

MATTIAS DAHLBERG

Sveriges ränteavdragsbegränsningar och EU-domstolens avgörande i mål C-484/19 *Lexel AB mot Skatteverket*

1 INLEDNING

År 2009 införde Sverige begränsningar avseende avdrag för ränteutgifter inom en koncern, eller ”intressegemenskap” som det lagtekniska uttrycket lyder. Dessa regler har ändrats år 2013 och 2019. Samtliga versioner av reglerna har ifrågasatts i förhållande till den EU-rättsliga etableringsfriheten. Nu har frågan prövats av EU-domstolen.¹

Den 20 januari 2021 meddelade nämligen EU-domstolen dom i mål C-484/19 *Lexel AB mot Skatteverket*.² I målet prövades om de svenska ränteavdragsbegränsningarna från år 2013 är förenliga med etableringsfriheten. Nu vet vi vad som gäller. Som många befarat strider 2013 års ränteavdragsbegränsningar mot etableringsfriheten.

I den här artikeln diskuterar jag EU-domstolens avgörande, och försöker också att placera det i ett allmänt EU-skatterättsligt sammanhang. Avslutningsvis berör jag också avgörandets betydelse för 2009 års respektive 2019 års regler.

Det principiella problemet när det gäller ränteavdragsbegränsningarnas förenlighet med etableringsfriheten är om de medför en restriktion mot gränsöverskridande situationer i jämförelse med en rent intern situation. Detta är det första steget i den EU-rättsliga restriktionsprövningen. Om en restriktion identifieras är nästa steg om den kan rättfärdigas med hänsyn till allmänintresset. EU-domstolen har utvecklat en rad rättfärdigande grunder, exempelvis att motverka skatteflykt eller att upprätthålla skattesystemets ”inre sammanhang”. För det fall att den nationella skatte-

1 Vid ett högre seminarium i finansrätt, vid juridiska fakulteten, Uppsala universitet, hade jag möjlighet att diskutera domen och några möjliga slutsatser. Seminariet hölls den 17 februari 2021. Jag tackar deltagarna för en värdefull diskussion om målet. Slutligen vill jag också tacka docent Martin Berglund samt professorerna Katia Cejic och Jan Kellgren för värdefulla synpunkter på artikeln. Självfallet är jag ensam ansvarig för eventuella kvarvarande brister.

2 Mål C-484/19 *Lexel AB mot Skatteverket*. ECLI:EU:C:2021:34.

bestämmelsen kan rättfärdigas med hänsyn till allmänintresset, är det sista steget om bestämmelsen dessutom är proportionerlig i förhållande till de ändamål den avser att uppnå.³

I artikeln behandlas inte frågan om hur Högsta förvaltningsdomstolen kommer att tillämpa EU-domstolens dom i det mål som är anhängigt vid den nationella domstolen.

Inledningsvis kan det noteras att det i Lexel-målet inte finns något förslag till avgörande från en generaladvokat. Förmodligen är skälet att målet ansågs som snarlikt avgörandet i de förenade målen *X och X*, C-398/16 och C-399/16.⁴ Det kan även noteras att den domare som var referent i *X* och *X*-målet, den franske domaren Jean-Claude Bonichot, var ordförande i den sits om fem domare som prövade Lexel-målet.

2 EU-DOMSTOLENS AVGÖRANDE I MÅL C-484/19 *LEXEL AB MOT SKATTEVERKET*

2.1 Bakgrund och omständigheterna i målet vid den nationella domstolen

Det var Högsta förvaltningsdomstolen som hade begärt förhandsavgörande från EU-domstolen om uttolkningen av etableringsfriheten. EU-domstolen prövade frågan inom ramen för mål C-484/19 *Lexel AB mot Skatteverket*. Målet vid den nationella domstolen hade gått den ordinarie vägen genom de allmänna förvaltningsdomstolarna. För att förstå rättsfrågan i EU-domstolens mål är det viktigt att förstå omständigheterna i det underliggande målet vid den nationella domstolen.

Lexel AB var ett svenskt bolag i Schneider Electric-koncernen. Denna koncern hade bolag i ett stort antal stater både inom och utom EU. Moderbolag var det franska bolaget Schneider Electric SE, alltså ett europabolag eller "Societas Europaea". I Belgien fanns ett koncernbolag, Schneider Electric Services International SPRL ("SESI"), som till 85 procent ägdes av det franska koncernbolaget Schneider Electric SAS och till 15 procent av det spanska koncernbolaget Schneider Electric España SA ("SEE").

