



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Hanna Andersson

EU-rättsligt jämförbara situationer
-med fokus på de svenska ränteavdrags-
begränsningsreglerna

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Maria Hilling

Termin för examen: VT 2014

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte	4
1.3 Avgränsning	4
1.4 Metod och material	5
1.5 Disposition	6
2 DE SVENSKA RÄNTEAVDRAGS-BEGRÄNSNINGSREGLERNA	8
2.1 Bakgrund	8
2.2 Reglerna i korthet	8
2.3 Vad innebär reglerna?	10
2.3.1 Intressegemenskap	10
2.3.2 Tioprocentsregeln	10
2.3.3 Schablonbeskattade företag	11
2.3.4 Undantaget från tioprocentsregeln	11
2.3.5 Ventilen	12
3 EU-RÄTTENS INVERKAN PÅ NATIONELLA REGLER RÖRANDE DIREKT BESKATTNING	13
3.1 Fördraget om Europeiska unionen	13
3.2 Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt	13
3.3 Säkerställande av EU-rättens efterlevnad	15
3.4 Hinder	15
4 RESONEMANG ANGÅENDE RÄNTEAVDRAGSBEGRÄNSNINGSREGLERNAS EU-FÖRENLIGHET	17
4.1 HFD	17
4.2 Kommissionen och regeringen	18
4.2.1 Kommissionens första brev	18

4.2.2	Regeringens första svar	19
4.2.3	Kommissionens andra brev	20
4.2.4	Regeringens andra svar	21
4.2.5	Kommissionens tredje brev	22
4.2.6	Regeringens tredje svar	23
5	JÄMFÖRBARA SITUATIONER ENLIGT EU-DOMSTOLEN	24
5.1	Underkapitaliseringsregler	24
5.1.1	C-324/00 Lankhorst-Hohorst	24
5.1.2	C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation	25
5.1.3	C-105/07 Lammers & Van Cleeff	28
5.1.4	C-282/12 Itelcar	29
5.1.5	Sammanfattning av EU-domstolens praxis angående underkapitaliseringsregler	31
5.2	Åberopad praxis av HFD, regeringen och kommissionen	31
5.2.1	C-403/03 Schempp	31
5.2.2	C-231/05 Oy AA	33
5.2.3	C-371/10 National Grid Indus	35
6	DOKTRIN	37
6.1	Om jämförbara situationer	37
6.2	Om de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna	38
7	VAD SKA JÄMFÖRAS VID EN BEDÖMNING AV RÄNTEAVDRAGSBEGRÄNSNINGS-REGLERNA OCH UTGÖR DE ETT HINDER?	41
7.1	Ska tredjelandsföretag ingå i jämförelsen?	41
7.2	Vilka är de jämförbara situationerna?	41
7.2.1	Lankhorst-Hohorst	42
7.2.2	Oy AA	43
7.2.3	Schempp	43
7.2.4	National Grid Indus	45
7.2.5	Praxis rörande underkapitaliseringsregler	46
7.3	Föreligger en negativ särbehandling?	46
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	49
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	51

Summary

In the year of 2009, Sweden introduced limitations on the deduction of interest on loans between groups of related companies. The rules have been subject to great amounts of criticism, which did not diminish when the rules were tightened in the year of 2013. The European Commission had received many complaints regarding the Swedish rules which resulted in a correspondence between the Commission and the Swedish government where the consistencies of the limitations on interest deductions with the freedom of establishment in the Treaty on the Functioning of the European Union, TFEU, were discussed. The consistency with the freedom of establishment has also been discussed by the Supreme Administrative Court of Sweden.

To establish whether there is a forbidden restriction on the free movement, a test is made on the cross-border situation which is covered by the rule in question to see if it is objectively comparable to the domestic equivalent. If that is the case, and the cross-border situation has been subject to a discrimination compared to the domestic situation, an obstacle for the free movement exists. Obstructing rules can under certain circumstances be justified, and is in such case not illicit according to the EU law.

The objective of this thesis is to determine the comparable situations regarding the Swedish interest deduction limitation rules, and originating from this, determining whether they form an obstacle for the free movement in the TFEU. The conclusion is that the legal entities that should be compared in a trial of the interest deduction limitation rules is Swedish borrowers who is paying interest to a Swedish respectively a foreign lender who is also a related company. In order to be considered to be in comparable situations, the lenders have to be taxed under the same rules, for instance corporation tax. Therefore the Swedish interest deduction limitation rules discriminates against cross-border transactions compared to domestic ones, since they in reality only limits the deduction right for those borrowers who pays interest to a foreign lender.

Sammanfattning

2009 införde Sverige begränsningar i avdragsrätten för räntekostnader för företag i intressegemenskap. Regleringen har fått utstå mycket kritik, och den avtog inte när reglerna skärptes 2013. Den Europeiska kommissionen mottog många klagomål angående de svenska reglerna, och detta resulterade i en skriftväxling mellan kommissionen och regeringen, där ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med etableringsfriheten i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, FEUF, diskuterades. Förenligheten med etableringsfriheten har också diskuterats av HFD.

För att konstatera om en otillåten inskränkning av den fria rörligheten föreligger prövas om den gränsöverskridande företeelsen som omfattas av den aktuella regeln är objektivt jämförbar med den inhemska motsvarigheten. Om så är fallet, och den gränsöverskridande situationen utsätts för en negativ särbehandling jämfört med den inhemska situationen föreligger ett hinder för den fria rörligheten. Hindrande regler kan under vissa omständigheter rättfärdigas, och de är då inte otillåtna enligt EU-rätten.

Uppsatsens syfte är att fastställa de jämförbara situationerna när det gäller de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna, och utifrån detta konstatera om de utgör ett hinder för den fria rörligheten i FEUF. Slutsatsen är att de rättsliga enheter som ska jämföras vid en prövning av ränteavdragsbegränsningsreglerna är svenska låntagare som betalar ränta till en svensk respektive utländsk långivare i sin intressegemenskap. Långivarna ska för att anses vara i jämförbara situationer beskattas enligt samma regler, till exempel bolagsbeskattas. De svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna diskriminerar därför gränsöverskridande transaktioner jämfört med inhemska, eftersom de i praktiken endast begränsar avdragsrätten för låntagare som betalar ränta till en utländsk långivare.

Förkortningar

EES

Europeiska ekonomiska samarbetsområdet

EUD

Europeiska Unionens domstol

FEU

Fördraget om Europeiska Unionen

FEUF

Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt

HFD

Högsta förvaltningsdomstolen

IL

Inkomstskattelagen (1999:1229)

LAP

Lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel

SKV

Skatteverket

TFEU

Treaty on the Functioning of the European Union

1 Inledning

1.1 Bakgrund

För att pröva om en medlemsstats lagstiftning är diskriminerande och därmed stridande mot fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, FEUF, bestämmelser om fri rörlighet tar EU-domstolen, EUD, ställning till om den interna situationen kan jämföras med en gränsöverskridande sådan. Men vad ska jämföras med vad? Där om tvista de lärde, och med de lärde menas här Europeiska kommissionen och den svenska regeringen. Under år 2013 har dessa två institutioner diskuterat de svenska ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med etableringsfriheten i FEUF, och deras åsikter går isär. Den intressanta frågan är om regeringen har lyckats övertyga kommissionen om att ränteavdragsbegränsningsreglerna är förenliga med etableringsfriheten, eller om Sverige har en fördragsbrottstalan att vänta.

1.2 Syfte

Målet med denna uppsats är att klargöra vad som utgör de EU-rättsligt jämförbara situationerna när det gäller de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna. Utgångspunkten är resonemang i frågan som förts av HFD, regeringen och kommissionen. Detta kombineras med min egen uppfattning, baserad på min tolkning av EU-domstolens praxis, om vad som är jämförbart gällande dessa regler. Slutsatserna används sedan för att diskutera om reglerna utgör en negativ särbehandling av gränsöverskridande skuldförhållanden jämfört med inhemska.

1.3 Avgränsning

I uppsatsen behandlas de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna och vad som kan utgöra jämförbara situationer vid en eventuell hindersprövning av dem. Däremot förekommer av utrymmesskäl ingen rättfärdigandebedömning av reglerna, då en sådan enligt min uppfattning skulle göra uppsatsen alltför omfattande. Eftersom uppsatsens fokus ligger på jämförbarhetsbedömningen som görs vid prövningen av om en viss regel hindrar den fria rörligheten i FEUF behandlas inte de olika direktiven på den direkta beskattningens område.

1.4 Metod och material

Då syftet med uppsatsen är att fastställa gällande rätt används rättsdogmatisk metod. Detta innebär att svaren söks i rättskällorna, det vill säga lagtext, praxis, förarbeten och doktrin.¹

För att beskriva ränteavdragsbegränsningsreglernas innebörd används lagtext och förarbeten. Jag har också valt att använda mig av Skatteverkets ställningstaganden på området för att visa hur myndigheten avser att tillämpa reglerna i praktiken. För att beskriva EU-rättens inverkan på nationella skatteregler används EU-fördraget och EUF-fördraget i kombination med praxis och doktrin. Angående den skatterättsliga doktrinen och Skatteverkets ställningstaganden kan nämnas att dessa inte är bindande, och endast styrkan i den rättsliga argumentationen avgör om dess rekommendationer följs eller ej.²

För att visa på hur jämförbarhetsbedömningen kan gå till används HFD:s bedömning³ angående ränteavdragsbegränsningsreglerna samt skriftväxlingen mellan regeringen och kommissionen angående reglernas förenlighet med etableringsfriheten. Doktrin som behandlar jämförbarhetsbedömningen och ränteavdragsbegränsningsreglerna används också för att redogöra för alternativa synsätt och lägga grunden för en djupare diskussion.

Då ämnet för uppsatsen främst är EU-rättsligt måste också en EU-rättslig metod användas.⁴ Denna grundar sig på en annan rättskällelära än den svenska juridiska metoden. Medan den svenska metoden fäster större vikt vid förarbeten värderar den EU-rättsliga metoden istället bakomliggande rättsprinciper för reglerna. EU-domstolens prejudikatlära skiljer sig också från de svenska domstolarnas. Ett uttalande i ett mål från EU-domstolen kan inte beaktas enskilt, utan måste förstås med beaktande av både äldre och nyare praxis som anknyter till den aktuella frågeställningen. Målen bör därför beaktas i ett sammanhang.⁵ EU-domstolens praxis är ett komplement till den skrivna rätten. De skrivna bestämmelserna är ofta vaga och målinriktade, och behöver då kompletteras med EU-domstolens bedömning.⁶ Angående rangordning av praxis från EUD gäller att ju fler ledamöter som deltagit, desto mer vikt bör fästas vid avgörandet.⁷ Till vissa domar finns också ett yttrande från generaladvokaten. Dessa har inget egentligt värde som rättskälla, men om domstolen följer generaladvokatens förslag och hänvisar till dennes resonemang, får det värde som rättskälla.⁸

¹ Korling & Zamboni (red.) 2013, s. 21.

² Lodin mfl. 2011, s. 725.

³ HFD 2011 ref 90 II-V.

⁴ Hettne & Otken Eriksson (red.) 2011, s. 35.

⁵ Hettne & Otken Eriksson (red.) 2011, s. 36ff.

⁶ Hettne & Otken Eriksson (red.) 2011, s. 49.

⁷ Hettne & Otken Eriksson (red.) 2011, s. 58.

⁸ Hettne & Otken Eriksson (red.) 2011, s. 116f.

Enligt min uppfattning är ränteavdragsbegränsningsreglerna en form av underkapitaliseringsregler. Renodlade underkapitaliseringsregler syftar också till att motverka ränteavdrag, men omklassificerar istället räntebetalningar till utdelning vid hög belåning inom vissa intressegemenskaper.⁹ Vanligtvis förutsätter sådana regler ett visst direkt eller indirekt ägande mellan det långivande och låntagande bolaget.¹⁰ Underkapitaliseringsregler tillämpas vanligen när moderbolaget inte är skattskyldigt i dotterbolagslandet.¹¹ De svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna liknar sådana regler, eftersom de också hindrar ränteavdrag för lån mellan vissa närstående företag. De svenska reglerna begränsar avdragsrätten genom att i vissa situationer helt enkelt inte tillåta avdrag, medan utpräglade underkapitaliseringsregler omklassificerar räntebetalningarna till utdelning som dessutom vinstbeskattas hos låntagaren. I mitt urval av rättsfall används därför EU-domstolens praxis angående underkapitaliseringsregler för att visa vad som har ansetts vara jämförbara situationer vid prövning av sådana regler.

Jag har inte fokuserat på mål som gäller en viss fri rörlighet, eftersom prövningen går till på i stort sett samma sätt oavsett vilken fördragsfrihet målet angår.¹² En skillnad är dock att när det gäller den fria rörligheten för kapital gäller denna även gentemot tredjeland, men hindersprövningen följer samma mönster.¹³

När det finns ett förslag till avgörande av generaladvokaten i de utvalda målen har jag valt att använda mig av det, eftersom att jag anser att omständigheterna i målet ofta kommer fram tydligare där än i domen. Argumentationen i dessa yttranden brukar vara väl underbyggd och belyser de gånger den inte överensstämmer med domstolens resonemang intressanta aspekter i frågan.

1.5 Disposition

Uppsatsen inleds med ett kapitel som behandlar ränteavdragsbegränsningsreglernas innebörd, för att öka förståelsen till vad det är kommissionen har invändningar mot. Samma syfte har nästa kapitel, där EU-fördragets inverkan på nationella direkta skatteregler tas upp. Efter det följer ett kapitel där HFD:s, kommissionens och regeringens resonemang angående ränteavdragsbegränsningsreglerna beskrivs. Detta följs sedan av ett kapitel där EU-domstolens praxis rörande liknande regler behandlas. I det kapitlet finns även en mer grundlig presentation av den praxis som HFD, regeringen och kommissionen har åberopat som stöd för sina resonemang. Sedan följer ett kapitel som tar upp uppfattningar i doktrinen angående jämförbara situationer och de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna. Uppsatsen avslutas sedan med ett kapitel

⁹ Dahlberg 2012, s. 220.

¹⁰ Cejic & Hilling i SN 2014, s. 147.

¹¹ Ståhl mfl. 2011, s. 111.

¹² Ståhl mfl. 2011, s. 138.

¹³ Ståhl mfl. 2011, s. 146.

där jag analyserar de olika argumenten angående ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med FEUF. Där redovisas också min egen slutsats om vad som kan anses utgöra jämförbara situationer när det kommer till ränteavdragsbegränsningsreglerna, och om reglerna utgör ett hinder mot den fria rörligheten.

2 De svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna

För att ge en ökad förståelse för vad det är kommissionen invänder mot redogörs i detta kapitel för vad ränteavdragsbegränsningsreglerna innebär.

2.1 Bakgrund

För att hindra skatteupplägg med ränteavdrag, så kallade räntesnurror, infördes 2009 regler som begränsade rätten till avdrag för vissa ränteutgifter för vissa företag. Ränteutgifterna det gällde var internt finansierade förvärv av delägarrätter från ett företag inom en intressegemenskap. Skatteverket hade uppmärksammat en förekomst av koncerninterna lån där avdrag för ränteutgifter gjordes av svenska företag som betalade ränta till en mottagare utomlands där beskattningen var låg eller obefintlig. Det förekom även att mottagaren var ett svenskt skattebefriat subjekt, som till exempel en kommun.¹⁴ Enligt Regeringsrätten kunde inte lagen (1995:575) mot skatteflykt användas för att komma åt sådana förfaranden, eftersom taxering på grundval av förfarandet inte kunde anses strida mot lagens syfte.¹⁵ Inte heller korrigeringsregeln i 14 kap 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, kunde användas för att korrigera en marknadsmässig ränta eller omklassificera ett lån.¹⁶ Med ränteavdragsbegränsningsreglerna skulle därför rätten till avdrag för ränteutgifter på lån inom en intressegemenskap som användes till köp av aktier inom intressegemenskapen begränsas.

Efter införandet av ränteavdragsbegränsningarna framkom dock att reglernas räckvidd var för snäv, eftersom samma typ av skatteplanering fortfarande var möjlig genom externa lån och externa förvärv.¹⁷ Regeringen ansåg därför att skyddet för den svenska bolagsskattebasen behövde utökas ytterligare.¹⁸ För att uppnå detta infördes år 2013 en strängare reglering som innebär att alla skulder inom en intressegemenskap omfattas, och detta oavsett vad lånet har använts till.¹⁹

2.2 Reglerna i korthet

I inkomstlagen näringsverksamhet får kostnader för att förvärva och bibehålla inkomster dras av som kostnad enligt 16 kap 1 § IL. Ränteutgifter och kapitalförluster ska dras av även om de inte är sådana utgifter.

