens slutsatser får således inte stöd i praxis. Orsaken till EU-domstolens slutsatser är enligt min uppfattning att en regel som är utformad på detta vis – en presumtionsregel som är svår att motbevisa – träffar även situationer när det inte föreligger ett konstlat upplägg. Bara *risken* för att sådana situationer ska träffas av en negativ särbehandling kan således räcka för att EU-domstolen ska underkänna en nationell regel. Det som domarna tydligt visar är att medlemsstater inte får införa presumtionsregler som är svåra att motbevisa för den skattskyldige, förutom om regeln har ett smalt tillämpningsområde och endast syftar till att motverka s.k. konstlade upplägg. I annat fall är en sådan regel inte godtagbar mot de syften som den avser att motverka. Både undantaget från tioprocentsregeln och ventilen träffar, enligt min uppfattning, uppenbart även andra fall än när det föreligger ett konstlat upplägg.

Man skulle förstås kunna invända att Eqiom och Enka-målet rör intäktssidan, där skattemyndigheten normalt har bevisbördan enligt nationell rätt, men EU-domstolen har gjort identiska uttalanden i mål rörande kostnadssidan, där den skattskyldige enligt nationell rätt normalt har bevisbördan.[69] Det som domstolen har uttalat ger således uttryck för en generell princip, som gäller såväl på intäkts- som på kostnadssidan. Motsvarande bedömning blev det också i det nederländska ränteavdragsmålet.[70]

De svenska reglerna är också generellt utformade och träffar också fall där det inte föreligger rent konstlade upplägg, vilket talar mot att de skulle godtas av EU-domstolen.

7.5 Kunde regleringen ha utformats på ett mindre ingripande sätt?

Frågan är därmed om den svenska regleringen – även om den i princip skulle gå att motivera – är det minst ingripande sättet att uppnå målet, dvs. är den svenska regleringen proportionerlig mot sina syften? Läsaren anar säkert vid det här laget vad jag kommer att ha för uppfattning i denna del.

Inledningsvis kan nämnas att det framgår av Skatteverkets ställningstagande den 25 februari 2013 att det är verkets uppfattning att det är beskattningsnivån hos det företag som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften, som i princip styr avdragsrätten i Sverige. Ju högre beskattning desto större möjlighet till avdrag, och tvärtom. Skatteverket

69 Se SIAT, EU:C:2012:45, t.ex. punkt 22–26 och 54–56.

70 Se X BV och X NV, EU:C:2018:110, punkt 48–51.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00

laborerar också med presumtioner i sitt ställningstagande. Användandet av sådana presumtioner kan i sig vara svårförenligt med EU-rätten.[71] I den internationella litteraturen sägs att om det visar sig att vissa medlemsstater anser att det räcker att visa att vissa skatteförmåner har uppstått, för att underkänna en struktur eller transaktion med hänvisning till att syftet med det nationella regelverket är att stoppa skatteflyktsliknande förfaranden, så kommer detta att bli problematiskt vid den proportionalitetsprövning som ska göras i enlighet med Eqiom och Enka-domen, även om skattebetalaren har en möjlighet att motbevisa denna presumtion.[72]

Jag har tidigare gett uttryck för att armlängdsprincipen bör kunna spela en avgörande roll, även om en regel i princip har kunnat motiveras av behoven av att motverka skatteflykt och bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten.[73] Orsaken till det är att om en oberoende part skulle ha lämnat motsvarande lån (på motsvarande villkor), så har ju inte någon otillbörlig flytt av beskattningsunderlag från Sverige skett, bara för att lånet råkar komma från en närstående part. Det finns därmed heller inte något skatteflyktselement att ta hänsyn till.

Min uppfattning är att ny praxis från EU-domstolen ger stöd för denna uppfattning. EU-domstolen avgjorde den 31 maj 2018 det s.k. Hornbach-Baumarkt-målet.[74] Det intressanta med det målet är att *den enda grund* för att motivera den tyska regeln som fördes fram av Tyskland var just skälet att bibehålla den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten. Den svenska regeringen intervenerade i målet, och möjligen kan det vara så att en anledning till detta var att försöka få fram stöd bl.a. för sin bedömning avseende de svenska ränteavdragsreglernas EU-förenlighet. Något sådant stöd fick dock inte Sverige från EU-domstolen. Den gjorde vidare något intressant i det målet. Trots att den tyska regeringen inte åberopade det, så tog domstolen självmant upp frågan om skatteflykt och fiktiva upplägg i

71 Se avsnitt 4.4 i verkets ställningstagande, dnr 131 117306-13/111. Även om lagstiftningens ordalydelse inte innehåller några presumtioner, så har EU-domstolen ansett att det strider mot EU-rätten om en sådan presumtion tillämpas av skattemyndigheterna/domstolarna, om detta innebär att gränsöverskridande händelser behandlas sämre än inhemska, se Vestergaard, C-55/98, EU:C:1999:533, punkt 21–29.