3 Litteraturen om EU-domstolens "rule of reason"-doktrin inom skatteområdet är omfattande. En aktuell översikt med hänvisning till ny praxis finns i exempelvis Terra/Wattel, *European tax law*, 7 uppl., Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2019, s. 622–634.

4 Förenade målen C-398/16 och C-399/16 *X BV och X NV mot Staatssecretaris van Financiën*. ECLI:EU:C:2018:110.

I december 2011 förvärvade Lexel AB den ägarandel om 15 procent i det spanska koncernbolaget SEE som ägdes av det belgiska koncernbolaget SESI. För att finansiera förvärvet lånade Lexel AB ett belopp av ett annat koncernbolag, nämligen det franska bolaget Bossière Finances SNC ("BF"). Det franska bolaget BF fungerade som koncernintern bank i Schneider Electric-koncernen.

För år 2013 hade Lexel AB en ränteutgift till BF med 58 miljoner kronor, och för år 2014 var den 62 miljoner kronor. Det var möjligt för BF att kvitta dessa ränteinkomster mot underskott som uppkommit i samma beskattningsenhet i Frankrike, som BF ingick i.

Enligt Lexel AB fanns det flera skäl bakom förvärvet av aktierna i det spanska koncernbolaget SESI från det belgiska koncernbolaget SEE. SEE behövde avyttra aktierna för att erhålla kapital att återbetala ett lån som bolaget hade tagit upp för att förvärva ett externt företag. Genom att sälja aktierna i SESI fick SEE följaktligen kapital att återbetala lånen för förvärvet av det externa företaget, och kunde därigenom minska sin finansieringskostnad.⁵ Lexel AB hävdade att förvärvet av aktierna i SESI inte hade skett för att koncernen som helhet skulle få någon skatteförmån. Visserligen kunde BF kvitta ränteinkomsterna mot befintliga underskott i den franska underkoncernen, men en inkomst motsvarande ränteinkomsterna skulle tids nog beskattas och den skattesatsen skulle vara högre än den bolagsskattesats som gällde i Sverige. Åren 2013 och 2014 var den franska bolagsskattesatsen 34,43 procent, och den svenska bolagsskattesatsen var 22 procent.⁶

Utgångspunkten i 2013 års ränteavdragsbegränsningar fanns i 24 kap. 10 b § IL. Bestämmelsen stadgade att ett företag som ingick i intressegemenskap inte fick dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i en intressegemenskap. Undantag från ränteavdragsförbudet fanns i 24 kap. 10 d eller 10 e §§ IL. I 24 kap. 10 d § IL fanns "tioprocentsregeln". Den innebär att ränteutgifter som avsåg sådana skulder som angavs i 24 kap. 10 b § IL skulle dras av om inkomsten som motsvarade ränteutgiften skulle ha beskattats med 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt hade rätt till inkomsten hörde hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten. Skatteverket kom till slutsatsen att tioprocentsregeln verkligen var uppfylld i det under-

⁵ Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 19.

⁶ Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 20–21.

liggande målet vid den nationella domstolen⁷, och jag ska därför inte här diskutera denna svårtillämpade bestämmelse.

Av vikt är istället att Skatteverket, och Kammarrätten i Stockholm, ansåg att ”undantagsregeln” i 24 kap. 10 d § tredje stycket IL var uppfylld. Det är en undantagsregel till förmån för fiscus. Jag kallar den själv för ”den omvända ventilen till förmån för fiscus”, eftersom just tioprocentsregeln som den utgör ett undantag från, kan kallas en ”ventil till förmån för den skattskyldige”.⁸

2.2 EU-domstolens restriktionsprövning

I Lexel-målet uttolkade EU-domstolen etableringsfriheten i artikel 49 i fördraget om den Europeiska unionens funktionssätt (FEUF). Två jämförbara situationer identifierades. Det var å ena sidan situationen när undantagsregeln i de svenska ränteavdragsbegränsningarna var tillämplig i ett gränsöverskridande koncernförhållande.⁹ Å andra sidan var det situationen när avdrag för koncernbidrag kunde göras i ett svenskt koncernförhållande, och dessutom i flera riktningar och mellan indirekt ägda bolag.¹⁰ Lexel AB finansierade förvärvet av koncernföretaget SESI genom att ta ett lån av BF, som också ingick i samma koncern. Trots att tioprocentsregeln ansågs vara tillämplig beträffande den ränta som erlades till BF, fick inte Lexel AB göra något ränteavdrag. Undantagsregeln i 24 kap. 10 d § tredje stycket IL var tillämplig. Ränteavdraget nekades, eftersom det huvudsakliga skälet för transaktionen var att få en väsentlig skatteförmån.¹¹