¹⁴ Prop 2008/09:65 s. 37.

¹⁵ RÅ 2007 ref. 84 och 85.

¹⁶ Prop 2008/09:65 s. 38.

¹⁷ Prop. 2012/13:1 s. 214 ff.

¹⁸ Prop. 2012/13:1 s. 229.

¹⁹ Prop. 2012/13:1 s. 237.

Ränteavdragsbegränsningsreglerna är ett undantag från denna allmänna regel och återfinns i 24 kap 10a-f §§ IL.

I 10b § stadgas ett förbud för avdrag för ränteutgifter för en skuld som ett företag i en intressegemenskap har till ett annat företag inom intressegemenskapen. Det samma gäller för så kallade back-to-back-lån, enligt 10c §. Ett back-to-back-lån är ett lån som innebär att ett företag inom intressegemenskapen har en skuld till ett företag utanför gemenskapen, samtidigt som företaget inom intressegemenskapen har en motsvarande fordran på det utomstående företaget. Skulden som räntan avser ska kunna anses ha samband med denna fordran, och ska avse förvärv av en delägarrätt från ett företag i intressegemenskapen, eller i ett företag som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen. 10c § hindrar därmed ett kringgående av 10b §, då ett företag i intressegemenskapen annars skulle kunna låna ut pengar till ett externt företag som i sin tur lånar ut pengarna till ett annat företag i intressegemenskapen som då kan köpa interna delägarrätter.²⁰ Bestämmelsen om back-to-back-lån är därmed inte tillämplig vid förvärv av delägarrätter från ett företag utanför intressegemenskapen.

I 10d-f §§ finns kompletterande regler som utgör undantag till avdragsförbuden i 10b-c §§. Enligt 10d § medges avdrag om den som faktiskt har rätt till inkomsten beskattas med minst 10 procent, eller om denne är skyldig till avkastningsskatt enligt 1-3 §§ lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, LAP, eller liknande utländsk skatt. Avdrag får dock inte göras om det huvudsakliga skälet till skuldförhållandets uppkomst är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Enligt 10e § kan avdrag för ränteutgift medges trots att den som har rätt till inkomsten inte beskattas med minst tio procent, om denne hör hemma inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, EES, och skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat.

I 10f § anges när avdrag för back-to-back-lån tillåts. Det ena fallet är när det företag inom intressegemenskapen, som har en fordran på det utomstående företaget, beskattas i enlighet med kriterierna i 10d §, det vill säga antingen med minst tio procent, eller genom schablonbeskattning enligt LAP eller liknande. Att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån får då inte vara det huvudsakliga skälet till skuldförhållandets uppkomst. Den andra möjligheten till avdrag för ränteutgift för back-to-back-lån uppkommer när både förvärvet och fordran är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. Detta gäller dock endast om det företag inom intressegemenskapen som har en fordran på det utomstående företaget hör hemma inom EES, eller i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster. Företaget måste då ha hemvist i staten enligt avtalet och omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten.

²⁰ Prop. 2012/13:1 s. 216.

2.3 Vad innebär reglerna?

2.3.1 Intressegemenskap

Vid tillämpning av ränteavdragsbegränsningsreglerna finns en definition av vad som avses med en intressegemenskap i 24 kap 10a § IL. En intressegemenskap ska anses föreligga mellan företag som står under i huvudsak gemensam ledning. Intressegemenskap anses också föreligga om ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt, har ett väsentligt inflytande i det andra företaget.

Med företag avses juridiska personer eller svenska handelsbolag. Även staten, kommuner och landsting faller in här, samt utländska juridiska personer med fast driftställe i Sverige.²¹ Det är inte det formella inflytandet, utan snarare de faktiska förhållandena som avgör om två företag står under i huvudsak gemensam ledning.²² Enligt propositionen kan det antas att ett väsentligt inflytande föreligger vid ett ägande strax under 50 %, men även andra faktorer än ägandets storlek ska beaktas. Propositionen anger också att ledning för uttrycket ”väsentligt inflytande” kan hittas i andra lagrum, till exempel i 25a kap 2 § IL.²³ Skatteverket anser att ett väsentligt inflytande kan presumeras vid ett ägande på 40 procent, och att ett väsentligt inflytande även kan uppnås med flera mindre ägarandelar genom samverkan av dess ägare.²⁴

2.3.2 Tioprocentsregeln

I 24 kap 10d § 1 st IL medges avdrag för ränteutgift om den som faktiskt har rätt till ränteinkomsten beskattas med minst tio procent. För att avgöra om denna beskattningsnivå är uppfylld ska ränteinkomsten hypotetiskt isoleras från företagets övriga inkomster, och beaktas som dess enda inkomst. Om den i ett sådant fall hade beskattats med minst tio procent får avdrag för ränteutgiften göras. Om inkomsten däremot kan neutraliseras genom till exempel ett grundavdrag bör inte beskattningsnivån på tio procent anses vara uppfylld. Om den som faktiskt har rätten till ränteinkomsten tillhör en rättsordning där inkomsten klassificeras som något annat än ränteinkomst, och då eventuellt beskattas lägre än tio procent, är avdrag inte möjligt enligt tioprocentsregeln. Dessa avvägningar ska göras av det företag som betalar räntan och därför vill göra avdrag för utgiften.²⁵ Möjligheten till avdrag för den som har en ränteutgift avgörs därmed av hur mottagaren av densamma beskattas.

Uttrycket *den som faktiskt har rätt till inkomsten* innebär inte den formella mottagaren av räntebetalningen, utan den verkliga ägaren som åtnjuter

²¹ Prop. 2008/09:65 s. 46.

²² Prop. 2008/09:65 s. 48.

²³ Prop. 2012/13:1 s. 239.

²⁴ SKV:s ställningstagande 131-117306-13/111.

²⁵ Prop. 2008/09:65 s. 59f.

ekonomiska fördelarna av inkomsten. Ledning kan enligt propositionen hämtas från det internationella skatterättsliga uttrycket *beneficial owner*. Tanken med denna formulering är att slussning av räntebetalningen via företag som beskattas med minst tio procent fram till en faktisk ägare som inte uppfyller kriteriet inte ska kunna kvalificera räntebetalningen för tioprocentsregeln.²⁶ En internbank inom en koncern ska dock anses som rättmätig ägare av en räntebetalning, och inte som ett slussningsverktyg.²⁷

2.3.3 Schablonbeskattade företag

24 kap 10d § 2 st IL kompletterar tioprocentsregeln. Det gäller när den som faktiskt har rätt till ränteinkomsten är ett företag som beskattas schablonmässigt genom att betala avkastningsskatt enligt LAP. Om den rättmätige ägaren av ränteinkomsten är ett utländskt företag ska beskattningen ske på ett likartat sätt för att denna regel ska möjliggöra avdrag för den som har ränteutgiften. Detta innebär att företaget ska vara skattskyldigt till en schablonmässigt beräknad skatt där skatteunderlaget beräknas utifrån värdet av den skattskyldiges tillgångar, och att denna skatt ska ersätta konventionell beskattning. Skatten måste minst motsvara avkastningsskatten i LAP. Den genomsnittliga räntan som belöpt på skulden under året får inte överstiga 250 procent av statslåneräntan.²⁸ Syftet med denna regel är att underlätta för schablonbeskattade företag, som pensionsstiftelser och livförsäkringsföretag, som genom kompletteringsregeln ska kunna avgöra om deras beskattning når upp till kriterierna i tioprocentsregeln.²⁹

2.3.4 Undantaget från tioprocentsregeln

I 24 kap 10d § 3 st IL sägs att även om kriterierna i tioprocentsregeln eller regeln för schablonbeskattade företag är uppfyllda ska avdrag för ränteutgift ändå inte medges, om det huvudsakliga skälet till skuldförhållandets uppkomst är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Med *huvudsakligt* menas 75 procent eller mer.³⁰ En väsentlig skatteförmån innebär att det inte ska röra sig om alltför små belopp. Om det är en förmån som sträcker sig över flera beskattningsår kan dock små belopp ge en sammantaget väsentlig skatteförmån.³¹

När det huvudsakliga skälet till ett skuldförhållandes uppkomst ska bedömas ska både låntagarens och långgivarens situationer beaktas. Vägledning kan fås genom reglerna för ventilen, då ett förhållande som bedöms vara affärsmässigt motiverat sällan också kan anses ha uppkommit huvudsakligen av skattemässiga skäl, anser regeringen.³²

²⁶ Prop. 2008/09:65 s. 61.

²⁷ Prop. 2008/09:65 s. 62.

²⁸ Prop. 2012/13:1 s. 244.

²⁹ Prop. 2012/13:1 s. 241.

³⁰ Prop. 2012/13:1 s. 251.

³¹ Prop. 2012/13:1 s. 252.

³² Prop. 2012/13:1 s. 252f.

2.3.5 Ventilen

I 24 kap 10e § 1 st IL finns en möjlighet till avdrag även om tioprocentregeln eller regeln för schablonbeskattade företag inte är uppfyllda. Detta gäller om företaget som vill göra avdrag kan visa att skuldförhållandet som utgifterna är hänförliga till är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Syftet med denna regel är att skydda de förfaranden som inte utgör en sådan skatteplanering som reglerna är avsedda att träffa men där den rättmätiga ägaren till en ränteinkomst ändå beskattas mycket lågt. Även här avses med *huvudsakligen* 75 procent eller mer.³³ Ventilen får dock bara tillämpas om ägaren av räntebetalningen hör hemma inom EES eller i en stat som Sverige har ingått skatteavtal med som inte endast omfattar vissa inkomster, och mottagaren har hemvist där enligt avtalet.

³³ Prop. 2008/09:65 s. 67f.

3 EU-rättens inverkan på nationella regler rörande direkt beskattning

Lissabonfördraget består av fördraget om Europeiska unionen, FEU, och fördraget om Europeiska unionens funktionssätt. Genom att ansluta sig till Lissabonfördraget har medlemsstaterna gett upp en del av sin nationella suveränitet till förmån för EU:s överstatlighet. EU-rätten brukar delas in i primär- och sekundärrätt. Den förra utgörs av fördragen och den senare av olika rättsakter och andra åtgärder som beslutats av EU:s institutioner.³⁴

3.1 Fördraget om Europeiska unionen

Fördraget om Europeiska unionen innehåller de grundläggande bestämmelserna om EU:s värden och mål och unionens institutionella struktur.³⁵ Principen om tilldelade befogenheter styr avgränsningen av EU:s befogenheter, enligt artikel 5.1 FEU. Enligt artikel 5.2 FEU innebär detta att de befogenheter som inte har tilldelats EU genom fördragen tillhör medlemsstaterna, och att EU endast får agera inom ramen för de tilldelade befogenheterna. På de områden där EU inte har tilldelats exklusiv kompetens får unionen endast vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen, enligt artikel 5.3 FEU. Detta innebär att beslut ska fattas så nära medborgarna som möjligt, och att EU därför endast ska vidta åtgärder om målen i tillräckligt hög grad inte kan uppnås av medlemsstaterna själva. Dessa åtgärder måste i sådant fall vara i enlighet med proportionalitetsprincipen, vilket innebär att åtgärderna inte ska gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de eftersträfvade målen för dem, detta enligt artikel 5.4 FEU. Medlemsstaterna är å sin sida skyldiga att säkerställa att deras skyldigheter enligt fördragen eller andra unionsakter fullgörs, och ska avstå från att vidta åtgärder som riskerar fullgörandet av EU:s målsättningar. Detta stadgas i artikel 4.3 FEU och benämns också lojalitetsprincipen.³⁶

3.2 Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt innehåller en mer detaljerad reglering av EU:s verksamhet.³⁷ På vissa områden har EU exklusiv kompetens, vilket innebär att medlemsstaterna inte har någon beslutande kompetens. Enligt artikel 3 FEUF är skatteområdet inte ett

³⁴ Ståhl mfl. 2012 s. 20f.

³⁵ Bernitz & Kjellgren, s. 19.

³⁶ Pelin 2011, s. 123f.

³⁷ Bernitz & Kjellgren, s. 20.

område där EU:s kompetens är exklusiv. Inom andra områden är kompetensen delad mellan medlemsstaterna och EU, vilket innebär en delad beslutanderätt. Skatteområdet är inte heller ett av dessa områden, enligt artikel 4 FEUF.³⁸

Harmoniseringen av den direkta beskattningen regleras inte i någon särskild artikel, utan den omfattas av den allmänna harmoniseringsbestämmelsen i artikel 115 FEUF, där det anges att rådet ska utfärda direktiv om tillnärmning av medlemsstaternas lagstiftning.³⁹ Inom den direkta beskattningen finns fyra antagna direktiv, nämligen fusionsdirektivet, moder-dotterbolagsdirektivet, ränte/royaltydirektivet och sparandedirektivet.

Utöver begränsningen på de områden som regleras av direktiv ligger den direkta beskattningen inom medlemsstaternas suveränitet.⁴⁰ Dock måste medlemsstaterna, vid utövandet av sin suveräna beskattningsrätt, alltid iaktta bestämmelserna om fri rörlighet i FEUF, vilket fastslogs av EUD i mål 270/83 *avoir fiscal*.

Vissa EU-rättsliga regler har direkt effekt, vilket innebär att de är omedelbart tillämpliga för enskilda personer, fysiska och juridiska, i medlemsstaterna, och kan därmed åberopas av dessa i nationell domstol. För att en regel ska ha direkt effekt krävs att den är tillräckligt klar, precis och ovillkorlig för att kunna tillämpas av en nationell domstol.⁴¹ EUD har konstaterat att bestämmelserna om fri rörlighet i FEUF har direkt effekt.⁴² Att fördraget på detta sätt ger rättigheter för enskilda konstaterades av EU-domstolen i mål 26/62 *Van Gend & Loos*.

Bestämmelserna om fri rörlighet finns i artiklarna 21, 45, 49, 56 och 63 FEUF. Där stadgas att restriktioner för den fria rörligheten för medborgare, arbetstagare, etableringar, tjänster och kapital är förbjudna. Den fria rörligheten för varor regleras i artiklarna 30, 34 och 110 FEUF. Bolag som har bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen likställs med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna när det gäller etableringsfriheten, enligt artikel 54 FEUF. Den fria rörligheten för kapital gäller även gentemot tredjeland, enligt artikel 63 FEUF. Motsvarande regler om fri rörlighet finns även i EES-avtalet, och den fria rörligheten gäller därmed även inom EES.⁴³

³⁸ Pelin 2011, s. 122f.

³⁹ Ståhl mfl. 2011, s. 22.

⁴⁰ Pelin 2011, s. 132f.

⁴¹ Ståhl mfl. 2011, s. 34.

⁴² Ståhl mfl. 2011, s. 71.

⁴³ Ståhl mfl. 2011, s. 70.

3.3 Säkerställande av EU-rättens efterlevnad

Kommissionen är enligt artikel 17.1 FEU ansvarig för att säkerställa tillämpningen av fördragen och ska även övervaka tillämpningen av unionsrätten. Om kommissionen anser att en medlemsstat har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt fördragen ska kommissionen avge ett motiverat yttrande efter att medlemsstaten givits möjlighet att inkomma med sina synpunkter, enligt artikel 258 FEUF. Om medlemsstaten inte rättar sig efter kommissionens yttrande inom den givna tidsramen får kommissionen väcka talan mot medlemsstaten hos EUD. Medlemsstater har även möjlighet att väcka talan mot varandra för påstådda fördragsöverträdelser.⁴⁴ Om EUD finner att medlemsstaten har försummat sina skyldigheter enligt fördragen måste medlemsstaten vidta åtgärder för att följa EUD:s dom, enligt artikel 260 FEUF.

För att säkerställa en enhetlig tolkning av EU-rätten finns i artikel 267 FEUF en behörighet för EUD att meddela förhandsavgöranden angående tolkningen av fördragen. Den nationella domstolen får då begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Om domstolen är sista instans måste förhandsavgörande inhämtas när en EU-rättslig tolkningsfråga uppkommer. Avgörandet är endast bindande för den domstol som begärt förhandsavgörandet, men domarna får i praktiken prejudikatvärde genom att andra domstolar normalt också följer dem.⁴⁵

3.4 Hinder

Om en skatteregel negativt särbehandlar en gränsöverskridande företeelse jämfört med en motsvarande inhemsk företeelse utgör detta ett hinder för den fria rörligheten.⁴⁶ FEUF förbjuder, som tidigare nämnts, restriktioner för den fria rörligheten. Enligt Dahlberg omfattas begreppet *restriktion* dels av direkt och indirekt diskriminering, dels icke-diskriminerande restriktioner. En icke-diskriminerande restriktion är en åtgärd som har en hindrande effekt på den fria rörligheten utan att för den sakens skull vara diskriminerande genom att göra skillnad mellan olika situationer. Varje diskriminering är därför en restriktion, men varje restriktion är inte diskriminering.⁴⁷ Det är därmed tillåtet enligt fördraget att de olika medlemsstaterna har olika skatteregler, och att detta kan ha en negativ effekt på den fria rörligheten. Den negativa skattemässiga behandlingen som kan drabba gränsöverskridande företeelser i sådana fall anses vara en konsekvens av att medlemsländerna parallellt utövar sin beskattningsrätt.