72 Se Jakob Bundgaard m.fl., European Taxation 2018 s. 136.

73 Se Fredrik Ohlsson, Skattenytt 2015 s. 67–71 med vidare hänvisningar.

74 Se Hornbach-Baumarkt AG, C-382/16, EU:C:2018:366.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00

sin bedömning.[75] Detta är, enligt min uppfattning, helt i linje med de rättsfall som redovisats ovan i avsnitt 7.3.

Målet rörde om en tysk uttagsbeskattningsregel kunde motiveras med hänvisning till den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna eller inte. Ett tyskt bolag hade utan vederlag ställt garantier för ett nederländskt koncernbolag, och tyska myndigheter uttagsbeskattade det tyska bolaget med en bedömd marknadsmässig ersättning. Att en regel förhindrar att ett företag vederlagsfritt för över beskattningsunderlag till en annan stat kan motiveras, enligt fast praxis från EU-domstolen. Vid proportionalitetsprövningen i Hornbach-Baumarkt-målet uttalade emellertid EU-domstolen att man ändå måste pröva om en transaktion utgör ett fiktivt upplägg och att den skattemässiga korrigeringen *endast* får avse den del som inte motsvarar vad som skulle ha avtalats mellan bolagen under marknadsmässiga förhållanden.[76] Detta följer exempelvis även av domen i SIAT-målet.[77] Att betala marknadsmässig ränta på ett lån kan, enligt min uppfattning, inte ses som någon vederlagsfri överföring. Det är en fullständigt normal ersättning för att få tillgång till kapital. Alla som lånar pengar av en extern långivare måste erlägga ränta för detta.

Jag menar att samma principer bör vara vägledande även vid en prövning av de svenska ränteavdragsbegränsningarna. Enligt min uppfattning står det klart att 2013 års svenska lagstiftning kunde ha utformats på ett mindre ingripande sätt, samtidigt som målen med lagstiftningen skulle ha kunnat uppnås. Och det minst ingripande sättet att uppnå målen ska, enligt EU-domstolen, väljas. Regeringen anförde själv i förarbetena att en nackdel med att utforma reglerna på det sätt som skedde är att reglerna skulle träffa fler situationer än de som bedöms nödvändiga att åtgärda.[78] I princip erkände således lagstiftaren redan då att reglerna kunde ha utformats på ett mindre ingripande sätt samtidigt som målen med lagstiftningen ändå kunde ha uppnåtts. Reglerna borde enbart leda till nekat avdrag när det rörde sig om uppenbart konstlade upplägg utan någon förankring i den ekonomiska verkligheten, dvs. i renodlade skatteflyktsfall. I en sådan situation så borde dessutom avdrag nekas enbart avseende den del av räntekostnaderna som inte motsvarar vad som skulle ha avtalats mellan bola-

75 Samma sak har noterats i internationell doktrin, se Ivan Lazarov (i Michael Lang m.fl. (red.), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 5 uppl. 2018) s. 90 (fotnot 164).

76 Se Hornbach-Baumarkt AG, EU:C:2018:366, punkt 49.

77 Se SIAT, EU:C:2012:415, punkt 52.

78 Prop. 2012/13:1 s. 236.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00

gen under marknadsmässiga förhållanden. Den ovan redovisade praxisen från EU-domstolen pekar på detta.

Men de svenska reglerna har inte utformats på det sättet, vilket leder till att avdragsrätten ifrågasätts i många fler situationer än vad som egentligen borde vara motiverat. Det ovan anförda visar att de svenska reglerna kunde ha utformats på betydligt snävare sätt, och även med dessa utformningar hade målen med reglerna – att stoppa aggressiv skatteplanering och skydda den svenska skattebasen – kunnat uppnås. Eftersom reglerna emellertid inte utformats på det minst ingripande sättet får de, enligt EU-domstolens fasta praxis, inte tillämpas.