Om långgivaren, BF, hade haft hemvist i Sverige skulle ränteavdrag ha varit möjligt.¹² EU-domstolen lyfte i detta sammanhang fram en jämförelse med möjligheten till koncernbidrag. Enligt svensk skatterätt gäller att ett bolag har rätt att från sin skattepliktiga inkomst dra av koncernbidrag. En förutsättning är att koncernbidraget ges till ett bolag i samma koncern, och att det mottagande bolaget i normalfallet även har hemvist i Sverige. I förhållande till undantagsregeln uttalade EU-domstolen: ”Undantagsregeln utgör därför aldrig hinder för avdrag för ränteutgifter för lån tagna från ett

7 Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 22 och 39.

8 Om ”undantagsregeln” i 2019 års riktade ränteavdragsbegränsningar, se Dahlberg, Internationell beskattning, 5 uppl., Lund, 2020, s. 230–231.

9 Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 37.

10 Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 38.

11 Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 39.

12 Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 40.

annat koncernbolag med hemvist i Sverige. Däremot är undantagsregeln tillämplig när räntemottagarna har hemvist i en annan medlemsstat.”¹³

Följaktligen fanns det en skillnad i behandlingen av en gränsöverskridande och en rent intern situation. Var dessa situationer jämförbara? EU-domstolen konstaterade att en situation i vilken ett bolag med hemvist i en medlemsstat betalar ränta på ett lån som upptagits från ett bolag i samma koncern med hemvist i en annan medlemsstat, inte skiljde sig från en situation i vilken mottagaren av räntebetalningen var ett koncernbolag med hemvist i samma medlemsstat, vilket här var fråga om Sverige.¹⁴ Situationerna var jämförbara.

2.3 EU-domstolens rättfärdigandeprövning

Nästa steg var om restriktionen av etableringsfriheten kunde rättfärdigas. Det var två rättfärdigande grunder som prövades. För det första var det målet att motverka skatteundandragande och skatteflykt. För det andra gällde det att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Härutöver prövade EU-domstolen också om restriktionen kunde rättfärdigas genom en kombination av dessa grunder.

Den första rättfärdigande grunden var alltså att motverka skatteundandragande och skatteflykt.¹⁵ EU-domstolen avser endast avser åtgärder som vidtas för att hindra fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangeras för att undvika skatt.¹⁶ Detta kan kallas för Cadbury Schweppes-doktrinen efter avgörandet i Cadbury Schweppes-målet¹⁷ som avsåg de brittiska CFC-reglernas förenlighet med fria rörligheter.¹⁸ Det kan noteras att EU-domstolen i Lexel-målet talar om ”fiktiva upplägg” och inte ”rent fiktiva upplägg” som i Cadbury Schweppes-målet. Någon skillnad mellan dess uttryckssätt torde inte finnas – EU-domstolen hänvisar ju uttryckligen till Cadbury Schweppes-domen. Gradadverbialiet ”rent” bör förstås som en retorisk förstärkning av adjektivet ”fiktiv” som inte förändrar betydelseinnehållet.

13 Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 40.

14 Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 44.

15 Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 48–57.

16 Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 49.

17 Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue*. ECLI:EU:C:2006:278.

18 Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 49.

Kärnfrågan var om ”undantagsregeln” motsvarade kravet på en bestämmelse som endast avser att förhindra fiktiva upplägg. EU-domstolen ansåg att det specifika syftet med undantagsregeln inte var att förhindra rent fiktiva upplägg, och att inte heller tillämpningen av regeln var begränsad till rent fiktiva upplägg.¹⁹ Jag delar denna bedömning. Visserligen är det vaga termer som används i undantagsregeln, men det står ändå klart att det inte bara är rent fiktiva upplägg som träffas av regeln. Regeln är ju tillämplig om det ”huvudsakliga skälet” till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en ”väsentlig skatteförmån”. Uttrycket ”det huvudsakliga skälet” utesluter ju inte att det finns andra skäl till skuldförhållandet som kan vara affärsmässiga. Därmed är undantagsregeln inte tillämplig endast avseende fiktiva upplägg.