⁴⁴ Se art. 259 FEUF.

⁴⁵ Ståhl mfl. 2011, s. 28f.

⁴⁶ Ståhl mfl. 2011, s. 72.

⁴⁷ Dahlberg 2012, s. 340.

Detta var fallet i mål C-513/04 *Kerckhaert & Morres* och mål C-128/08 *Damseaux*.⁴⁸

I FEUF finns ett allmänt förbud mot diskriminering på grund av nationalitet i artikel 18. Detta förbud tillämpas dock självständigt endast om ingen av artiklarna om fri rörlighet kan tillämpas, då dessa har företräde.⁴⁹ Diskriminering innebär att lika situationer behandlas olika och att olika situationer behandlas lika. Diskriminering på grund av nationalitet kallas direkt eller öppen diskriminering. Dold eller indirekt diskriminering innebär istället att särbehandlingen sker på annan grund än nationalitet, men samtidigt ger den effekt som diskriminering på grund av nationalitet också leder till.⁵⁰

Vid bedömning av om ett hinder föreligger ska varje skatteregel bedömas enskilt, och en persons sammantagna skattesituation beaktas inte. En negativ särbehandling kan därför inte kompenseras av en positiv sådan. Dock anses skatteavtals inverkan på interna skatteregler vara något som ska beaktas, då avtalen enligt EUD är en del av den rättsliga ram inom vilken den nationella regeln tillämpas.⁵¹

Skatteregler som hindrar den fria rörligheten kan förekomma både i hemstaten och verksamhetsstaten. Ett hinder i hemstaten har en inestängande effekt på de subjekt som önskar utöva gränsöverskridande aktiviteter, till exempel att etablera sig i någon annan medlemsstat. Ett hinder i verksamhetsstaten innebär att en stat har regler som ger en utestängande effekt på de utländska subjekt som önskar etablera sig där, eftersom de får verka i staten på sämre villkor än de inhemska fysiska eller juridiska personerna.⁵²

När en nationell inkomstskatteregels förenlighet med den fria rörligheten i FEUF ska prövas fastställs först om den skattskyldige har utövat någon rättighet som stadgas i bestämmelserna om fri rörlighet. Företeelsen måste ha något gränsöverskridande moment, då rent interna förhållanden inte omfattas av FEUF. Sedan görs en bedömning av om regeln innebär en negativ särbehandling, det vill säga om regeln utgör ett hinder för den fria rörligheten. Om slutsatsen är att regeln utgör ett hinder prövas slutligen om regeln kan rättfärdigas.⁵³ För att en regel ska anses utgöra negativ särbehandling måste den gränsöverskridande och den inhemska situationen vara objektivt jämförbara.⁵⁴ Då denna uppsats riktar in sig på de situationer som ska jämföras vid bedömningen av om en negativ särbehandling föreligger kommer rättfärdigandet nu att lämnas utanför den fortsatta framställningen.

⁴⁸ Ståhl mfl. 2011, s. 72f.

⁴⁹ Ståhl mfl. 2011, s. 71.

⁵⁰ Dahlberg 2012, s. 345ff.

⁵¹ Ståhl mfl. 2011, s. 73f.

⁵² Ståhl mfl. 2011, s. 103.

⁵³ Hilling i SvSkT 9/2012, s. 756f.

⁵⁴ Ståhl mfl. 2011, s. 108.

4 Resonemang angående ränteavdragsbegränsningsreglernas EU-förenlighet

4.1 HFD

HFD var först ut med att pröva ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med etableringsfriheten i FEUF, i mål HFD 2011 ref. 90 II-V. Prövningen gällde då givetvis den tidigare versionen av reglerna, men för resonemangen angående EU-rätten gör det ingen skillnad, eftersom den del av tioprocentsregeln som prövades av HFD fortfarande har näst intill samma lydelse. Domstolens fokus låg på moderbolaget, det vill säga om de svenska reglerna hindrade utländska moderbolag att etablera dotterbolag i Sverige, eftersom dotterbolagen i vissa fall inte beviljades avdrag. Enligt HFD krävdes i så fall att räntebetalningar till utländska mottagare särbehandlades negativt jämfört med räntebetalningar till svenska mottagare, och detta menade domstolen eventuellt kunde vara fallet när det gäller tioprocentsregeln.

HFD tog först upp mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, där domstolen ansåg att liknande regler hade prövats. Målet rörde tyska regler där räntebetalningar i vissa fall skulle utgöra förtäckt utdelning. Reglerna gällde för räntor på tillskjutet kapital från en ägare som inte hade rätt till skattecredit i Tyskland. Tyska moderbolag hade i de flesta fall rätt till en sådan kredit, medan utländska bolag i de flesta fall inte hade det. De tyska företagen som inte hade rätt till skattecredit var oftast offentligtjuridiska personer, juridiska personer verksamma i en särskild bransch eller hade uppgifter av allmänintresse. Dessa företag hade så speciell karaktär att de inte kunde anses jämförbara med utländska företag som utövade verksamhet i vinstsyfte. Därmed tillämpades samma regel i olika situationer, och EU-domstolen ansåg det vara ett hinder för etableringsfriheten.

Högsta förvaltningsdomstolen menade att de tyska reglerna som prövades i *Lankhorst-Hohorst* i praktiken riktade in sig på moderbolag som inte var skattskyldiga i Tyskland, medan det däremot saknade betydelse om moderbolaget beskattades överhuvudtaget i sitt hemland. I den svenska tioprocentsregeln fanns inget krav på att beskattning ska ske i Sverige, utan endast att beskattning skulle ske någonstans, och på en viss nivå. HFD ansåg därför att EU-domstolens resonemang i *Lankhorst-Hohorst* inte var direkt överförbart på den svenska tioprocentsregeln.

HFD hänvisade också till mål C-231/05 *Oy AA*, där EU-domstolen hade uttalat att en medlemsstat hade rätt att villkora rätten till avdrag för koncernbidrag genom att ställa krav på hur bidraget skulle behandlas i mottagarens hemstat. HFD menade att även om uttalandet rörde

koncernbidragsregler som har till syfte att uppnå resultatutjämnning kunde det även ha relevans för andra avdragsbestämmelser.

Det sista målet som HFD använde i sitt resonemang var C-403/03 *Schempp* där EU-domstolen konstaterade att negativa skattemässiga konsekvenser som var en följd av olikheter i medlemsstaternas lagstiftning inte stred mot fördragsbestämmelserna. Fördraget är inte en garant för neutralitet mellan de olika medlemsstaternas skatteregler. Så länge reglerna inte diskriminerar utländska företaget i förhållande till inhemska är de acceptabla i förhållande till fördraget, menade EU-domstolen. HFD ansåg därför att den svenska tioprocentregeln var en regel som kunde ge upphov till sådana konsekvenser, då avdrag medgavs på räntor till bolag som beskattas i Sverige, men inte till bolag som beskattades lägre än tio procent. Dessa negativa konsekvenser som drabbade räntebetalningar till utländska mottagare var alltså enligt HFD en sådan följd av olikheter i medlemsstaternas lagstiftning.

HFD resonerade också kring ett eventuellt rättfärdigande av tioprocentregeln, men eftersom denna uppsats avser uppehålla sig vid hinderprövningen lämnas detta resonemang därhän. Det kan också nämnas att de finska reglerna i *Oy AA* ansågs utgöra ett hinder för etableringsfriheten, men att de kunde rättfärdigas och därför accepterades av EUD.

4.2 Kommissionen och regeringen

Kommissionen och regeringen diskuterade genom skriftväxling ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med etableringsfriheten under ett antal månader år 2013. Dessa inledande kontakter har nu avslutats, och det återstår att se om kommissionen har övertygats av regeringens svar, eller om kommissionen istället anser det nödvändigt att inleda ett formellt överträdelseförfarande.⁵⁵

4.2.1 Kommissionens första brev

Det första brevet rörande ränteavdragsbegränsningsreglerna från kommissionen till Finansdepartementet är daterat den 9 januari 2013. Kommissionen skrev att man hade mottagit flera klagomål angående de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna, vilket hade fått kommissionen att ifrågasätta reglernas förenlighet med etableringsfriheten.⁵⁶

Kommissionen tyckte för det första inte att domarna i HFD 2011 ref. 90 var övertygande.⁵⁷ Tioprocentregeln gör att räntebetalningar i svenska intressegemenskaper alltid beviljas avdrag, eftersom bolagsskatten i Sverige är 22 procent. Det skulle också vara osannolikt att en räntebetalning till en

⁵⁵ Andersson & Mauritzson i SvSkT 2013:10, s. 748.

⁵⁶ EU Pilot 4437/13/TAXU- Sweden, s. 1.

⁵⁷ EU Pilot 4437/13/TAXU- Sweden, s. 4.

inhemsk mottagare skulle anses ha uppnåendet av en väsentlig skatteförmån som huvudsakligt syfte. Därmed drabbar ränteavdragsbegränsningsreglerna i praktiken bara räntebetalningar till utländska mottagare, vilket utgör en indirekt diskriminering av de företag som är i intressegemenskap med dessa, menade kommissionen.

För det andra menade kommissionen att regeln för schablonbeskattade företag innebär att när mottagaren av räntebetalningen är svenska pensionsfonder och liknande kommer avdrag alltid att medges, medan om mottagaren är en utländsk motsvarighet är det betydligt svårare att medges avdrag. Detta eftersom det svenska systemet är väldigt speciellt, och det är svårt för ett utländskt företag att anses vara beskattat på liknande sätt, ansåg kommissionen.

Den jämförbara situationen enligt kommissionen rör de företag som gör räntebetalningar till svenska respektive utländska mottagare, och kommissionen hänvisade till mål C-524/04 *Thin Cap*. De svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna gör det mindre attraktivt för moderbolag och pensionsfonder från andra EU- eller EES-länder att etablera dotterbolag i Sverige, och även för svenska moderbolag och pensionsfonder att etablera dotterbolag i andra EU- eller EES-länder, och utgör därför en restriktion mot etableringsfriheten i artikel 49 FEUF och artikel 31 i EES-avtalet, menade kommissionen.⁵⁸

Kommissionen frågade därefter om de svenska myndigheterna höll med om att ränteavdragsbegränsningsreglerna utgör en överträdelse av etableringsfriheten, och vilka åtgärder de i så fall tänkte vidta för att få den att upphöra.⁵⁹

4.2.2 Regeringens första svar

Finansdepartementet bemötte den 20 mars 2013 kommissionens skrivelse. Departementet anförde att den svenska regeringens ståndpunkt var att de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna var förenliga med etableringsfriheten i FEUF. Detta eftersom reglerna inte innebar att samma regel tillämpades på olika situationer, och inte heller att olika regler tillämpades på jämförbara situationer. Enligt regeringen var också HFD:s argumentation i HFD 2011 ref. 90 korrekt. Utöver att stödja sig på HFD:s resonemang anförde regeringen också reciprocitetsprincipen i det svenska skattesystemet som ett argument för reglernas existens.⁶⁰

Enligt regeringen berodde en eventuell skillnad i utfallet av tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna i en inhemsk respektive gränsöverskridande situation på hur den mottagna räntan behandlades i de olika medlemssaternas lagstiftning, och inte på diskriminering genom de svenska reglerna. Regeringen hänvisade till punkt 62 i mål C-371/10

⁵⁸ EU Pilot 4437/13/TAXU- Sweden, 14/1 2013, s. 5.

⁵⁹ EU Pilot 4437/13/TAXU- Sweden, 14/1 2013, s. 6.

⁶⁰ Fi2013/153, 20/3 2013, s. 6ff.

National Grid Indus, där EUD fastslog att etableringsfriheten inte innebär en skyldighet för medlemsstaterna att utforma sina skattebestämmelser för att i alla situationer säkerställa en beskattning som utjämnar alla skillnader som följer av medlemsstaternas nationella skattelagstiftning. Regeringen menade därför att det faktum att det finns flera medlemsstater som har en lägre bolagsskatt än Sveriges, och att detta kommer leda till att tioprocentsregeln tillämpas i fler gränsöverskridande än inhemska situationer inte innebär att reglerna är indirekt diskriminerande.⁶¹

Regeringen höll inte heller med kommissionen om att ränteavdragsbegränsningsreglerna i praktiken endast skulle drabba gränsöverskridande räntebetalningar. Detta eftersom den svenska tioprocentsregeln, till skillnad från reglerna som prövades i *Lankhorst-Hohorst*, inte krävde att räntebetalningen skulle beskattas i ett visst land. Regeringen anförde dessutom att det fanns svenska företag som inte bolagsbeskattades på sedvanligt vis, och därför också kunde vara en sådan mottagare av räntan som inte möjliggjorde avdrag enligt tioprocentsregeln. Detta skulle vara investmentföretag och kooperativa ekonomiska föreningar, som har möjlighet att göra avdrag för lämnad utdelning. Regeringen menade därför att det inte heller var, som kommissionen anført, omöjligt att ett inhemskt koncerninternt låneförhållande skulle kunna anses ha uppkommit för att uppnå en väsentlig skatteförmån, utom när det gäller investmentföretag.⁶²

När det gäller regeln för schablonbeskattade företag menade regeringen att inte heller denna var diskriminerande. Regeln är en hjälpregel till tioprocentsregeln för att ränteavdragsbegränsningsreglerna ska kunna samverka med skattesystem som inte innebär en konventionell beskattning. Även utländska företag som schablonbeskattas på ett liknande sätt som de svenska kan utnyttja regeln, och därför är den inte diskriminerande, hävdade regeringen. Om tioprocentsregeln eller regeln för schablonbeskattade företag inte möjliggör avdrag kan dessutom ventilen för affärsmässigt motiverade förhållanden tillämpas, menade regeringen.⁶³

4.2.3 Kommissionens andra brev

Kommissionen övertygades inte av regeringens första svar, och nya frågor inkom därför till Finansdepartementet den 8 maj 2013. Kommissionen ansåg för det första att regeringen medgav att det i ränteavdragsbegränsningsreglernas förarbeten stadgades att intressegemenskaper där koncernbidragsrätt förelåg inte skulle drabbas av regelverket, och att det på grund av koncernbidragsrätten inte fanns någon risk för skatteflykt. Trots detta hade regeringen, enligt kommissionen, hävdad att ränteavdragsbegränsningsreglerna kunde bli tillämpliga på interna situationer rörande konventionellt beskattade företag, och inte bara när företagen beskattades enligt olika regler. Ett exempel som regelverket skulle

⁶¹ Fi2013/153, 20/3 2013, s. 9.

⁶² Fi2013/153, 20/3 2013, s. 9f.

⁶³ Fi2013/153, 20/3 2013, s. 11.

täcka var om stora avdragsgilla förluster flyttades mellan företag, främst av skatteskal, och med användning av ränteavdrag. Kommissionen ansåg att sådana företag som i regeringens exempel kunde använda sig av koncernbidrag, och då var ett sådant exempel från förarbetena där ränteavdragsbegränsningsreglerna inte skulle tillämpas.

För det andra ansåg kommissionen inte att kooperativa företag och kommersiella företag var i jämförbara situationer.

För det tredje menade kommissionen att det i en rapport från Skatteverket⁶⁴ konstaterades att om en intern intressegemenskap där ett kooperativt företag ingick ville skatteplanera genom att flytta inkomster med avdragsrätt till det kooperativa företaget skulle det vara enklare att endast använda koncernbidrag. Det verkade inte finnas någon anledning att använda sig av ränteavdrag för att uppnå denna effekt, och Skatteverket menade därför att det i praktiken inte innebar ett problem.