7.6 Bär analysen avseende rättssäkerhetsfrågan drag av ”Kejsarens nya kläder”?

En fråga som har varit omdiskuterad tidigare är rättssäkerhetsfrågans betydelse för proportionalitetsbedömningen. Att en nationell lagstiftning inte bedöms vara tillräckligt förutsägbar kan i sig leda till att lagstiftningen inte klarar den EU-rättsliga proportionalitetsprövningen. För egen del har jag tidigare intagit uppfattningen att de svenska reglerna inte når upp till de krav på rättssäkerhet som EU-domstolens praxis ställer.[79] Det är en uppfattning som jag står fast vid. Jag vill inledningsvis nämna att Lagrådet ansåg att lagstiftningen aktualiserade mycket svårbedömda frågor, och att det kunde ställas höga krav på att rättssäkerheten tillgodoses i regelsystemet. Svårighetsgraden gjorde bl.a. att det starkt kunde ifrågasättas om prövningen i första instans borde göras av Skatteverket. Lagrådet framhöll bl.a. att det kunde röra sig om synnerligen svårbedömda frågor.[80]

Kammarrätten i Stockholm har dock i de tidigare nämnda domarna ansett dels att regleringen får ”anses uppfylla de krav på rättssäkerhet som ska beaktas vid proportionalitetsprövningen”,[81] dels att med den vägledning som ges i förarbetena är undantaget från tioprocentsregeln ”tillräckligt förutsebar för de företag som berörs av regleringen.”[82]

Jag har från HFD tidigare begärt ut de föredragningspromemorior som upprättats inom Skatterättsnämnden, när nämnden hade att ta ställning till de ansökningar om förhandsbesked som lämnats in. Det är en mycket

79 Se, för en närmare diskussion, Fredrik Ohlsson, Skattenytt 2015 s. 71–74.

80 Se prop. 2012/13:1 Bilaga 6 s. 18–19.

81 Se s. 9 i Kammarrätten i Stockholms dom den 13 april 2018 i mål nr 1770–1771-17.

82 Se s. 11 i Kammarrätten i Stockholms dom den 29 juni 2018 i mål nr 5347-17 och 5438-17.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00

intressant läsning och en helt annan bild av svårighetsgraden framträder, än den som tecknas av kammarrätten.

Det är en ödets ironi att ett av de fall som nu prövats av Kammarrätten i Stockholm (mål nr 1770–1771-17) också tidigare har prövats av Skatterättsnämnden. Genom föredragningspromemorian i det fallet får man klart besked att den som ansvarade för målet där verkligen ansåg att han tog sig an en svår uppgift. Föredraganden i Skatterättsnämnden ansåg att avdrag skulle medges (oavsett om prövningen skulle äga rum enligt tioprocentsregeln eller enligt ventilen).[83] Det intressanta är emellertid att föredraganden inledde sin bedömning med att säga att uttalandena i förarbetena i många fall är såväl vaga som motstridiga. Det medför, enligt föredraganden, att förarbetena svårligen kan anses ge den tydliga vägledning när det gäller att bedöma vilka omständigheter som ska beaktas vid tillämpning av såväl tioprocentsregeln som ventilen, och kanske framför allt hur dessa omständigheter ska viktas sinsemellan när de väl har identifierats.[84] Skatterättsnämnden fann sedermera att prövningen endast skulle göras mot ventilen och att avdrag skulle vägras, men HFD undanröjde och avvisade ansökan.[85]

Det är uppenbart att det även i övrigt var väldigt svårt för föredragandena att tolka reglerna och det sades i några fall rakt ut att man inte förstod hur reglerna var avsedda att tolkas i några, som jag uppfattar det, centrala avseenden samt att det svårligen kunde hävdas att de svenska reglerna är klara, precisa och förutsebara.[86] I ett annat fall, som rörde rätten att dra