Den andra rättfärdigande grund som prövades var behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.²⁰ Denna grund har EU-domstolen utvecklat i en rad mål, och det kanske mest betydelsefulla är mål C-446/03 *Marks & Spencer*²¹ från år 2005. Skatteregler som ska säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten krävs för att förebygga vissa transaktioner, enligt EU-domstolen. Det är fråga om skattskyldigas transaktioner som äventyrar en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs i den staten. En välavvägd fördelning av beskattningsrätten kan avse att säkerställa att vinster och förluster i en verksamhet bedriven i en stat beskattas i den staten. Det kan också avse konsolidering av vinster och förluster inom koncerner som behandlas som en enda skattemässig enhet.

Här är EU-domstolens avgörande i de förenade målen C-398/16 och C-399/16 *X och X* av vikt. I denna dom förklarade EU-domstolen att nederländska regler om ränteavdragsbegränsningar inte kunde rättfärdigas med hänsyn till den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten. Domen avsåg emellertid det nederländska systemet för konsoliderad beskattning inom en grupp av bolag, en ”skattemässig enhet”.²² I *Lexel*-målet var det ju dock inte möjligt att göra någon skatterättslig resultatutjämning, eftersom de svenska koncernbidragsreglerna inte var tillämpliga i förhållande

19 Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 53. Jfr dock uttrycks sättet i p. 49 där EU-domstolen talar om ”rent fiktiva upplägg” (kursiv här).

20 Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 58–70.

21 Mål C-446/03 *Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*. ECLI:EU:C:2005:201.

22 Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 65.

till de utländska koncernbolagen, vilket inbegrep det franska borgenärsbolaget, BF.

Skillnaden i förhållande till EU-domstolens dom i de förenade målen X och X medförde dock inte att någon annan bedömning, vad gällde ränteadragsbegränsningens oförenlighet med etableringsfriheten och bedömningen av den ifrågavarande rättfärdigande grunden.²³

Härefter hänvisade EU-domstolen till de svenska ”förarbetena” till den svenska undantagsregeln, där det framgår att undantagsregeln syftade till att förhindra urholkning av det svenska beskattningsunderlaget på grund av skatteplanering kopplad till ränteaddrag. Enligt EU-domstolen ska en sådan målsättning inte förväxlas med behovet av en välavvägd fördelning av beskattningsunderlaget.²⁴ För egen del är jag något förvånad över EU-domstolens hänvisning till de svenska ”förarbetena” till ”undantagsregeln”. Skälet till hänvisningen är att ge upplysning om vilket syfte den interna bestämmelsen har. Skatterätten är ett rättsområde som är starkt genomtyrat av legalitetsprincipen, och rättskällevärdet av förarbetsuttalanden är omtvistat. EU-domstolens uppgift i detta mål är att i princip uttolka innebörden av etableringsfriheten. Det är den nationella domstolens uppgift att med stöd i EU-domstolens uttolkning av etableringsfriheten pröva om nationell rätt är förenlig med denna frihet. I någon mån är emellertid gränsen flytande och EU-domstolens inställning till den ifrågavarande nationella lagstiftningen brukar klart framgå. Frågan kan ändå ställas om inte EU-domstolen genom att också uttolka nationell rätt i ljuset av nationella förarbeten har tagit ett steg in i kompetensområdet för den nationella domstolen. Det blir också problematiskt när EU-domstolen gör en generell hänvisning till nationella förarbeten utan att citera eller närmare precisera källan.²⁵

Rättfärdigande grunden ”den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten” är problematisk. För det första är den vag till sitt innehåll. Det går inte att utifrån dess benämning – den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten – definiera dess innehåll. Vad som är en ”välavvägd” beskattningsrätt blir slutligen ett värdeomdöme. Innebörden måste utvärderas genom att studera EU-domstolens rättspraxis om hur den har tillämpats i konkreta fall. Andra rättfärdigande grunder som EU-domstolen har

23 Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 66.

24 Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 67.