Med anledning av dessa iakttagelser begärde kommissionen att regeringen skulle inkomma med konkreta och specifika exempel på när ränteavdragsbegränsningsreglerna skulle kunna drabba betalningar mellan inhemska konventionellt beskattade företag i intressegemenskap. Kommissionen önskade också konkreta exempel på utländska schablonskatter som liknar den svenska avkastningsskatten för pensionsmedel och därmed kan omfattas av det undantaget från ränteavdragsbegränsningsreglerna. En specifikation på vad som krävs för att kvalificera sig för undantaget, med avseende på skattesats, och utformning av skattesystemet, samt ett svar på om det endast gäller företag som hanterar pensioner ansågs önskvärd av kommissionen.⁶⁵

4.2.4 Regeringens andra svar

Regeringens andra svar till kommissionen är daterat den 3 juni 2013. Regeringen ansåg att kommissionen hade missförstått de svenska reglerna om koncernbidrag. För att kunna ge koncernbidrag krävs bland annat en ägarandel på minst 90 procent i mottagarföretaget, medan en intressegemenskap i ränteavdragsbegränsningsreglernas hänseende föreligger vid ett ägande strax under 50 procent, anförde regeringen. Ränteavdragsbegränsningsreglerna har ett bredare tillämpningsområde än koncernbidragsreglerna och kan därför träffa flera intressegemenskaper som inte har koncernbidragsrätt. Regeringen hade dock inga konkreta exempel från praxis när regeln hade tillämpats på interna förhållanden med konventionellt beskattade företag.⁶⁶

Angående regeln för schablonbeskattade företag anförde regeringen att den inte krävde hantering av pensioner för att räntebetalningar skulle omfattas

⁶⁴ Skatteplanering med ränteavdrag Tilläggsuppdrag avseende juridiska personer som i praktiken inte beskattas för ränteinkomster Dnr 131-296639-12/113.

⁶⁵ EU Pilot 4437/13/TAXU- Sweden, 8/5 2013.

⁶⁶ Fi2013/153, 3/6 2013, s. 2.

av den. Regeringen kunde inte komma med några specifika exempel på vad som skulle kvalificera en betalning för regelns tillämpning, mer än att mottagarens beskattning skulle likna avkastningsbeskattningen i Sverige, och att skatten minst skulle motsvara den svenska avkastningsskatten. Den betalda räntan fick inte heller överstiga en viss nivå. Regeringen menade dock att en bedömning skulle göras av rättstillämpningen i varje enskilt fall för att se om beskattning skedde på ett liknande sätt och på en tillräckligt hög nivå. Regeringen hävdade därför att den som betalar räntan kommer att behandlas lika avseende avdragsrätten oavsett om betalningen går till ett inhemskt eller utländskt företag, så länge de beskattas på ett likartat sätt och betalar skatt på samma nivå.⁶⁷

4.2.5 Kommissionens tredje brev

Ännu ett brev från kommissionen, daterat den 21 juni 2013 inkom till Finansdepartementet. Kommissionen konstaterade först att regeringen hävdade att inhemska och utländska intressegemenskaper behandlades på samma sätt, i de fall koncernbidragsrätt inte förelåg. Kommissionen anförde att i de fall där koncernbidragsrätt föreligger kommer gränsöverskridande intressegemenskaper behandlas annorlunda jämfört med inhemska intressegemenskaper. Kommissionen hänvisade också till ett förarbetsuttalande⁶⁸ vilket kommissionen ansåg stadgade att vid lån mellan svenska företag var ränteavdragsbegränsningsreglerna inte avsedda att tillämpas, eftersom ränteavdraget då skulle motsvara en beskattningsbar ränteinkomst hos långivaren.⁶⁹

Kommissionen ansåg inte att den svenska regeringens exempel på när ett ränteavdrag för ett lån i en intern intressegemenskap skulle kunna vägras var tillfredsställande, då det endast var ett fiktivt exempel på missbruk av ränteavdrag. De klagande som vänt sig till kommissionen menade också att en situation där en intern intressegemenskap skulle vägras avdrag är osannolik. Detta eftersom det enligt dem skulle krävas ett joint venture där ett företag är i förlustposition, och alla de andra ägarna går med på att stödja verksamheten genom att flytta dit kapital och på så sätt tjäna ränteinkomster, vilket skulle vara krångligt, och därför antagligen inte skulle ske. De klagande menade också att över 90 procent av de svenska intressegemenskaperna hade koncernbidragsrätt, och därför inte skulle drabbas av ränteavdragsbegränsningsreglerna. Kommissionen ansåg därför att ränteavdragsbegränsningsreglerna i praktiken inte skulle omfatta svenska konventionellt beskattade företag, och de gånger det skulle hända skulle det röra sig om ett tydligt missbruk. Därför begärde kommissionen ett klagörande från den svenska regeringen angående möjligheten att tillämpa ränteavdragsbegränsningsreglerna vid ett lån i en intern intressegemenskap bestående av konventionellt beskattade företag, där ränteavdraget skulle motsvaras av en beskattningsbar ränteinkomst hos mottagaren.⁷⁰

⁶⁷ Fi2013/153, 3/6 2013, s. 3.

⁶⁸ Prop. 2012:13:1 s. 252-253.

⁶⁹ EU Pilot 4437/13/TAXU- Sweden, 21/6 2013, s. 1.

⁷⁰ EU Pilot 4437/13/TAXU- Sweden, 21/6 2013, s. 2.

4.2.6 Regeringens tredje svar

Regeringens tredje svar till kommissionen är daterat den 29 augusti 2013. Regeringen menade att det förarbetsuttalande som kommissionen hade refererat till var avsett som vägledning för en specifik situation, och inte ett allmänt uttalande om när en väsentlig skatteförmån föreligger eller ej. I uttalandet sägs att om ett svenskt moderbolag tar ett lån från sin svenska internbank för att lämna ett kapitaltillskott till sitt utländska dotterbolag behöver inte anledningen till kapitaltillskottet undersökas närmare, eftersom moderbolagets ränteutgift motsvaras av en ränteinkomst hos dess internbank. Uttalandet ska inte tolkas som att svenska konventionellt beskattade företag har en generell befrielse från undantaget till tioprocentsregeln, menade regeringen. Sådana lån kan nekas ränteavdrag om en väsentlig skatteförmån uppkommer på grund av skuldförhållandet. Regeringen tog som exempel detsamma som i tidigare svar, nämligen när stora skattemässiga underskott flyttas mellan företag på grund av skatteskal, med hjälp av ränteavdrag.⁷¹

Regeringen höll med klagandena om att över 90 procent av de svenska dotterbolagen ägdes till mer än 90 procent av sitt moderbolag, och därför antagligen har koncernbidragsrätt. Regeringen hävdade att 7,4 procent av de svenska dotterbolagen, cirka 6000 stycken, ägdes till mellan 40 och 90 procent av sitt moderbolag, och därför kunde omfattas av ränteavdragsbegränsningsreglerna. Enligt regeringen var det ett stort antal svenska företag som därmed kunde drabbas av regelverket, och inte bara ett joint venture. Regeringen anförde också att den omständigheten att räntebetalningar på interna lån mellan konventionellt beskattade aktiebolag mellan vilka det föreligger koncernbidragsrätt inte kommer att träffas av undantaget till tioprocentsregeln är en konsekvens av koncernbidragsreglerna, vilka leder till att det inte uppstår någon väsentlig skatteförmån.⁷²

⁷¹ Fi2013/153, 29/ 8 2013, s. 2.

⁷² Fi2013/153, 29/ 8 2013, s. 3.

5 Jämförbara situationer enligt EU-domstolen

Följande genomgång av praxis avser att vara uttömmande när det gäller de mål där EUD har prövat underkapitaliseringsreglers förenlighet med FEUF.⁷³ För att visa hur utvecklingen i praxis har sett ut presenteras rättsfallen kronologiskt. Redogörelsen av målen är inte avsedd att vara fullständig, utan fokuserar främst på resonemangen kring de jämförbara situationerna. De slutsatser jag drar av varje mål presenteras sist i varje avsnitt. Avsnittet om underkapitaliseringsregler avslutas sedan med att mina sammanfattande slutsatser kring EU-domstolens praxis presenteras. Sedan följer ett avsnitt där den praxis som HFD, regeringen och kommissionen stödjer sin argumentation på redogörs för, om det inte gjorts tidigare i framställningen. Tanken med detta är att underlätta förståelsen av den senare analysen av deras respektive argument.

5.1 Underkapitaliseringsregler

5.1.1 C-324/00 Lankhorst-Hohorst

Den 12 december 2002 meddelade EU-domstolen dom i mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*. Målet var ett förhandsavgörande som gällde tyska regler om att räntebetalningar i vissa fall skulle utgöra förtäckt utdelning. Frågan hade uppkommit i en tvist mellan det tyska företaget Lankhorst-Hohorst GmbH och den tyska skattemyndigheten avseende ett beslut om bolagstaxering för företaget. Lankhorst-Hohorst var ett helägt dotterbolag till ett nederländskt bolag (LH BV) som i sin tur ägdes av ett annat nederländskt bolag (LT BV). LT BV hade beviljat ett lån till Lankhorst-Hohorst, vilket användes för att amortera ett annat lån och på så sätt sänka företagets kreditkostnader. Enligt den tyska skattelagstiftningen skulle räntebetalningar på kapital som obegränsat skattskyldiga tyska företag lånat från en ägare som inte hade rätt till skattecredit i Tyskland anses som förtäckt utdelning i vissa fall. Dessa var om det lånade kapitalet översteg ett belopp om tre gånger ägarens andel i dotterföretaget och lånevillkoren inte var marknadsmässiga, eller att lånet inte användes för att finansiera normala banktransaktioner. Den tyska skattemyndigheten hade beskattat Lankhorst-Hohorst med 30 procent av räntebetalningarna till LT BV, eftersom dessa ansågs utgöra förtäckt utdelning. Den nationella domstolen begärde ett förhandsavgörande från EU-domstolen för att få klarhet i om de tyska reglerna stred mot etableringsfriheten.

⁷³ Underkapitaliseringsregler prövades också i mål C-492/04 Lasertec, men då svaret på den nationella domstolens fråga klart kunde utläsas genom redan existerande praxis meddelades ett motiverat beslut och ingen dom.

EUD konstaterade att de tyska reglerna behandlade räntebetalningar från dotterbolag med säte i Tyskland olika beroende på om betalningen utgick till ett moderbolag med rätt till skattecredit eller inte. Skillnaden var beroende av om moderbolaget hade säte i Tyskland.⁷⁴ Moderbolag med säte i Tyskland hade i de flesta fall rätt till skattecredit, medan utländska moderbolag i de flesta fall inte hade det. De tyska juridiska personer som inte hade rätt till skattecredit var skattebefriade subjekt som i huvudsak utgjordes av offentlighetsjuridiska personer och juridiska personer verksamma inom speciella branscher eller som hade uppgifter av allmänintresse. EU-domstolen ansåg att de tyska juridiska personerna utan rätt till skattecredit inte kunde anses vara i en jämförbar situation som utländska juridiska personer som bedrev ekonomisk verksamhet i vinstsyfte.⁷⁵ EUD menade därför att de tyska reglerna gjorde det mindre attraktivt för bolag med säte i andra medlemsstater att utöva sin etableringsfrihet, och att en följd av det kunde bli att dessa avstod från att förvärva, bilda eller behålla ett dotterbolag i en stat där en sådan regel fanns. Den skillnad i behandling av tyska dotterbolag beroende på var deras moderbolag hade sitt säte utgjorde därför ett otillåtet hinder mot etableringsfriheten, konstaterade EU-domstolen.⁷⁶

Även generaladvokat Mischo menade att de tyska juridiska personerna utan rätt till skattecredit inte var i jämförbara situationer med företag som bedrev verksamhet i vinstsyfte.⁷⁷ Generaladvokaten ansåg att den jämförbara situationen var tyska företag som bedrev verksamhet i vinstsyfte, och utländska företag som bedrev verksamhet i vinstsyfte.⁷⁸

Slutsatsen jag drar av detta mål är att företag som bedriver verksamhet i vinstsyfte och därför är skyldiga till bolagsskatt inte kan anses vara i jämförbara situationer med företag som bedriver verksamhet i allmänintresse och därför inte beskattas på sedvanligt sätt. Det går alltså inte att samla ihop alla inhemska företag respektive utländska företag till två grupper som sedan jämförs, utan flera undergrupper kan krävas för en korrekt jämförelse.

5.1.2 C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation

Den 13 mars 2007 avgjordes mål C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation på stor avdelning. Målet var ett förhandsavgörande som begärdes i flera mål om återbetalning eller ersättning från skatteförvaltningen i Storbritannien som begärts av olika bolagskoncerner. Dessa mål rörde dotterbolag registrerade i Storbritannien, som ägdes direkt eller indirekt av utländska moderbolag, som därigenom hade ett bestämmande inflytande i sina dotterbolag. Dotterbolagen hade lånat pengar

⁷⁴ C-324/00 p. 27.

⁷⁵ C-324/00 p. 28.

⁷⁶ C-324/00 p. 32.

⁷⁷ Generaladvokatens yttrande i C-324/00 p. 33.

⁷⁸ Generaladvokatens yttrande i C-324/00 p. 34.

av sitt moderbolag eller av ett annat utländskt företag som moderbolaget ägde, och betalade därför ränta till företag utomlands. Långivarna fanns både utom och inom EU. Enligt brittisk lagstiftning fick brittiska bolag inte göra avdrag för ränteutgifter som man hade till ett företag i sin intressegemenskap, till den del dessa utgifter överskred vad som skulle ha betalats om ingen intressegemenskap hade förelegat. Det krävdes också att transaktionen innebar en potentiell skattefördel jämfört med beskattningsreglerna i Storbritannien. Utgiften skulle då istället behandlas som utdelning. Efter avgörandet i *Lankhorst-Hohorst* hade dotterbolagen krävt återbetalning av den extra bolagsskatt de hade fått betala på grund av de brittiska reglerna. High Court of Justice begärde därför ett förhandsavgörande då man ville veta om interna regler som föreskriver begränsningar av möjligheterna för ett i Storbritannien hemmahörande bolag att göra skattemässigt avdrag för räntor på lån från ett direkt eller indirekt moderbolag i en annan medlemsstat stred mot den fria rörligheten för etablering, tjänster eller kapital, samtidigt som inga sådana begränsningar förelåg då långgivaren var ett brittiskt moderbolag. Man ville också veta om det gjorde någon skillnad om lånet utgjorde någon form av fiktivt upplägg med syfte att kringgå skattelagstiftningen.

EU-domstolen konstaterade först att den brittiska lagstiftningen skulle prövas mot etableringsfriheten, då den endast gällde för koncerninterna förhållanden och därför hade en avgörande inverkan på denna frihet.⁷⁹ Om den fria rörligheten för tjänster eller kapital skulle påverkas vore det bara en följd av den eventuella inskränkningen av etableringsfriheten, menade EUD.⁸⁰

Domstolen konstaterade sedan att om en ränta som betalats till ett närstående bolag klassificeras om till utdelning leder det till en ökad skattebörd för det låntagande bolaget, både genom att fullt avdrag inte får göras för räntekostnaden, och genom att låntagaren anses ha en utdelningsbar vinst som bolagsbeskattas.⁸¹ Ett i Storbritannien hemmahörande låntagande bolag behandlas olika beroende på om det närstående långgivande bolaget är hemmahörande i Storbritannien eller inte, menade EUD.⁸² De brittiska reglerna innebar huvudsakligen restriktioner för gränsöverskridande låneförhållanden, och följden av det blev att brittiska bolag som hade beviljats ett lån av ett utländskt närstående bolag behandlades sämre än brittiska bolag som hade beviljats ett lån från ett närstående bolag hemmahörande i Storbritannien.⁸³

Den brittiska och den tyska regeringen hävdade att den brittiska lagstiftningen inte utgjorde någon diskriminering, utan endast en åtskillnad mellan situationer som inte var jämförbara. Detta eftersom det bara är i gränsöverskridande förhållanden som en koncern kan flytta vinster till en

⁷⁹ C-524/04 p. 33.

⁸⁰ C-524/04 p. 34.

⁸¹ C-524/04 p. 39.

⁸² C-524/04 p. 40.