83 Se s. 17 i Skatterättsnämndens föredragningspromemoria i dnr 71-13/D inför sammanträdet den 20 november 2013.

84 Se s. 6 i Skatterättsnämndens föredragningspromemoria i dnr 71-13/D inför sammanträdet den 20 november 2013.

85 Se HFD 2014 not 84 (HFD:s mål nr 2674-14).

86 Som exempel kan nämnas att föredraganden i ett mål där frågan om undantaget från tioprocentsregeln var uppe till prövning anförde att undantagsregeln ”inte är helt lättläst och väcker en del frågor” samt att ”[d]et är oerhört svårt att med ledning av lagtext och förarbeten bedöma om undantaget är tillämpligt eller inte”. Föredraganden tillade att det blir mer en fråga om att ”tycka till” (se s. 5 i Skatterättsnämndens föredragningspromemoria i dnr 82-13/D inför sammanträdet den 28 februari 2014). På s. 9 i föredragningspromemorian avslutade föredraganden med att säga att ”[d]et kan svårligen hävdas att de svenska reglerna är klara, precisa och förutsebara”. Hennes uppfattning var att avdrag skulle medges i de två situationer som prövades. Skatterättsnämnden ansåg att avdrag skulle medges i den ena, men inte i den andra, omfrågade situationen. HFD undanröjde sedermera förhandsbeskedet och avvisade ansökan (HFD:s mål nr 4216-14).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00

av räntekostnader till en kommun enligt ventilen, anförde föredraganden följande.

> Jag tycker att det är en, i princip, omöjlig uppgift att utifrån lagtext och uttalanden i förarbeten förstå hur den restriktiva bedömningen av om skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat ska göras. Hur ska vägningen av vad som talar för och vad som talar mot göras? Hur ska möjligheten att lämna tillskott avgöras? Vad kommer i första hand och vad väger tyngst? Skyddet av skattebasen, den restriktiva bedömningen eller de sunda affärsmässiga skälen?[87]

Föredraganden ansåg, precis som sökanden och Skatteverket, att avdrag skulle medges.[88] Skatterättsnämnden fann dock att avdrag skulle vägras och HFD undanröjde förhandsbeskedet och avvisade ansökan.[89] I många andra fall kom också nämnden också till en annan slutsats i fråga om avdragsrätten än föredragandena.

Min poäng är att om såväl ledamöterna av Lagrådet som de föredragande i Skatterättsnämnden, som är tränade, skickliga, jurister med många års erfarenhet av dessa frågor, har så svårt att tolka reglerna är det lätt att inse hur svårt det måste vara det för företagen. Och det bör vara ur de skattskyldigas perspektiv som svårighetsgraden ska bedömas. Jag delar således inte alls kammarrättens uppfattning i denna del. Man kan naturligtvis komma till olika slutsatser när man tittar på en fråga. Det gäller även skickliga jurister. Men att inte ens vilja tillstå att det faktiskt rör sig om oerhört svåra frågeställningar har, enligt min mening, vissa drag av H.C. Andersens saga ”Kejsarens nya kläder” över sig. Rubriken i detta avsnitt är medvetet lite provokativ, men jag måste tillstå att jag är förvånad över de slutsatser som svenska domstolar hittills har dragit i denna del. Jag vidhåller därmed min inställning rörande rättssäkerhetsaspekterna. Även av denna anledning bör de svenska reglerna inte anses som proportionerliga mot sina syften.

87 Se s. 4 i Skatterättsnämndens föredragningspromemoria i dnr 38-13/D inför sammanträdet den 20 november 2013.

88 Se s. 5 i Skatterättsnämndens föredragningspromemoria i dnr 38-13/D inför sammanträdet den 20 november 2013.

89 HFD:s mål nr 2706-14.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00

7.7 Slutsatser

Som framgått ovan ställer EU-domstolen samma krav vid proportionalitetsprövningen oavsett vilken av de två grunderna som åberopas av medlemsstaten, och även om de åberopas i förening. De argument som regeringen har lyft fram får, enligt min uppfattning inte stöd av EU-domstolens praxis. Jag menar därför att starka skäl talar för att de inte är proportionerliga mot sina syften. Utöver detta kan rättssäkerhetsskälen anföras som en grund som självständigt leder till att reglerna inte är proportionerliga. Min slutsats blir därför att de svenska reglerna inte bör få tillämpas i de situationer som jag ovan har diskuterat.