25 Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 67.

accepterat, har däremot ett relativt klart skatteteoretiskt innehåll, exempelvis säkerställandet av skattesystemets inre sammanhang, motverkandet av skatteundandragande och skatteflykt, och en effektiv skattekontroll. Även här finns tolkningssvårigheter, men de är inte lika stora som de som avser den ”välavvägda fördelningen av beskattningsrätten”.

För det andra måste det vara svårt för EU-domstolen att hålla en konsekvent linje om vad som är en välavvägd fördelning av beskattningsrätten. Viss hjälp kan erhållas av skatteavtalens system för fördelning av beskattningsrätten, inte minst genom att studera OECD:s modellavtal. Skatteavtalen är emellertid koncentrerade på beskattning av inkomster. Någon ledning när det gäller beskattning av kostnader eller avdrag för underskott ges inte alls, eller endast undantagsvis eller indirekt i skatteavtalen. Vad som slutligen anses vara en ”välavvägd” fördelning av beskattningsrätten kommer att vara ett värdeomdöme uttalat av EU-domstolen. Det slaget av bedömningar är något som lämpar sig för folkvalda politiker i parlamentariska församlingar, snarare än för domare. Visserligen har EU-domstolen karaktären av ett slags konstitutionsdomstol som behandlar principiella tolkningsfrågor och normkollisioner i brytpunkten EU-rätt och nationell rätt, men det hade ändå varit bättre att en fråga om den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten hade beslutats av politiska företrädare i behöriga församlingar. Det kan invändas att fördraget om den Europeiska unionens funktionssätt och etableringsfriheten har en sådan konstitutionell förankring, men det kan förstås även ifrågasättas om det stod klart för de beslutande församlingarna att denna fria rörlighet också inbegrep en rättfärdigande grund benämnd ”den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten”. Det ska dock sägas att EU-domstolen har hänvisat till denna rättfärdigande grund åtminstone sedan domen *Marks & Spencer*-målet år 2005, och något ingripande från medlemsstaterna har inte ägt rum.

EU-domstolen noterade också att enbart motverka en minskning av skatteintäkter inte är en accepterad rättfärdigande grund.²⁶

Det kan för övrigt nämnas att principer för fördelningen av beskattningsrätten mellan stater för närvarande är föremål för omfattande diskussion och omprövning inom OECD/G20-kretsen, inklusive ett stort antal andra stater, särskilt vad gäller beskattningen av bolagsinkomster från

26 Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 68.

digital näringsverksamhet.²⁷ Inom ramen för detta projekt hävdar många stater att en välavvägd fördelning av rätten att beskatta sådana inkomster grundar sig i var konsumenterna finns.

Den tredje rättfärdigandegrund som EU-domstolen prövade var ett gemensamt beaktande av dels behovet av att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt, dels behovet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.²⁸

EU-domstolen uttalade att den har godtagit en nationell lagstiftning som inte har till specifikt syfte att motverka skatteflykt om den även kunde rättfärdigas med hänsyn till en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.²⁹ För att en kombination av dessa rättfärdigande-grunder ska kunna tillämpas krävs dock att "... bekämpandet av skatteflykt utgör en särskild aspekt av det allmänintresse som är knutet till behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna."³⁰ En sådan kombination av grunder var dock inte tillämplig här. Skälet var att behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten inte självständigt var tillämplig. Det omöjliggjorde att den grunden skulle kunna tillämpas i kombination med behovet av att motverka skatteflykt.³¹ Detta är ett välgrundat ställningstagande. Tillämpningen av de olika rättfärdigande-grunderna är svår att förutse. Om flera grunder inte var och en för sig skulle vara tillämpliga, men väl tillsammans, skulle det ge upphov till betydande rättsosäkerhet.

Eftersom restriktionen inte kunde rättfärdigas med hänsyn till allmänintresset var det inte nödvändigt att göra någon proportionalitetsbedömning.

3 AVSLUTANDE KOMMENTAR

EU-domstolens avgörande i mål C-484/19 *Lexel AB* är, i varje fall för mig, förvånande i flera avseenden. När det gäller de svenska ränteavdragsbegränsningarnas förhållande till EU-rätten och etableringsfriheten har jag alltid ansett att tioprocentsregeln är den svaga punkten i utformningen

27 OECD, Tax challenges arising from digitalization – Report on Pillar One Blueprint, Inclusive framework on BEPS, Paris, 2020.

28 Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 71–77.