⁸³ C-524/04 p. 44-45.

annan medlemsstat där de beskattas lägre, genom att finansiera ett dotterbolag med lån istället för eget kapital. Vinster genererade i Storbritannien beskattas då inte där utan i moderbolagets hemstat. Den tyska och brittiska regeringen hävdade också att det bara är utländska moderbolag som kan välja att etablera sig där räntor beskattas lågt eller inte alls.⁸⁴ Den brittiska regeringen hävdade att de brittiska reglerna snarare syftade till att garantera likabehandling mellan brittiska dotterbolag genom att hindra den skattefordel som kunde utnyttjas av gränsöverskridande koncerner men inte inhemska.⁸⁵

EU-domstolen anförde att även om en gränsöverskridande koncerns skatterättsliga ställning inte är jämförbar med den som innehas av en koncern hemmahörande i endast en medlemsstat, kunde den brittiska lagstiftningen inskränka etableringsfriheten, eftersom särbehandlingen i lagstiftningen gäller för brittiska dotterbolag med utländska moderbolag jämfört med brittiska dotterbolag med brittiska moderbolag.⁸⁶ Domstolen höll med om att i en koncern där alla bolagen hör hemma i samma medlemsstat och beskattas enligt samma skattesats föreligger normalt ingen risk för att finansieringen av ett dotterbolag utformas i syfte att flytta vinster till en medlemsstat där vinster beskattas lägre. Även om syftet med de brittiska reglerna var att reglera gränsöverskridande koncerners situation kan sådana regler ändå utgöra en inskränkning i de berörda bolagens etableringsfrihet.⁸⁷ EUD hänvisade sedan till avgörandet i *Lankhorst-Hohorst*, och anförde att en särbehandling av i landet hemmahörande dotterbolag som baseras på var deras moderbolag har sitt säte utgör en inskränkning av etableringsfriheten. Detta då följden blir att det blir mindre attraktivt för bolag hemmahörande i andra medlemsstater att utöva sin etableringsfrihet, vilket kan leda till att de avstår från att bilda och bibehålla dotterbolag i en medlemsstat som har sådana regler.⁸⁸ Denna effekt av reglerna behöver inte visas, utan det räcker att det finns en risk att reglerna avhåller bolag från att etablera sig.⁸⁹ EU-domstolen konstaterade därför att den brittiska lagstiftningen utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten.⁹⁰ Dock ansåg domstolen att inskränkningen i vissa fall kunde rättfärdigas.⁹¹

Min uppfattning är att i detta mål var den jämförbara situationen inhemska dotterbolag med inhemska respektive utländska moderbolag. Även om moderbolag i olika medlemsstater omfattas av olika skatteregler, och skattesituationen i inhemska respektive gränsöverskridande koncerner därför skiljer sig åt, ska situationerna för dotterbolagen ändå anses jämförbara, om dessa verkar enligt samma skatteregler.

⁸⁴ C-524/04 p. 58.

⁸⁵ Generaladvokatens yttrande i C-524/04, p. 46.

⁸⁶ C-524/04 p. 59.

⁸⁷ C-524/04 p. 60.

⁸⁸ C-524/04 p. 61.

⁸⁹ C-524/04 p. 62.

⁹⁰ C-524/04 p. 63.

⁹¹ C-524/04 p. 92.

5.1.3 C-105/07 Lammers & Van Cleeff

Den 17 januari 2008 meddelade EU-domstolen sin dom i mål C-105/07 *Lammers & Van Cleeff*. Målet var ett förhandsavgörande som hade begärts i ett mål om ett överklagat taxeringsbeslut mellan det belgiska bolaget Lammers & Van Cleeff NV och den belgiska staten.

Lammers & Van Cleeff hade ett lån hos sitt nederländska moderbolag och betalade således ränta för detta. Moderbolaget var dessutom ledamot i dotterbolagets styrelse. Enligt den belgiska lagstiftningen skulle räntebetalningar omklassificeras till utdelning om räntan översteg en marknadsmässig nivå eller om lånebeloppet översteg en viss nivå. Detta gällde dock bara om styrelseledamoten inte var skyldig till bolagsskatt i Belgien. Lammers & Van Cleeffs räntebetalning till moderbolaget ansågs av den belgiska skattemyndigheten delvis vara utdelning och beskattades därför som sådan. Den belgiska domstolen begärde förhandsavgörande och ville veta om den belgiska lagstiftningen, som innebar att en räntebetalning kunde klassas som utdelning och därmed beskattas när den gjordes till en utländsk mottagare, men inte till en belgisk, stred mot den fria rörligheten.

EU-domstolen började med att konstatera att eftersom de belgiska reglerna omklassificerade räntebetalningar till utländska moderbolag som var styrelseledamöter, skulle reglerna prövas mot etableringsfriheten.⁹² Domstolen påpekade att om det accepterades att den stat där ett bolag hör hemma fritt tillämpar särbehandling baserad på att ett bolag har sitt säte i en annan medlemsstat skulle etableringsfriheten bli meningslös.⁹³

EUD anförde sedan att den belgiska lagstiftningen innebar att en ränta som överskred vissa gränser omklassificerades till utdelning om mottagaren var ett moderbolag utomlands som var en styrelseledamot, men inte om mottagaren var ett moderbolag i Belgien som var en styrelseledamot. Därmed behandlades bolag med en styrelseledamot som var ett utomlands hemmahörande moderbolag sämre i beskattningshänseende än bolag som hade en styrelseledamot som var ett belgiskt moderbolag.⁹⁴ Domstolen menade därför att när det gällde koncerner där moderbolag har ledningsfunktioner, särbehandlade de belgiska reglerna belgiska dotterbolag med moderbolag utomlands jämfört med belgiska dotterbolag med belgiska moderbolag.⁹⁵ Sedan hänvisade EU-domstolen till både *Lankhorst-Hohorst* och *Thin Cap*, och även *Oy AA* och anförde att en särbehandling av i landet hemmahörande bolag i förhållande till var det bolag är hemmahörande som, i egenskap av styrelseledamot, är långgivare, är en inskränkning av etableringsfriheten. Detta eftersom särbehandlingen gör det mindre attraktivt för bolag etablerade i andra medlemsstater att utöva sin etableringsfrihet, vilket kan leda till att de avstår från att leda bolag i medlemsstater med sådana regler, och även avstår från att förvärva, bilda och behålla

⁹² C-105/07 p. 15-17.

⁹³ C-105/07 p. 19.

⁹⁴ C-105/07 p. 21.

⁹⁵ C-105/07 p. 22.

dotterbolag i medlemsstaten.⁹⁶ EU-domstolen konstaterade därför att den belgiska lagstiftningen utgjorde en otillåten inskränkning av etableringsfriheten.⁹⁷

Enligt min uppfattning är de jämförbara situationerna i detta mål dotterbolag med hemvist i samma medlemsstat, som ägs av moderbolag med hemvist i samma respektive en annan medlemsstat, där moderbolaget dessutom har en ledningsroll hos sitt dotterbolag. I situationer där moderbolaget inte har en plats i dotterbolagets styrelse gäller inte reglerna, och dessa situationer kan därför inte tas med i jämförelsen.

5.1.4 C-282/12 Itelcar

Den 3 oktober 2013 avgjordes mål C-282/12 *Itelcar*. Målet var ett förhandsavgörande i ett mål angående nekad avdragsrätt för ränta mellan det portugisiska bolaget Itelcar och den portugisiska statskassan.

Itelcar var fram till 2005 helägt dotterbolag till det belgiska bolaget General Electric International BV, som i sin tur till mer än 10 procent ägdes av GE Capital. Från 2006 ägde det belgiska moderbolaget 99,8 procent av Itelcar medan 0,02 procent ägdes av GE Capital. GE Capital hade 2001 beviljat Itelcar ett lån med en löptid på tio år.

Enligt portugisisk lagstiftning tilläts inte avdrag för ränta på en skuld som ett portugisiskt bolag hade till ett företag med hemvist utanför EU, om särskilda förbindelser mellan företagen förelåg, och skulden utgjorde en överskudsättning. Avdrag tilläts då inte på den del av skulden som ansågs utgöra överskudsättning, om inte den skattskyldige kunde visa att motsvarande lån hade kunnat beviljas även utan att särskilda förbindelser förelåg. Med särskilda förbindelser avsågs att den ena enheten kunde ha ett direkt eller indirekt betydande inflytande på den andra enhetens driftsbeslut. Det räckte med ett ägande på 10 procent för att anses ha ett sådant bestämmande inflytande.

Den portugisiska skattemyndigheten beviljade inte Itelcar fulla avdrag för företagets erlagda räntebetalningar med hänvisning till överskudsättning och att Itelcar inte hade lyckats visa att lånevillkoren var marknadsmässiga. Beslutet överklagades, och den nationella domstolen begärde förhandsavgörande från EU-domstolen. Man ville veta om den portugisiska lagstiftningen stred mot den fria rörligheten för kapital, då den tillät ränteavdrag när fordran innehades av ett bolag med vilket låntagaren hade särskilda förbindelser om borgenären hade sitt säte i Portugal, men inte i tredjeland.

EU-domstolen prövade först vilken fördragsbestämmelse som var tillämplig. Det konstaterades att finansiella lån och krediter som bolag utan

⁹⁶ C-105/07 p. 23.

⁹⁷ C-105/07 p. 24.

hemvist i landet beviljar bolag med hemvist i landet utgjorde kapitalrörelser så som de avses i artikel 63 FEUF.⁹⁸ Dock så grundade sig den portugisiska lagstiftningen på att särskilda förbindelser förelåg, vilket domstolen tidigare endast prövat mot etableringsfriheten, som inte är tillämplig gentemot tredjeland.⁹⁹ EUD hade tidigare i mål C-35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation* konstaterat när det gällde utdelning från tredjeland, att ändamålet med lagstiftningen skulle fastställas för att på så sätt bedöma om bestämmelsen skulle omfattas av den fria rörligheten för kapital. Om det framgick av ändamålet med en sådan lagstiftning att den endast var tillämplig på andelsinnehav som möjliggjorde utövande av ett väsentligt inflytande i det berörda bolagets verksamhet kunde varken etableringsfriheten eller den fria rörligheten för kapital åberopas.¹⁰⁰ Om lagstiftningen däremot inte uteslutande var tillämplig på situationer där moderbolaget utövar ett bestämmande inflytande i sitt dotterbolag skulle den bedömas enligt den fria rörligheten för kapital.¹⁰¹ EUD menade därför att den portugisiska lagstiftningen inte skulle omfattas av varken etableringsfriheten eller den fria rörligheten för kapital, om den endast avsåg situationer där långivaren äger en så stor andel i låntagaren att ett bestämmande inflytande kan utövas.¹⁰² Domstolen ansåg dock, att ett andelsinnehav på tio procent inte ovillkorligen innebär att innehavaren utövar ett bestämmande inflytande, och att de portugisiska reglerna därför omfattades av den fria rörligheten för kapital.¹⁰³ EUD hävdade också att den portugisiska lagstiftningen inte rörde tredjelandsföretagens eventuella etablering på EU:s inre marknad, utan den skattemässiga behandlingen av räntor som betalas av bolag med hemvist i Portugal till tredjelandsföretagen.¹⁰⁴

Den fria rörligheten för kapital förbjuder åtgärder som kan avhålla personer utan hemvist i en medlemsstat att investera i denna stat, eller som kan avhålla personer med hemvist i en medlemsstat från att investera i andra stater, anförde EUD.¹⁰⁵ Enligt den portugisiska lagstiftningen får bolag med hemvist i Portugal som har en skuld till ett annat portugisiskt bolag med vilket man har särskilda förbindelser göra avdrag för sina räntekostnader, trots överskudsättning. Om långivaren däremot hör hemma i tredjeland medges avdrag endast till den del räntan inte avser överskudsättning. Om dessa regler skulle prövas mot den fria rörligheten för kapital medgav den portugisiska regeringen att den skattemässiga behandlingen av portugisiska bolag som hade skulder över en viss nivå till ett bolag i tredjeland med vilket det portugisiska bolaget har särskilda förbindelser, var sämre än den behandling portugisiska bolag med motsvarande skuldsättning hos ett bolag med hemvist i EU fick.¹⁰⁶ Denna oförmånliga behandling kan avhålla bolag

⁹⁸ C-282/12 p. 14.

⁹⁹ C-282/12 p. 15.

¹⁰⁰ C-282/12 p. 16-17.

¹⁰¹ C-282/12 p. 18.

¹⁰² C-282/12 p. 19.

¹⁰³ C-282/12 p. 22-23.

¹⁰⁴ C-282/12 p. 24.

¹⁰⁵ C-282/12 p. 27.

¹⁰⁶ C-282/12 p.28-30.

med hemvist i Portugal från att överskuldsätta sig hos ett bolag med hemvist i tredjeland, med vilket det har särskilda förbindelser, menade EU-domstolen. Reglerna bedömdes därför strida mot den fria rörligheten för kapital.¹⁰⁷

Reglerna i detta mål är de som enligt min åsikt mest liknar de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna, eftersom de portugisiska reglerna inte heller omklassificerar räntebetalningen till utdelning. I målet påpekade EU-domstolen att reglerna påverkade de inhemska bolagen, och att det var dessa som utsattes för en negativ särbehandling. De jämförbara situationerna var därför inhemska bolag med en överskuldsättning till ett bolag med vilket det inhemska bolaget hade särskilda förbindelser. Särskiljandefaktorn var långgivarens hemvist.

5.1.5 Sammanfattning av EU-domstolens praxis angående underkapitaliseringsregler

Det genomgående temat för EU-domstolens praxis angående underkapitaliseringsregler är att företag som beskattas på samma sätt i samma jurisdiktion är i jämförbara situationer. Därmed är företag som bedriver verksamhet i vinstsyfte och därför bolagssbeskattas inte i en jämförbar situation med företag som bedriver verksamhet av allmänintresse och därför är skattebefriade, vilket EUD konstaterade i *Lankhorst-Hohorst*. I *Lammers & Van Cleff* ansågs inhemska och utländska dotterbolag med moderbolag i sin ledning vara i jämförbara situationer, eftersom sådana företag omfattades av de prövade reglerna, vilket inte var fallet för dotterbolag som inte hade sitt moderbolag i styrelsen. Även om situationen för inhemska och gränsöverskridande koncerner inte är skattemässigt jämförbara, då moderbolagen kan beskattas olika, kan ändå situationerna för två dotterbolag med inhemskt respektive utländskt moderbolag anses jämförbara, om de för övrigt beskattas på samma sätt i samma medlemsstats beskattningsjurisdiktion, vilket EUD konstaterade i *Thin Cap*. I *Itelcar* konstaterades att underkapitaliseringsregler som inte uteslutande tillämpas i situationer där moderbolaget har ett väsentligt inflytande i dotterbolaget ska prövas gentemot den fria rörligheten för kapital, och inte heller i sådana fall tilläts negativ särbehandling som baserades på var långgivaren hade sin hemvist.

5.2 Åberopad praxis av HFD, regeringen och kommissionen

5.2.1 C-403/03 Schempp

EU-domstolen avgjorde den 12 juli 2005 mål C-403/03 *Schempp* på stor avdelning. Målet var ett förhandsavgörande som begärts i en tvist mellan den tyske medborgaren Schempp och den tyska Finzamt. Enligt den tyska

¹⁰⁷ C-282/12 p. 31.

lagstiftningen kunde avdrag medges för utbetalt underhållsbidrag, om detta beskattades hos mottagaren. Schempps före detta fru var bosatt i Österrike, där underhållsbidrag var skattefria och inte avdragsgilla, och Schempp beviljades därför inget avdrag för sina kostnader. Beslutet överklagades och den nationella domstolen vände sig till EUD för att få klargjort om de tyska reglerna stred mot diskrimineringsförbudet på grund av nationalitet eller mot den fria rörligheten för EU-medborgare.

Enligt den tyska regeringen rörde målet vid den nationella domstolen en intern situation som inte omfattades av EU-rätten, eftersom det var Schempps före detta fru, och inte Schempp, som hade utnyttjat sin rätt till fri rörlighet. EUD menade dock att endast den omständigheten att Schempp inte hade utövat sin fri rörlighet inte gjorde att hans situation kunde liknas med en rent intern sådan.¹⁰⁸ EU-domstolen anförde att då Schempps avdragsrätt påverkades av att hans före detta fru hade utövat sin rätt till fri rörlighet kunde hans situation inte anses vara rent intern.¹⁰⁹

EU-domstolen konstaterade att den tyska lagstiftningen, vid betalning av underhållsbidrag till en mottagare i en annan medlemsstat krävde att betalningen beskattades i mottagarens hemviststat för att avdrag skulle medges för kostnaden. EUD menade att den skattemässigt mindre förmånliga behandling som drabbade Schempp var ett resultat av de skilda reglerna för underhållsbidrag som Tyskland och Österrike tillämpade, och inte på diskriminering. Om Schempps före detta fru hade bosatt sig i en medlemsstat där underhållsbidrag beskattades hade avdrag medgivits.¹¹⁰

EUD anförde att enligt fast rättspraxis att eventuella skillnader i behandling som följer av olikheter i medlemsstaternas lagstiftningar, när det gäller företag och personer under EU:s jurisdiktion, inte omfattas av diskrimineringsförbudet på grund av nationalitet, om lagstiftningen tillämpas på alla som omfattas av den, enligt objektiva kriterier och utan hänsyn till nationalitet.¹¹¹ I enlighet med detta menade EU-domstolen att betalningen av ett underhållsbidrag till en mottagare i Tyskland inte kan jämföras med en betalning av underhållsbidrag till en mottagare i Österrike, av den anledningen att mottagaren i sådana fall omfattas av olika skattelagstiftningar och därför är i olika situationer.¹¹² Den tyska lagstiftningen stred därför inte mot diskrimineringsförbudet på grund av nationalitet.¹¹³

Generaladvokat Geelhoed uttryckte det som att det avgörande kriteriet för att en otillåten diskriminering på grund av nationalitet ska föreligga är att särbehandlingen direkt eller indirekt grundas på nationalitet. Den tyska lagstiftningen rör dock endast den skattemässiga behandlingen av

¹⁰⁸ C-403/03 p. 21-22.