8 AVSLUTNING

Min erfarenhet av olika ränteavdragsärenden är att de är mycket tunga att hantera. Det är mycket material som ska gås igenom, såväl för det aktuella året som för en rad tidigare år. Skatteverket kräver regelmässigt svar på frågor om varför den ena och inte den andra typen av finansieringslösning valdes, kanske långt tillbaka i tiden. Den lagtekniska lösningen är komplicerad och oklar, och öppnar upp för en hel del av subjektivt tyckande. Till detta kommer ofta invändningar i olika frågor med internationell anknytning i form av EU-rätt och andra mellanstatliga överenskommelser. Skatteverket har informerat om att verket årligen har vägrat avdrag enligt 2013 års regler med i storleksordningen 16–17 miljarder kr, varav ca 3 miljarder kr var hänförliga till lån från svenska investmentföretag och svenska helt eller delvis skattebefriade subjekt.[90] Detta indikerar ett maximalt skattebortfall på i storleksordningen knappt 4 miljarder kr, varav cirka 3 miljarder kr således skulle vara hänförligt till lån från utländska rättssubjekt. Avseende gränsöverskridande lån så har detta inneburit att statskassan har fått in cirka 3 miljarder kr mer i skatteintäkter per år. Under den sexårsperiod som reglerna kommer att ha funnits på plats skulle således staten i värsta fall kunna riskera att tappa skatteintäkter på i storleksordningen upp mot 18 miljarder kr om reglerna befinns vara oförenliga mot EU-rätten.[91]

90 Se t.ex. s. 26 i Skatteverkets promemoria den 10 januari 2017, dnr 1 31 533857-16/113.

91 Ett så stort belopp lär det dock knappast bli av olika orsaker. Bland de vägrade avdragen finns säkerligen fall med långivare som inte är jämförbara med konventionellt beskattade svenska aktiebolag och dessa påverkas då inte. Dessutom tillkommer frågan om reglerna ska prövas mot etableringsfriheten (som bara gäller inom EU/EES-området) eller mot den fria rörligheten för kapital (som även gäller mot tredje land). Inte desto mindre lär det kunna bli fråga betydande belopp.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00

Jag tycker inte heller att alla de fall där avdrag faktiskt har vägrats av Skatteverket bör ses som s.k. aggressiv skatteplanering. Baserat på många av de fall som jag har varit inblandad i så tycker jag tvärtom att det ofta är svårt att hävda att det föreligger en sådan aggressiv skatteplanering som ett regelverk borde motverka. Måhända är jag färgad och inte objektiv när jag tycker så, men låt mig ta ett exempel från verkliga livet. Jag har svårt att se det skattemässigt ”aggressiva” i att ett svenskt företag lånar medel från ett koncernföretag (låt vara att det företaget beskattas med under tio procent i utlandet) för att göra ett förvärv av driftsfastigheter från extern part. Avsikten med förvärvet var att möjliggöra stora besparingar eftersom det var billigare att själv äga fastigheterna än att hyra dem. Skatteverket anser, något förenklat, att då skulden leder till ett ränteavdrag i Sverige och eftersom beskattningen är låg i utlandet så ska avdrag vägras. En process om detta pågår nu i domstol.

Jag förstår att det för en domstol är en komplicerad materia att hantera dessa frågor och att det kan ta emot, bl.a. av statsfinansiella skäl, att medge ett ränteavdrag i en viss situation. Men det kan, och får, inte påverka en rättslig objektiv prövning i ett enskilt fall. Vid den EU-rättsliga prövningen får man inte heller glömma att budgetskäl i princip aldrig är ett godtagbart skäl för att acceptera en regel som inskränker de grundläggande friheterna i EUF-fördraget.[92] Även om nu reglerna kommer att ändras vid årsskiftet så hoppas och tror jag att ett representativt antal mål tas upp till prövning i HFD. Vid denna prövning så bör utfallet kunna bli ett annat än det som jag hittills har sett från svenska domstolar, oavsett om HFD begär klarläggan-den från EU-domstolen i olika avseenden eller inte. Det ska hur som helst bli mycket intressant att följa utvecklingen i denna fråga framöver.

Fredrik Ohlsson är skattejurist vid PwC i Göteborg samt medlem av PwC:s internationella EU-skatterättsliga nätverk EUDTG (EU Direct Tax Group).

92 Se Mattias Dahlberg, Internationell beskattning, 4 uppl. 2014 s. 390–391 och Kristina Ståhl m.fl., EU-skatterätt, 3 uppl. 2011 s. 151–152, med vidare hänvisningar till EU-domstolens praxis.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:00