29 Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 72. Här hänvisade EU-domstolen till mål C-311/08, *SGL*, ECLI:EU:C:2010;26, p. 66 (och där refererad praxis).

30 Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 73 (och där refererad praxis).

31 Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 76.

av reglerna. Det gällde särskilt 2009 års och 2013 års ränteavdragsbegränsningar. Det är genom tioprocentsregeln som utländska situationer särskilt pekats ut, och riskerar att drabbas av begränsningen av rätten till ränteavdrag. Vid tidpunkten för prövningen av Lexel-målet i den underliggande nationella domstolen var den svenska bolagsskatten 22 procent, och från år 2021 är den 20,6 procent.³² Undantaget från ränteavdragsförbudet enligt tioprocentsregeln riskerar därför att framförallt drabba mottagare av ränteinkomster som är hemmahörande i utlandet. Visserligen finns det möjliga lågbeskattade mottagare av ränteinkomster även i Sverige, exempelvis allmännyttiga organisationer som omfattas av 7 kap. IL eller regioner och kommuner.³³ Men det kan nog ändå antas att det stora antalet fall som inbegriper skatteplanering med koncerninterna ränteavdrag äger rum i förhållande till utländska mottagare av ränteinkomsterna.

I det ifrågasvarande fallet var tioprocentsregeln uppfylld, men undantagsregeln var dock tillämplig eftersom transaktionen medförde en ”väsentlig skatteförmån”. Undantagsregeln som sådan är utformad på ett neutralt sätt i förhållande till rent interna situationer och gränsöverskridande situationer. Hur kunde EU-domstolen ändå komma till slutsatsen att det förelåg en restriktion när den jämförde en rent intern situation med en gränsöverskridande situation? Skälet är att EU-domstolen inte bedömde tillämpningen av ränteavdragsbegränsningarna och undantagsregeln i en rent intern situation i jämförelse med en gränsöverskridande situation. Den jämförda situationen var rent inhemsk och innebar att koncernbidrag kunde lämnas, och därmed åstadkomma den resultatutjämnande konsekvens som nekades i den gränsöverskridande situationen.

För egen del är jag emellertid en aning skeptisk, eller åtminstone frågande, till jämförelsen mellan ränteavdragsbegränsningarna och koncernbidragsreglerna. Som utgångspunkt i svensk företagsbeskattning, liksom i många andra stater i OECD-kretsen, gäller armlängdsprincipen och att varje bolag i en koncern är ett eget separat skattesubjekt. Med engelskspråkig terminologi kallas detta för ”the separate entity approach”.³⁴ Utgångspunkten är följaktligen att varje koncernbolag är en separat beräkningsenhet och ska beskattas för sitt överskott beräknat på de intäkter

32 65 kap. 10 § IL.

33 7 kap. 2 § IL.

34 Se exempelvis OECD, *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*, Paris, 2017, p. 1.6.

och kostnader som bolaget har. Vad gäller koncerninterna transaktioner ska marknadspriset tillämpas, och i gränsöverskridande situationer bestäms det med stöd i armlängdsprincipen. I företagsbeskattningen finns det visserligen situationer när avsteg företas från ”the separate entity approach”. Det gäller exempelvis möjligheten till koncernbidrag, koncernavdrag, koncerninterna utdelningar och kapitalvinster, och olika former av omstruktureringar. Undantagen är trots allt relativt begränsade, även om respektive undantag kräver relativt många bestämmelser för att motverka skatteflykt och skatteundandragande och ett utnyttjande som inte har avsetts. Enligt min mening är reglerna om ränteavdragsbegränsningar och koncernbidrag olika ur flera aspekter. Ränteavdragsbegränsningarna syftar till att motverka att en koncern minskar sin totala beskattningsnivå genom att ränteavdrag görs i en relativ högskattestat, Sverige, och att den motsvarande ränteinkomsten kan beskattas lågt i, normalt sett, en utländsk stat. Koncernbidragsreglerna syftar till att likställa möjligheten till att utnyttja underskott om verksamheten hade bedrivits inom ramen för ett enda aktiebolag, med om den i stället bedrivs inom ramen för en koncern som består av flera aktiebolag där ett kan ge överskott och ett annat ge underskott.