¹⁰⁹ C-403/03 p. 25.

¹¹⁰ C-403/03 p. 30-33.

¹¹¹ C-403/03 p. 34.

¹¹² C-403/03 p. 35.

¹¹³ C-403/03 p. 36.

underhållsbidraget i mottagarens hemstat, och har inget med nationalitet att göra. Generaladvokaten menade att en betalning av underhållsbidrag till en mottagare i Tyskland inte kunde jämföras med en underhållsbetalning till en mottagare i Österrike. När en betalning utgår från en person med hemvist i Tyskland till en mottagare med hemvist i samma medlemsstat omfattas de båda av samma skattelagstiftning, och det finns ett logiskt samband mellan avdragsrätt och beskattning av beloppen, som då är skattepliktiga inom samma beskattningssystem. I Schempps fall omfattas betalningen däremot av två olika medlemsstaters skattelagstiftning, och det systematiska sambandet föreligger inte. Generaladvokaten menade att villkoret på beskattning av betalningen för beviljande av avdrag var ett neutralt sådant, då dess effekter helt beror på hur betalningen behandlas i mottagarens hemviststat.¹¹⁴

EU-domstolen konstaterade sedan att den tyska lagstiftningen inte heller hindrade Schempps fria rörlighet som EU-medborgare, även om hans före detta frus utövande av sin fria rörlighet inneburit negativa skattemässiga konsekvenser för honom.¹¹⁵ En unionsmedborgare är inte genom fördraget garanterad en neutralitet i beskattningshänseende vid en överföring av verksamhet från en medlemsstat till en annan. Genom olikheter i medlemsstaternas lagstiftning kan en sådan förflyttning vara mer eller mindre fördelaktig, vilket EUD tidigare hade konstaterat gällande indirekt beskattning. Samma princip bör kunna tillämpas när det gäller en person som inte själv utnyttjat sin rätt till fri rörlighet, men som anser sig särbehandlad på grund av att hans före detta fru har flyttat till en annan medlemsstat.¹¹⁶ EU-domstolen konstaterade därför att den tyska lagstiftningen inte heller stred mot den fria rörligheten för unionsmedborgare.¹¹⁷

5.2.2 C-231/05 Oy AA

Den 18 juli 2007 meddelade EU-domstolen på stor avdelning dom i mål C-231/05 Oy AA. De prövade reglerna rörde finska dotterbolags utblivna rätt till att göra avdrag för lämnat koncernbidrag till utländska moderbolag. Denna rätt tillkom endast inhemska koncerner, om moderbolagets direkta eller indirekta ägande uppgick till minst 90 procent, och moderbolaget kunde beskattas för det mottagna bidraget. Oy AA ville ge ett koncernbidrag till sitt brittiska indirekta moderbolag, och tilläts då inte göra avdrag för kostnaden, ett beslut som överklagades av Oy AA. Den nationella domstolen begärde förhandsavgörande från EUD för att få klarhet i om nationalitetskravet i den finska lagstiftningen stred mot etableringsfriheten, den fria rörligheten för kapital eller moder/dotterbolagsdirektivet.

EUD började med att konstatera att då den finska lagstiftningen endast avsåg koncerninterna förhållanden skulle den prövas mot

¹¹⁴ Generaladvokatens yttrande i C-403/03, p. 28-32.

¹¹⁵ C-403/03 p. 43-44.

¹¹⁶ C-403/03 p. 45-46.

¹¹⁷ C-403/03 p. 47.

etableringsfriheten, samt att moder/dotterbolagsdirektivet inte var tillämpligt då det inte omfattade sådana inkomster som målet rörde.¹¹⁸ Sedan fastslog EU-domstolen att den finska lagstiftningen stadgade en olikbehandling när det gällde avdrag för koncernbidrag från inhemska dotterbolag med inhemska respektive utländska moderbolag.¹¹⁹ De finska dotterbolagen med utländska moderbolag behandlades sämre, eftersom att deras överföringar inte räknades som koncernbidrag och därför ej var avdragsgilla.¹²⁰

Ett antal regeringar anförde att dotterbolag med inhemska respektive utländska moderbolag inte var i jämförbara situationer eftersom de inhemska moderbolagen var skattskyldiga dotterbolagets hemviststat, medan de utländska moderbolagen inte var det.¹²¹ Den svenska och den tyska regeringen menade också att i en gränsöverskridande situation, där mottagaren av koncernbidraget inte var skattskyldigt i dotterbolagets hemviststat, kunde inte denna stat kontrollera att beskattning verkligen skedde hos mottagaren. Storbritanniens regering hävdade också att när ett finskt moderbolag inte beskattades för koncernbidraget medgavs inte heller dotterbolaget något avdrag för kostnaden.¹²²

Som stöd för påståendet att dotterbolag med inhemska respektive utländska moderbolag inte var i jämförbara situationer åberopade Storbritanniens regering *Schempp*, där EUD fastställde att Schempp inte var utsatt för diskriminering när han inte tilläts göra avdrag för underhållsbetalningar till sin före detta fru, som hade flyttat till en annan medlemsstat. Anledningen till detta var att de negativa konsekvenserna som drabbade Schempp berodde på att underhållsinkomsten inte beskattades i mottagarens nya hemland, vilket krävdes för att avdrag skulle medges enligt den tyska lagstiftningen. De finska reglerna anknyter inte till hur inkomsten ska behandlas av mottagarens hemviststat, då avdrag endast medges om denna stat är Finland.¹²³

EU-domstolen konstaterade att syftet med den finska reglerna var att utjämna de skattemässiga nackdelar som följer av att bedriva koncernverksamhet jämfört med en enda verksamhet. Reglerna tillåter inget avdrag för lämnat koncernbidrag förrän motsvarande inkomst har registrerats hos mottagaren. Detta kan inte kontrolleras i en gränsöverskridande situation. Att medge avdrag för lämnat koncernbidrag är inte någon garanti för att de eftersträvade målen med Finlands lagstiftning uppnås, anförde EUD.¹²⁴ En medlemstat har dock rätt att ställa upp villkor för hur ett koncernbidrag ska behandlas i mottagarens hemviststat för att avdrag för givaren ska medges.¹²⁵ EU-domstolen menade att det faktum att ett koncernbidragsmottagande moderbolag inte är skattskyldigt i Finland

¹¹⁸ C-231/05 p. 23 och 27.

¹¹⁹ C-231/05 p. 31.

¹²⁰ C-231/05 p. 32.

¹²¹ C-231/05 p. 33.

¹²² C-231/05 p. 34.

¹²³ Generaladvokatens yttrande i C-231/05, p. 29-31.

¹²⁴ C-231/05 p. 35-36.

¹²⁵ C-231/05 p. 37.

inte, avseende syftet med de finska reglerna, i sig kan anses innebära att dess dotterbolag inte skulle vara i en jämförbar situation som ett dotterbolag till ett inhemskt moderbolag. Dessa två typer av dotterbolag ansågs därför av EUD vara i jämförbara situationer.¹²⁶

EU-domstolen hänvisade sedan till *Lankhorst-Hohorst* och *Thin Cap*, och anförde att en skillnad i behandling av inhemska dotterbolag baserad på var deras moderbolag har hemvist utgör ett hinder för etableringsfriheten. Detta eftersom den gör det mindre attraktivt för bolag med hemvist i andra medlemsstater att utöva sin etableringsfrihet, och de kan då avhållas från att förvärva, bilda och bibehålla dotterbolag i en medlemsstat där en sådan bestämmelse finns.¹²⁷ Den finska lagstiftningen ansågs därför av EU-domstolen utgöra en inskränkning av etableringsfriheten.¹²⁸ Bestämmelserna kunde dock rättfärdigas och var därför tillåtna.

5.2.3 C-371/10 National Grid Indus

Den 29 november 2011 meddelade EU-domstolen på stor avdelning sin dom i mål C-371/10 *National Grid Indus*. Målet var ett förhandsavgörande som rörde nederländska regler om utflyttningsbeskattning. Reglerna innebar att orealiserade vinster skulle beskattas omedelbart, om en verksamhet av någon andledning inte längre var skattskyldig i Nederländerna. National Grid Indus var ett företag bildat enligt nederländsk rätt som hade en fordran på ett brittiskt bolag. Denna hade ökat i värde på grund av valutakursförändringar. När National Grid Indus flyttade sin verkliga ledning till Storbritannien upphörde Nederländernas beskattningsrätt av företaget enligt skatteavtalet mellan Nederländerna och Storbritannien. Enligt nederländsk rätt skulle då valutakursvinsten beskattas omedelbart, och utan att eventuella senare värdeminskningar beaktades. Detta beslut överklagades av National Grid Indus. Den nationella domstolen begärde ett förhandsavgörande från EUD, för att få klarhet i om de nederländska reglerna stred mot etableringsfriheten.

EU-domstolen började med att konstatera att ett bolag bildat i enlighet med lagstiftningen i en medlemsstat och som flyttar sin verkliga ledning till en annan medlemsstat, utan att flyttningen påverkar dess status som bolag i den förstnämnda staten, kan åberopa etableringsfriheten för att ifrågasätta lagenligheten av den beskattning som den staten vidtar vid flyttningen av sätet.¹²⁹

Sedan fortsatte EUD med att konstatera att det för ett bolag bildat enligt nederländsk rätt uppstår likviditetsmässiga nackdelar vid flytt av sätet till en annan medlemsstat, jämfört med ett motsvarande bolag som flyttar sitt säte inom Nederländerna. Detta eftersom orealiserade värdeökningar beskattas när flytt sker till en annan medlemsstat, men inte om den sker inom

¹²⁶ C-231/05 p. 38.

¹²⁷ C-231/05 p. 39.

¹²⁸ C-231/05 p. 43.

¹²⁹ C-371/10 p. 33.

Nederländerna. Då sker beskattningen vid realiseringen, och då endast i den utsträckning som en värdeökning fortfarande föreligger. EUD anförde att skillnaden i behandling vid beskattning av värdeökningar kan avhålla nederländska bolag att flytta sitt säte till en annan medlemsstat.¹³⁰ Olikbehandlingen ansågs av EU-domstolen inte kunna förklaras av någon objektiv skillnad mellan den interna och gränsöverskridande situationen. Avseende beskattningen av värdeökningar som genererats innan en flytt är situationen för ett bolag som flyttar sitt säte till en annan medlemsstat lik den som föreligger för ett bolag som behåller sitt säte i samma medlemsstat, menade EUD.¹³¹

Ett antal regeringar anförde att då valutakursvinsten skulle ha försvunnit vid en flytt till Storbritannien skulle den anses realiserad, och därmed förelåg en skillnad jämfört med om en flytt skulle ha skett inom Nederländerna, eftersom vinsten då inte skulle ha realiserats. Detta höll dock inte EUD med om, utan ansåg att det rörde sig om en orealiserad värdeökning som inte hade genererat någon inkomst för National Grid Indus. En sådan orealiserad värdeökning hade inte beskattats om flytten hade skett inom Nederländerna, och skillnaden i behandling utgjorde därför en otillåten inskränkning av etableringsfriheten.¹³²

EU-domstolen kom dock fram till att de nederländska reglerna kunde rättfärdigas, och att de var proportionerliga. Det var under proportionalitetsprövningen av avsaknaden av hänsyn till värdeminskningar som det uttalande som den svenska regeringen har hänvisat till för att motivera ränteavdragsbegränsningsreglerna kom till. EU-domstolen konstaterade att EUF-fördraget inte innehåller några garantier för bolag som omfattas av artikel 54 FEUF att en flyttning av deras verkliga ledning till en annan medlemsstat ska vara neutral i skattehänseende. En flytt kan vara mer eller mindre förmånlig mot bakgrund av de olikheter som finns mellan medlemsstaternas lagstiftning, anförde EUD, och hänvisade bland annat till *Schempp*. EU-domstolen menade att etableringsfriheten inte innebar att en medlemsstat är skyldig att utforma sina skatteregler med hänsyn till en annan medlemsstats skatteregler för att i alla situationer säkerställa en beskattning som utjämnar alla skillnader som följer av de nationella skattelagstiftningarna.¹³³

¹³⁰ C-371/10 p. 37.

¹³¹ C-371/10 p. 38.

¹³² C-371/10 p. 39-41.

¹³³ C-371/10 p. 62.

6 Doktrin

6.1 Om jämförbara situationer

Enligt Terra och Wattel är nationalitet inte längre lika viktigt som jämförelsekriterium. Det som istället jämförs är den inhemska och den gränsöverskridande situationen, oavsett nationaliteten på personen. Ett exempel på detta är exitskatter som tas ut av inhemska skattesubjekt när de lämnar en skattejurisdiktion för en annan. De som omfattas av sådan beskattning har troligen samma nationalitet, och jämförelsen får istället fokusera på hur en person som flyttar sin verksamhet inom medlemsstaten och en som flyttar den utanför medlemsstaten. Vid en sådan jämförelse utgör exitskatter en diskriminering, och de har en klart inestängande effekt på de som omfattas av dem. Dock inte sagt att en sådan diskriminering inte under vissa omständigheter kan rättfärdigas.¹³⁴

Den grad av beskattning som medlemsstaten har antagit för den gränsöverskridande företeelsen ska enligt Terra och Wattel jämföras med inhemska situationen. Om båda företeelserna beskattas av medlemsstaten måste den i utövandet av sin beskattningsrätt göra detta på ett icke-diskriminerande sätt. Det vill säga, om en inhemsk och en gränsöverskridande företeelse inte omfattas av samma medlemsstats beskattningsregler på ett visst område är de inte i jämförbara situationer. En medlemsstat får inte beskatta gränsöverskridande situationer för inkomster som den inte inkluderar i sin skattebas för interna situationer, eftersom det skulle utgöra diskriminering. Enkelt uttryckt får en medlemsstat själv välja vilka inkomster den vill beskatta, men i utövandet av denna beskattningsrätt måste inhemska och gränsöverskridande situationer behandlas lika, eftersom de då anses vara i jämförbara situationer, och då tillåts inte särbehandling. Enligt Terra och Wattel ger EUD uttryck för detta synsätt i *Schempp*, där domstolen anförde att en underhållsbetalning till en mottagare i Tyskland inte kunde jämföras med en underhållsbetalning till en mottagare i Österrike, eftersom dessa mottagare omfattades av olika beskattningssystem när det gällde underhållsbetalningar.¹³⁵ Dock har EUD i vissa mål gått ifrån denna princip, som i till exempel C-293/06 *Deutsche Shell*.¹³⁶

I *Oy AA* anser Terra och Wattel att EU-domstolen blandade ihop jämförbarhet och rättfärdigande. Domstolen fokuserade där på fel rättslig enhet i sin jämförbarhetsbedömning. Sett till syftet med den finska koncernbidragslagstiftningen var dotterbolag med utländska moderbolag inte i en jämförbar situation som dotterbolag med inhemska moderbolag, eftersom moderbolagen inte var jämförbara, då de inte omfattades av samma medlemsstats beskattningssystem. Enligt Terra och Wattel är den nackdel

¹³⁴ Terra & Wattel 2012, s. 55.

¹³⁵ Terra & Wattel 2012, s. 892ff.