Koncernbidrag *möjliggör* på ett generellt plan att resultatutjämna mellan koncernbolag som är hemmahörande i Sverige, och medför i så måtto en skattefördel för koncernen. Ränteavdragsbegränsningar *förhindrar* att skattefördelar uppstår genom koncerninterna lån som typiskt sett innebär ränteavdrag i Sverige och låg eller ingen beskattning av den motsvarande ränteinkomsten i en annan stat. Både reglerna om ränteavdragsbegränsningar och koncernbidrag utgör avvikelser från en principiell utgångspunkt för företagsbeskattningen, nämligen att varje enskilt bolag är en separat beskattningsenhet, och att armlängdsprincipen³⁵ eller marknadsvärdet³⁶ ska tillämpas på transaktioner mellan närstående personer. Att jämföra två avvikelser i systemet för företagsbeskattning – ränteavdragsbegränsningar och koncernbidrag – för att identifiera om en restriktion föreligger, verkar därför långsökt, enligt min mening.

Det ska dock sägas att det är en jämförelse som gjorts tidigare av både EU-domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen. I förhållande till 2009 års regler uttalade Högsta förvaltningsdomstolen i HFD 2011 ref. 90

35 14 kap. 19–20 §§ IL.

36 22 kap. IL.

(kursiv här): ”Av intresse är vidare att EU-domstolen i ett mål om de finska koncernbidragsreglerna uttalat att en medlemsstat kan villkora rätten till avdrag för koncernbidrag genom att uppställa krav beträffande hur koncernbidraget ska behandlas i mottagarens hemstat (se mål C-231/05, *Oy AA*, punkt 37). Även om uttalandet tog sikte på koncernbidragsregler, vilka syftar till att åstadkomma resultatutjämnning, får det anses ha viss relevans även när det gäller andra avdragsbestämmelser.”³⁷

Jämförelsen mellan koncernintern resultatutjämnning och ränteavdragsbegränsningar var även betydelsefull i EU-domstolens avgörande i de förenade målen C-398/16 och C-399/16 *X och X*.

Det ska också sägas att jämförelsen mellan ränteavdragsbegränsningar och koncernbidrag var en komponent som Högsta förvaltningsdomstolen lyfte fram i den fråga som ställdes till EU-domstolen.³⁸

Till och med EU-domstolen uttalade i *Lexel*-domen att den fördel som *Lexel AB* ville få del av inom ramen för ränteavdragsbegränsningsreglerna, nämligen möjligheten till ränteavdrag, inte skulle förväxlas med den fördel som följer av en konsolidering inom en skattemässig enhet, det vill säga resultatutjämnning genom koncernbidrag.³⁹ EU-domstolen uttalade emellertid detta i anknytning till prövningen av rättfärdigandegrunden ”den välvägda fördelningen av beskattningsrätten”. Jag anser att detta uttalande är något motsägelsefullt i förhållande till restriktionsprövningen, där en jämförelse mellan reglerna om ränteavdragsbegränsning och koncernbidragsreglerna verkligt gjordes.⁴⁰

Hur förhåller sig 2019 års ränteavdragsbegränsningar till etableringsfriheten? Undantagsregeln finns kvar men den är något förändrad. Istället för att det ”huvudsakliga skälet” till skuldförhållandet ska vara att få en ”väsentlig skatteförmån”, står det numera att skuldförhållandet ”uteslutande eller så gott som uteslutande” ska ha uppkommit för att en ”väsentlig skatteförmån” ska uppnås. Uttrycket ”så gott som uteslutande” lämnar en

37 Det mål som Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade till i HFD 2011 ref. 90 var mål C-231/05 *Oy AA*. ECLI:EU:C:2007:439.

38 Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 30–31.

39 Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 65.

40 Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 40. Det kan dessutom noteras att kommissionen för nu många år sedan uttryckte kritik mot 2013 års ränteavdragsbegränsningar och att de riskerade att strida mot etableringsfriheten. Sveriges regering delade inte den bedömningen. Kommissionens bedömning av ”rule of reason”-doktrinen var något annorlunda än EU-domstolens i *Lexel*-målet, men slutsatsen om oförenlighet med etableringsfriheten var densamma. Se närmare Dahlberg, Internationell beskattning, Studentlitteratur, Lund, 2020, s. 240–243.

öppning för andra skäl än bara skatteundandragande. Uttrycket uppfyller därmed inte kravet enligt Cadbury Schweppes-doktrinen att enbart träffa konstlade upplägg. Det finns därför en påtaglig risk att EU-domstolen skulle anse att också 2019 års ränteavdragsbegränsningar är i strid mot etableringsfriheten.