¹³⁶ Terra & Wattel 2012, s. 900.

som uppstår för vissa koncerner inte bara ett resultat av parallellt utövande av beskattningsrätt av två medlemsstater, utan också av existensen av två medlemsstaters beskattningssystem. Om domstolen hade tillämpat doktrinen om parallellt utövande av beskattningsrätt hade de inte behövt rättfärdiga den finska reglerna, då de enligt Terra och Wattel inte var diskriminerande överhuvudtaget, eftersom moderbolagen var föremål för två olika beskattningssystem, och därför inte var jämförbara. Givetvis är det rättfärdigt att Finland ser till att få beskatta vinster genererade inom dess beskattningsjurisdiktion, och att vinsterna inte beskattas i någon annan medlemsstats beskattningsjurisdiktion. Därför anser Terra och Wattel att EUD blandade ihop jämförbarhet och rättfärdigande i målet.¹³⁷

6.2 Om de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna

Enligt Dahlberg finns i princip inga svenska företag som inte beskattas med minst tio procent. Även investmentföretag, investeringsfonder och livförsäkringsföretag, som beskattas schablonmässigt, kommer som regel upp i en beskattning som ungefär motsvarar den ordinarie bolagsbeskattningen. Dahlberg anser det också tveksamt om det verkligen skulle förekomma mer än undantagsvis att kommuner skulle skatteplanera med ränteavdrag. Därför menar Dahlberg att det i normalfallet endast är mottagare i andra länder som kan ha inkomster som beskattas lägre än 10 procent.¹³⁸

Angående jämförelsen med *Schempp* anser Dahlberg att det är svårt att finna stöd i det målet för att rättfärdiga de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna. Dahlberg menar att de tyska reglerna om underhållsbidrag var allmänna beskattningsregler om skatteplikt och avdragsrätt, medan ränteavdragsbegränsningsreglerna är specialregler mot en viss form av skatteflykt, och att olikheterna därför är för stora. Dessutom var anledningen till att avdrag vägrades i Tyskland att motsvarande inkomst inte beskattades i Österrike. EUD menade att en mottagare i Österrike inte var i en jämförbar situation med en mottagare i Tyskland, eftersom dessa omfattades av olika skattelagar.¹³⁹

Även Andersson och Carneborn bedömer att *Schempp* inte kan tillmätas någon betydelse för att avgöra om den svenska tioprocentregeln utgör en inskränkning av etableringsfriheten. De tyska reglerna beviljade avdragsrätt för underhållsbetalningar om betalningen beskattades hos mottagaren i dennes hemviststat. I målet var det dock inte *Schempp* som hade utnyttjat sin fria rörlighet, utan det var hans före detta fru. EU-domstolen förklarade att eventuella skillnader i behandling som kan följa av olikheter mellan de olika medlemsstaternas lagstiftningar inte omfattas av diskrimineringsförbudet, så länge som lagstiftningen tillämpas på samtliga

¹³⁷ Terra & Wattel 2012, s. 902f.

¹³⁸ Dahlberg 2011, s. 378f.

¹³⁹ Dahlberg 2011, s. 425f.

personer som omfattas av den, enligt objektiva kriterier och utan hänsyn till nationalitet. Schempp ansågs därför inte diskriminerad, vilket Andersson och Carneborn menar är naturligt, eftersom Schempp själv inte hade utövat någon gränsöverskridande aktivitet. När det gäller de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna förekommer däremot en gränsöverskridande aktivitet, då ett utländskt moderbolag etablerar ett dotterbolag i Sverige. Därmed blir FEUF tillämpligt på de svenska reglerna. De svenska reglerna tillämpas inte heller enligt objektiva kriterier då svenska låntagare missgynnas av att låna från vissa medlemstater där beskattning sker med mindre än tio procent. Den svenska avdragsrätten är inte villkorad av beskattning hos mottagaren utan en viss nivå av beskattning. I den interna svenska rätten förekommer inte olika beskattningsnivåer av ränteinkomster.¹⁴⁰

Dahlberg menar att även HFD:s parallell mellan ränteavdragsbegränsningsreglerna och *Oy AA* är långsökta. I målet behandlades rätten till avdrag för gränsöverskridande koncernbidrag, vilka enligt Dahlberg syftar till att likställa verksamhet bedriven i en koncern med verksamheten bedriven i ett enda företag. Den grundläggande rätten till ränteavdrag i svensk rätt tar däremot ingen hänsyn till koncernförhållandet. Dahlberg menar att det visserligen kan finnas intressanta principiella frågor i mål från EUD som berör andra slags regler än de som prövas i det aktuella målet, men att olikheterna i dessa mål jämfört med de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna är för stora för att ha bäring avseende dessa.¹⁴¹

Ohlsson anser att EUD:s domar i *Itelcar* och *FII* i kombination med ett av Skatteverkets ställningstaganden¹⁴² samt ett dialogsvar från Skatteverket kan innebära att ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med EU-rätten ska prövas gentemot den fria rörligheten för kapital. I sitt ställningstagande hävdade Skatteverket att ett väsentligt inflytande föreligger om en ägarandel uppgår till 40 procent eller mer, men att i enskilda fall kan ett väsentligt inflytande föreligga vid ett betydligt lägre ägande än 40 procent. I sitt dialogsvar till en företagsgrupp hävdade Skatteverket att en ägare vars andel uppgick till tio procent hade ett väsentligt inflytande.¹⁴³

I *FII* och *Itelcar* uttalade EU-domstolen att en lagstiftning som inte uteslutande är tillämplig på situationer där ett bestämmande inflytande utövas ska bedömas med hänsyn till reglerna om fria kapitalrörelser, och detta gäller oavsett det faktiska innehavet i det enskilda fallet. Den fria rörligheten för kapital kunde därmed vara tillämplig även om det förelåg ett bestämmande inflytande över ett bolag i tredjeland.¹⁴⁴ I *Itelcar* konstaterade domstolen dessutom att ett ägande på tio procent inte automatiskt innebär att aktieägaren utövar ett väsentligt inflytande på besluten i det bolag där

¹⁴⁰ Andersson & Carneborn i SvSkT 2012:1 s. 70.

¹⁴¹ Dahlberg 2012, s. 222.

¹⁴² SKV:s ställningstagande 131-117306-13/11.

¹⁴³ Ohlsson i SN 2014, s. 18.

¹⁴⁴ Ohlsson i SN 2014, s. 15.

denne är ägare. Då ett ägande på tio procent räckte för att underkapitaliseringsreglerna i *Itelcar* skulle bli tillämpliga skulle reglerna därför prövas mot den fria rörligheten för kapital, eftersom de inte uteslutande tillämpades när ett väsentligt inflytande förelåg.¹⁴⁵ Ohlsson menar därför att om HFD accepterar Skatteverkets tolkning av när ett väsentligt inflytande enligt ränteavdragsbegränsningsreglerna föreligger, kommer reglerna att prövas gentemot den fria rörligheten för kapital, eftersom de inte uteslutande tillämpas när ett väsentligt inflytande enligt EU-rätten föreligger. Ett väsentligt inflytande enligt EUD:s praxis 25 procent eller mer, och då blir istället den fria rörligheten för kapital tillämplig.¹⁴⁶

Sammanfattningsvis kan sägas att den rådande uppfattningen bland författare i doktrinen är att de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna inte är förenliga med den fria rörligheten i FEUF, och att HFD:s och regeringens argumentation för att så skulle vara fallet inte är övertygande. I följande kapitel avser jag att sammanfatta mina slutsatser angående detta.

¹⁴⁵ Ohlsson i SN 2014, s. 16.

¹⁴⁶ Ohlsson i SN 2014, s. 20.

7 Vad ska jämföras vid en bedömning av ränteavdragsbegränsningsreglerna och utgör de ett hinder?

7.1 Ska tredjelandsföretag ingå i jämförelsen?

Den fördragsfrihet som genomgående har avsetts vid diskussionen om ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med FEUF har varit etableringsfriheten. Ohlssons resonemang om att även den fria rörligheten för kapital skulle kunna aktualiseras är intressant. Om det är så att Skatteverket avser att tillämpa reglerna vid ett ägande på endast tio procent vid ägarsamverkan, och detta sedan accepteras av HFD vid ett överklagande av ett sådant beslut kommer det väsentliga inflytandet som avses i ränteavdragsbegränsningsreglerna inte överensstämma med det EU-rättsligt väsentliga inflytandet, som uppkommer vid 25 procents ägande. Då bör de svenska reglerna, precis som de portugisiska reglerna i *Itelcar*, prövas mot den fria rörligheten för kapital. I ett sådant läge kan fler regler än tioprocentsregeln vara problematiska, eftersom den fria rörligheten för kapital även gäller mot tredjeland. Ventilen för affärsmässiga skäl är endast tillämplig på företag som hör hemma inom EES, och detsamma gäller undantaget för huvudsakligen affärsmässigt motiverade back-to-back-lån. Reglerna är i ett sådant fall direkt diskriminerande, eftersom de har ett nationalitetskrav. Dock har jag svårt att tro att HFD skulle kunna acceptera Skatteverkets åsikt angående det väsentliga inflytandet, eftersom det enligt min mening inte överensstämmer med regeringens åsikt i propositionen. Jag tror därför att en eventuell prövning av ränteavdragsbegränsningsreglerna ska ske gentemot etableringsfriheten, och i mitt fortsatta resonemang angående de jämförbara situationerna kommer jag bortse från företag med hemvist i tredjeland.

7.2 Vilka är de jämförbara situationerna?

Som tidigare nämnts i uppsatsens metodavsnitt kan ett uttalande i ett mål från EU-domstolen inte beaktas enskilt, utan måste förstås med beaktande av både äldre och nyare praxis som anknyter till den aktuella frågeställningen. Målen bör beaktas i ett sammanhang. Enligt min uppfattning är därför det korrekta tillvägagångsättet för att fastställa om ränteavdragsbegränsningsreglerna strider mot den fria rörligheten att studera hur EU-domstolen har resonerat kring liknande regler, vilket jag anser att

underkapitaliseringsregler är. HFD och regeringen har valt ett annat angreppssätt och i följande avsnitt redovisas mina slutsatser angående den praxis som de har åberopat. Detta följs av mina slutsatser avseende EUD:s praxis rörande underkapitaliseringsregler, och dessa tillämpas sedan för att fastställa vad som utgör de objektivt jämförbara situationerna när det gäller ränteavdragsbegränsningsreglerna.

7.2.1 Lankhorst-Hohorst

HFD anser att reglerna som prövades i *Lankhorst-Hohorst* liknar de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna. Detta håller jag med HFD om, och det är därför jag har valt att titta på mål där sådana regler har prövats för att komma fram till vad som utgör de jämförbara situationerna gällande ränteavdragsbegränsningsreglerna. Att HFD då inte valt att använda sig av avgörandena i *Thin Cap* och *Lammers & Van Cleeff* anser jag är märkligt, eftersom de också av HFD borde anses gälla liknande regler. *Itelcar*-domen hade inte meddelats vid tidpunkten för HFD:s prövning, så det är av naturliga skäl som den inte uppmärksammades.

HFD menade att reglerna i *Lankhorst-Hohorst* i praktiken riktade in sig på moderbolag som inte var skattskyldiga i Tyskland, medan det däremot saknade betydelse om moderbolaget beskattades överhuvudtaget i sitt hemland. Den svenska tioprocentsregeln har inget krav på att beskattning ska ske i Sverige, utan kravet ligger istället på en viss beskattningsnivå. På grund av den skillnaden ansåg HFD att resonemanget från *Lankhorst-Hohorst* inte är direkt överförbart på den svenska tioprocentsregeln. Jag håller inte med HFD angående detta. Jag anser att tioprocentsregeln i praktiken riktar in sig på att tillåta ränteavdrag för alla moderbolag som är skattskyldiga i Sverige, eftersom i princip alla dessa beskattas med minst tio procent, så som Dahlberg också har hävdad.

Regeringen höll inte med kommissionen om att ränteavdragsbegränsningsreglerna i praktiken endast skulle drabba gränsöverskridande räntebetalningar. Regeringen hävdade att 7,4 procent av de svenska dotterbolagen, cirka 6000 stycken, ägdes till mellan 40 och 90 procent av sitt moderbolag, och därför kunde omfattas av ränteavdragsbegränsningsreglerna. Eftersom den svenska tioprocentsregeln, till skillnad från reglerna som prövades i *Lankhorst-Hohorst*, enligt regeringen inte krävde att räntebetalningen skulle beskattas i ett visst land kunde även svenska företag omfattas. Det regeringen säger är därmed att tioprocentsregeln inte är direkt diskriminerande, vilket stämmer eftersom den inte innehåller ett nationalitetskrav. Reglerna i *Lankhorst-Hohorst* var dessutom inte heller direkt diskriminerande, då de inte krävde att beskattning skulle ske i Tyskland. Dock var det så att de utländska företag som hade rätt till skattecredit var väldigt få till antalet, och de tyska företag som inte hade rätt till skattecredit inte beskattades på sedvanligt vis på grund av sin speciella art.

Regeringen anförde att det fanns svenska företag som inte bolagsbeskattades på sedvanligt vis, och därför också kunde vara en sådan mottagare av räntan som inte kvalificerade räntekostnaden för avdrag enligt tioprocentsregeln. Detta skulle vara investmentföretag och kooperativa ekonomiska föreningar, som har möjlighet att göra avdrag för lämnad utdelning. Kommissionen anser dock inte att kooperativa företag och kommersiella företag är i jämförbara situationer. Stöd för denna uppfattning anser jag finns i *Lankhorst-Hohorst*, där EU-domstolen konstaterade att företag som bedriver verksamhet i vinstsyfte inte kan jämföras med företag som på grund av sin speciella verksamhet inte bolagsbeskattas på sedvanligt vis. Jag anser därför inte att det är korrekt att anföra att vinstdrivande företag är i en jämförbar situation med kooperativa föreningar, investmentföretag och även kommuner, eftersom dessa företagstyper inte beskattas enligt samma regler.

7.2.2 Oy AA

HFD hänvisade i sin argumentation till *Oy AA*, där EU-domstolen hade uttalat att en medlemsstat hade rätt att villkora rätten till avdrag för koncernbidrag genom att ställa krav på hur bidraget skulle behandlas i mottagarens hemviststat. HFD menade att även om uttalandet rörde koncernbidragsregler som har till syfte att uppnå resultatutjämning kunde det även ha relevans för andra avdragsbestämmelser.

Även EUD hävisande i sin prövning i *Lammers & Van Cleeff* till *Oy AA*, men då för att konstatera att inhemska dotterbolag med utländska moderbolag inte fick diskrimineras. Dahlberg anser att då syftet med reglerna skiljer sig åt kan EUD:s uttalanden i *Oy AA* inte tillmätas någon betydelse för ränteavdragsbegränsningsreglerna, men EUD verkar uppenbarligen inte hålla med Dahlberg om detta, när det gäller underkapitaliseringsregler. Om Terra och Wattels resonemang angående *Oy AA* tillämpas bör Dahlbergs slutsats vara korrekt. Enligt Terra och Wattel syftade koncernbidragsreglerna i *Oy AA* till att utjämna skillnader mellan att bedriva verksamhet i en koncern och i ett enda företag, inom en beskattningsjurisdiktion, därmed endast för inhemska företag. Detta för att göra situationen jämförbar för dessa företagsgrupper. I den bemärkelsen är inte den interna situationen jämförbar med den gränsöverskridande, när det gäller koncernbidrag. Jag anser att Terra och Wattels argumentation är övertygande, och att de har rätt när de påstår att EU-domstolen i *Oy AA* blandade ihop jämförbarhet och rättfärdigande. Därmed anser jag inte heller att målet har någon relevans för frågan om ränteavdragsbegränsningsreglerna är diskriminerande eller ej, eftersom reglernas syfte skiljer sig mycket åt, och den interna och den gränsöverskridande situationen egentligen inte går att jämföra när det gäller koncernbidrag.

7.2.3 Schempp

HFD anser att *Schempp* ger stöd för tioprocentsregelns förenlighet med etableringsfriheten. I *Schempp* konstaterade EUD att det var förenligt med

det allmänna diskrimineringsförbudet på grund av nationalitet att kräva viss behandling av en betalning i mottagarstaten för att avdrag för kostnaden skulle beviljas i hemstaten. Detta gällde om reglerna tillämpades enligt objektiva kriterier och utan hänsyn till nationalitet. EUD menade att en underhållsbetalning till en mottagare i Österrike inte kunde jämföras med underhållsbetalning till en mottagare i Tyskland, eftersom dessa omfattades av olika skatteregler. Eftersom situationerna inte var jämförbara utgjorde reglerna inte ett hinder mot diskrimineringsförbudet. Angående den fria rörligheten för unionsmedborgare menade EUD att fördraget inte garanterar en skattemässig neutralitet vid en överföring av en verksamhet från en medlemsstat till en annan. Olikheter i medlemsstaternas lagstiftning kan leda till positiva eller negativa konsekvenser vid en sådan förflyttning, när det gäller indirekt beskattning. Det kan därför också tillämpas på *Schempp*, då han inte själv utövade sin fria rörlighet, men drabbas indirekt då hans före detta fru gjort det.

HFD menar att tioprocentsregeln är en sådan regel som i vissa gränsöverskridande situationer ger upphov till negativa konsekvenser, eftersom den ställer krav på hur en räntebetalning ska behandlas i mottagarens hemviststat, men att dessa negativa konsekvenser beror på olikheter i medlemsstaternas lagstiftning, och inte på att tioprocentsregeln är diskriminerande.

EUD har i alla mål rörande underkapitaliseringsregler som har presenterats i denna uppsats konstaterat att även om en inhemsk och en gränsöverskridande koncern inte är i skattemässigt jämförbara situationer, är ändå de olika koncernernas inhemska bolag i jämförbara situationer, om de omfattas av samma beskattningsregler. Detta anser jag talar för att uttalandet i *Schempp*, om att underhållsbetalningar till mottagare som omfattas av olika skatteregler inte är jämförbara inte kan tillmätas någon betydelse när det gäller underkapitaliseringsregler, och i förlängningen ränteavdragsbegränsningsreglerna. EU-domstolen har dessutom själv valt att inte hänvisa till *Schempp* när underkapitaliseringsregler prövats i domstolen.

Om uttalandet i *Schempp* ändå skulle vara tillämpligt på underkapitaliseringsregler krävs det att de prövade reglerna tillämpas på objektiva kriterier och utan hänsyn till nationalitet. I *Schempp* fanns ett objektiva kriterium för tillämpning: att beskattning skedde i mottagarens hemviststat. Jag delar Andersson och Carneborns uppfattning om att de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna inte tillämpas på objektiva kriterier, då beskattningsnivån på räntan endast är ett kriterium av flera för att tioprocentsregeln ska kunna tillämpas. Mottagaren får till exempel inte ha möjlighet att neutralisera inkomster genom ett grundavdrag, eftersom ränteinkomsten ska anses som dess enda inkomst när en prövning av tioprocentsregelns tillämpning görs. Om räntenivån trots allt är uppfylld får regeln ändå inte tillämpas om det huvudsakliga skälet till ett skuldförhållandes uppkomst är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, och med huvudsakligt avses 75 procent eller mer. Hur dessa 75 procent ska uppmätas på ett objektiva sätt förstår jag inte.

EU-domstolen anförde att enligt fast praxis är FEUF inte är en garant för skattemässig neutralitet vid överföring av en verksamhet från en medlemsstat till en annan när det gäller indirekt beskattning. Jag tolkar sedan EUD som att domstolen menar att detta konstaterande kan tillämpas på Schempp eftersom han endast indirekt har utövat sin fria rörlighet som EU-medborgare, genom sin före detta fru. I likhet med Andersson och Carneborn anser jag att vid tillämpning av de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna omfattas företag som direkt, och inte indirekt har utövat sin fria rörlighet. Uttalandet verkar dessutom röra utflyttning av verksamhet, och ingen pågående verksamhet som är fallet vid en skuldförhållande. Detta är två ytterligare anledningar till att jag ställer mig mycket tveksam till att EUD:s uttalanden i *Schempp* har någon som helst betydelse för bedömningen av tioprocentregelns förenlighet med den fria rörligheten.

7.2.4 National Grid Indus

Enligt regeringen berodde en eventuell skillnad i utfallet av tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna i en inhemsk respektive gränsöverskridande situation på hur den mottagna räntan behandlades i de olika medlemsstaternas lagstiftning, och inte på diskriminering genom de svenska reglerna. Regeringen hänvisade till punkt 62 i *National Grid Indus*, där EUD anförde att etableringsfriheten inte innebär en skyldighet för medlemsstaterna att utforma sina skattebestämmelser för att i alla situationer säkerställa en beskattning som utjämnar alla skillnader som följer av medlemsstaternas nationella skattelagstiftning. Regeringen menade därför att det faktum att det finns flera medlemsstater som har en lägre bolagsskatt än Sveriges, kommer leda till att tioprocentregeln tillämpas i fler gränsöverskridande än inhemska situationer, men att detta inte innebär att reglerna är indirekt diskriminerande.

I *National Grid Indus* prövades regler om utflyttningsbeskattning. Det aktuella uttalandet gjordes vid proportionalitetsprövningen av att inte beakta värdeminskningar på orealiserade vinster vid fastställandet av beskattningen, och EU-domstolen anförde att FEUF inte var en garant för fullständig neutralitet i beskattningshänseende vid en flytt av en verksamhets säte från en medlemsstat till en annan. Syftet med regler om utflyttningsbeskattning är att säkerställa att vinster som har upparbetats i en stats territorium också kan beskattas där. Jag skulle inte säga att det är fallet med den svenska avdragsrätten för ränta. Uttalandet rör en helt annan regeltyp än regler om ränteavdrag, och jag finner det inte sannolikt att EU-domstolen skulle använda det för att resonera kring ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med FEUF. Att använda ett uttalande från EUD:s proportionalitetsbedömning som stöd för att tioprocentregeln inte är diskriminerande och därför inte utgör ett hinder för etableringsfriheten är enligt mig ett felaktigt tillvägagångssätt. Möjligen kan ett sådant uttalande användas när en eventuell proportionalitetsprövning av

ränteavdragsbegränsningsreglerna görs, men eftersom det rör sig om så skilda regeltyper har jag svårt att se att det skulle vara möjligt.

7.2.5 Praxis rörande underkapitaliseringsregler

Enligt EU-domstolens praxis rörande underkapitaliseringsregler är företag som beskattas enligt samma regler i samma medlemsstats beskattningsjurisdiktion i jämförbara situationer. Detta gäller även om en koncern som endast verkar i en medlemsstat inte är i en skatterättsligt jämförbar situation som en gränsöverskridande koncern, vilket EUD konstaterade i *Thin Cap*. Det är situationen för de företag som omfattas av samma skatteregler som är jämförbara, och det görs ingen skillnad på om de ingår i en inhemsk eller gränsöverskridande koncern. Om företagen däremot inte omfattas av samma beskattningsregler har EUD i *Lankhorst-Hohorst* fastställt att de inte kan anses vara i jämförbara situationer. De rättsliga enheter som ska jämföras när det gäller ränteavdragsbegränsningsreglerna måste därför enligt min uppfattning vara intressegemenskaper där svenska låntagande bolag betalar ränta till en inhemsk respektive utländsk långivare, och dessa långivare ska beskattas på sedvanligt sätt. Detta innebär att ett skuldförhållande mellan ett svenskt dotterbolag och ett svenskt specialbeskattat subjekt, till exempel ett kooperativt företag, inte är jämförbart med ett skuldförhållande mellan ett svenskt dotterbolag och ett utländskt bolagsbeskattat moderbolag. Jag anser inte, till skillnad från HFD, att två situationer inte skulle vara jämförbara på grund av att räntan behandlas på olika sätt i mottagarnas hemviststater, om det med olika sätt menas olika skattesatser.

7.3 Föreligger en negativ särbehandling?

Kommissionen har hävdad att nivån på den svenska bolagsskatten resulterar i att räntebetalningar i svenska intressegemenskaper alltid kommer beviljas avdrag genom tioprocentsregeln. Av samma anledning anser kommissionen att det skulle vara osannolikt att en sådan räntebetalning skulle kunna anses tillkommen av det huvudsakliga skälet att få en väsentlig skatteförmån, och därför nekas avdrag genom undantaget till tioprocentsregeln. Kommissionen begärde därför att regeringen skulle ange konkreta exempel på när detta skulle kunna ske. Jag anser inte att regeringen lyckades komma med något sådant exempel, utan håller med kommissionen om att de exempel som regeringen framförde inte var ett exempel från verkligheten, och dessutom beskrev ett missbruk av reglerna. Då jag tidigare har konstaterat att företag som beskattas enligt olika regler inte kan anses vara i jämförbara situationer, anser jag att regeringens påstående om att de svenska företag som inte beskattas på sedvanligt sätt och därför inte når upp till beskattningsnivån i tioprocentsregeln är jämförbara med de utländska mottagare som bolagsbeskattas är felaktigt. Tioprocentsregeln utgör en negativ särbehandling, eftersom de företag som är i jämförbara situationer, inhemska låntagare som betalar ränta till inhemska respektive utländska bolagsbeskattade företag som bedriver kommersiell verksamhet, behandlas olika, och det är den gränsöverskridande transaktionen som missgynnas.

Kommissionen anser att i de fall där koncernbidragsrätt föreligger kommer gränsöverskridande intressegemenskaper behandlas annorlunda jämfört med inhemska intressegemenskaper. Regeringen har medgett att 90 procent av de svenska dotterbolagen och deras moderbolag omfattas av koncernbidragsreglerna. I propositionen till ränteavdragsbegränsningsreglerna anges att när koncernbidragsrätt föreligger ska ingen väsentlig skatteförmån anses uppkomma vid ett låneförhållande i en intressegemenskap. Därmed kan 90 procent av de svenska koncernernas låneförhållanden aldrig drabbas av undantaget till tioprocentsregeln. Regeringen menar att detta är en konsekvens av koncernbidragsreglernas existens, och inte av att ränteavdragsbegränsningsreglerna utgör en diskriminering. Även i *Lankhorst-Hohorst* var det så att underkapitaliseringsreglerna var tillämpliga efter att en annan regel, den som bestämde vilka företag som hade rätt till skattecredit i Tyskland, hade kategoriserat långivaren. Att de tyska underkapitaliseringsreglerna tillämpades var en konsekvens av en annan regel som angav vilka företag som hade rätt till skattecredit i Tyskland. På samma sätt kommer undantaget till tioprocentsregeln inte att tillämpas på 90 procent av de svenska företagen, eftersom de genom en annan regel aldrig kan anses uppnå en väsentlig skatteförmån genom lånetransaktioner. Moderbolag i Tyskland hade i de flesta fall rätt till skattecredit, medan utländska moderbolag i de flesta fall inte hade det. De flesta svenska koncerner har koncernbidragsrätt, medan ingen utländsk har det. De tyska reglerna ansågs inte mindre diskriminerande för att deras effekt var beroende av en annan regel, och jag tror inte att EU-domstolen skulle göra en annan bedömning när det gäller ränteavdragsbegränsningsreglernas effekt på grund av koncernbidragsreglerna.

Kommissionen hävdar att regeln för schablonbeskattade företag innebär att när mottagaren av räntebetalningen är svenska pensionsfonder och liknande kommer avdrag alltid att medges, medan om mottagaren är en utländsk motsvarighet är det betydligt svårare att medges avdrag. Regeringen hävdade att den som betalar räntan kommer att behandlas lika avseende avdragsrätten oavsett om betalningen går till ett inhemskt eller utländskt företag, så länge de beskattas på ett likartat sätt och betalar skatt på samma nivå. Jag anser att regeringen här medger att en olikbehandling kommer att ske. Så länge företag beskattas på ett liknande sätt och på samma nivå som de svenska företagen så medges avdrag. Detta bör innebära att alla svenska schablonbeskattade företag kan vara mottagare av en räntebetalning utan att låntagaren riskerar att inte medges avdrag för kostnaden, då det inte bör finnas några svenska schablonbeskattade företag som inte beskattas på ett liknande sätt och på samma nivå som svenska schablonbeskattade företag.

Eftersom EUD har hänvisat till tidigare mål om underkapitaliseringsregler när prövning av sådana regler har gjorts misstänker jag att detta även skulle vara fallet om de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna skulle prövas av domstolen. I alla mål rörande underkapitaliseringsregler som prövats i

EU-domstolen har reglerna ansetts negativt särbehandla en gränsöverskridande företeelse jämfört med en inhemsk. Troligen skulle detsamma gälla för ränteavdragsbegränsningsreglerna, eftersom de i sin utformning liknar underkapitaliseringsregler.

Sammanfattningsvis kan sägas att de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna indirekt diskriminerar gränsöverskridande företeelser, eftersom de svenska långivarna som är i jämförbara situationer med de utländska alltid kommer att kvalificera sig för avdragsmöjlighet hos låntagaren, medan de gränsöverskridande transaktionerna inte har samma möjlighet. De svenska långgivare som eventuellt inte kvalificerar sig för avdragsmöjlighet hos låntagaren är till exempel kommuner och kooperativa företag, och dessa kan inte anses vara i jämförbara situationer med utländska vinstdrivande företag. En negativ särbehandling av gränsöverskridande företeelser föreligger därför, och min gissning är att kommissionen kommer väcka fördragsbrottstalan mot Sverige efter regeringens icke-övertygande argumentation om ränteavdragsbegränsningsreglernas förenlighet med etableringsfriheten.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Regeringens proposition 2008/09:65 *Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag.*

Regeringens budgetproposition 2012/13:1.

Litteratur

Andersson Thomas, Carneborn Christian – *HFD:s domar den 30 november 2011 avseende ränteavdragsbegränsningsreglerna – en kommentar.* Svensk Skattetidning 2012:1, s. 54-72.

Andersson Thomas, Mauritzson Jonas – *Något om ”infringement procedures”, EU-kommissionens kritik och den svenska regeringens svaromål avseende ränteavdragsbegränsningsreglerna.* Svensk Skattetidning 2013:10, s. 743-763.

Bernitz Ulf, Kjellgren Anders – *Europarättens grunder.* Fjärde upplagan, Stockholm, 2010.

Cejie Katia, Hilling Maria- *Aktuellt om EU-domstolen praxis – direkt beskattning.* Skattenytt 2014, s. 147-155.

Dahlberg Mattias – *Internationell beskattning.* Tredje upplagan, Lund, 2012.

Dahlberg Mattias – *Ränta eller kapitalvinst Grundproblem i kapitalinkomstbeskattningen- särskilt vad gäller finansiella instrument i gränlandet mellan lånekapital och eget kapital.* Första upplagan. Uppsala, 2011.

Hettne Jörgen, Otken Eriksson Ida (red.) – *EU-rättslig metod- Teori och genomslag i svensk rättstillämpning.* Andra upplagan, Stockholm, 2011.

Hilling Maria- *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?* Svensk Skattetidning 2012:9 s. 754-772.

Korling Fredrik, Zamboni Mauro (red.) – *Juridisk metodlära.* Första upplagan, Lund 2013.

Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer, Simon-Almedal Teresa – *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt.* Trettonde upplagan, Lund, 2011.

Ohlsson Fredrik – *Ränteavdragen och EU-rätten*. Skattenytt 2014, s. 11-24.

Pelin Lars- *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*. Femte upplagan, Lund, 2011.

Ståhl Kristina, Persson Österman Roger, Hilling Maria, Öberg Jesper - *EU-skatterätt*. Tredje upplagan, Uppsala, 2011.

Terra Ben J.M., Wattel Peter J. – *European Tax Law*. Sjätte upplagan, Alphen aan den Rijn, 2012.

Övrigt material

Kommissionens brev EU Pilot 4437/13/TAXU- Sweden.

Regeringens svar Fi 2013/153.

Skatteverkets ställningstagande *Några frågor vid tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna gällande väsentligt inflytande, undantaget från 10 %-regeln och ventilen* 2013-02-25, dnr 131-117306-13/111.

Skatteverkets delrapport *Skatteplanering med ränteavdrag Tilläggsuppdrag avseende juridiska personer som i praktiken inte beskattas för ränteinkomster* 2012-08-22, dnr 131-296639-12/113.

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 2007 ref. 84 och 85

HFD 2011 ref. 90 II-V

EU-domstolen

EU-domstolens dom den 5 februari 1963 i mål 26/62 *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Administratie der Belastingen*.

EU-domstolens dom den 28 januari 1986 i mål 270/83 *Europeiska gemenskapernas kommission mot Frankrike*.

EU-domstolens dom den 12 december 2002 i mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurt*.

EU-domstolens dom den 12 juli 2005 i mål C-403/03 *Egon Schempp mot Finanzamt München V*.

EU-domstolens dom den 14 november 2006 i mål C-513/04 *Mark Kerckhaert och Bernadette Morres mot Belgische Staat*.

EU-domstolens dom den 13 mars 2007 i mål C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue*.

EU-domstolens beslut den 10 maj 2007 i mål C-492/04 *Lasertec Gesellschaft für Stanzformen mbH mot Finanzamt Emmendingen*.

EU-domstolens dom den 18 juli 2007 i mål C-231/05 *Oy AA*.

EU-domstolens dom den 17 januari 2008 i mål C-105/07 *Lammers & Van Cleeff NV mot Belgische Staat*.

EU-domstolens dom den 28 februari 2008 i mål C-293/06 *Deutsche Shell GmbH mot Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg*.

EU-domstolens dom den 16 juli 2009 i mål C-128/08 *Jacques Damseaux mot Belgiska staten*.

EU-domstolens dom den 29 november 2011 i mål C-371/10 *National Grid Indus BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*.

EU-domstolens dom den 13 november 2012 i mål C-35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue och The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*.

EU-domstolens dom den 3 oktober 2013 i mål C-282/12 *Itelcar - Automóveis de Aluguer Lda mot Fazenda Pública*.