Det finns dessutom andra brister i förhållande till etableringsfriheten, vilket gäller samtliga tre versioner av de svenska ränteavdragsbegränsningarna. Det jag avser är de vaga rekvisit som finns i lagstiftningen. Det gäller inte bara undantagsregeln i 2013 och 2019 års regler, utan också uttrycket ”huvudsakligen affärsmässigt motiverat” som fanns i 2009 års och 2013 års regler, och det motsvarande men något modifierade uttrycket ”väsentligen affärsmässigt motiverat”, som finns i 2019 års regler. I hög grad måste gällande rätt uttolkas med stöd i förarbetena, som inte heller är särskilt klara i alla delar. Detta utgör ett problem i förhållande till legalitetsprincipen, vilket var avgörande för att EU-domstolen underkände en liknande belgisk lagstiftning som prövades i mål C-318/10 *SIAT*.⁴¹ Denna brist på klarhet finns i samtliga tre versioner av de svenska ränteavdragsbegränsningarna.

Redan 2009 års ränteavdragsbegränsningar ifrågasattes i förhållande till EU-rätten, framförallt i förhållande till etableringsfriheten men också i förhållande till ränte-/royaltydirektivet. Detta prövades av Högsta förvaltningsdomstolen, utan att någon begäran om förhandsavgörande ställdes till EU-domstolen. Någon konflikt i förhållande till ränte-/royaltydirektivet befanns inte föreligga, och grunden för detta var EU-domstolens avgörande i mål C-397/09 *Scheuten Solar Technologies*.⁴² Vad gäller förhållandet mellan 2009 års ränteavdragsbegränsningar och etableringsfriheten fann Högsta förvaltningsdomstolen stöd i bland annat mål C-231/05 *Oy AA* och mål C-403/03 *Schempp*.⁴³ Något hinder i förhållande till etableringsfriheten ansågs inte föreligga.

Hur ska Sverige förhålla sig till domen i Lexel-målet vad gäller 2019 års ränteavdragsbegränsningar? Det finns som sagt en risk att även de är i strid mot etableringsfriheten mot bakgrund av utgången i Lexel-målet. Man kan dock konstatera att området för ränteavdragsbegränsningar numera är betydligt mer begränsat än det var 2009 och 2013. Numera finns

41 Mål C-318/10 *SIAT mot Belgien*. ECLI:EU:C:2012:415.

42 Mål C-397/09 *Scheuten Solar Technology GmbH mot Finanzamt Geisenkirchen-Süd*. ECLI:EU:C:2011:499.

43 Mål C-403/03 *Egon Schempp mot Finanzamt München V*. ECLI:EU:C:2005:446.

nämligen en kraftig begränsning av ränteavdragsrätten genom en generell begränsning av utrymmet för ränteavdrag till 30 procent av avdragsunderlaget, se 24 kap. 24 § IL. Det finns dessutom flera andra avdragsbegränsningar, tillkomna bland annat som en följd av skatteflyktsdirektivet.⁴⁴ I 24 a kap. IL regleras ränta vid finansiella leasingavtal, och i 24 b kap. IL finns särskilda bestämmelser vid vissa situationer med gränsöverskridande inslag. Det senaste tillskottet i floran av avdragsbegränsningar är 24 kap. 15 a § och 15 b § IL om avdragsförbud för ränteutgifter på skulder till företag i vissa icke-samarbetsvilliga stater eller jurisdiktioner. I 2019 års ränteavdragsbegränsningar finns emellertid alltjämt problem i förhållande till etableringsfriheten, särskilt vad gäller ”undantagsregeln” i 24 kap. 18 § andra stycket IL och uttrycket ”väsentligen affärsmässigt motiverat” i 24 kap. 19 § IL.

Mot bakgrund av den numera kraftigt beskurna ränteavdragsrätten kanske det inte vore så dramatiskt att i ljuset av utgången i Lexel-målet – ”Lex Lexel” – avskaffa 2019 års riktade ränteavdragsbegränsningar?⁴⁵

Mattias Dahlberg är professor i finansrätt vid juridiska fakulteten, Uppsala universitet.

44 Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion, vilket ofta kallas ”skatteflyktsdirektivet”.

45 2019 års riktade ränteavdragsbegränsningar finns i 24 kap. 16–20 §§ IL.