

Blendow Lexnova Expertkommentar - Skatterätt, februari 2015

EU-kommissionen och HFD om ränteavdragsbegränsningen

Efter att ha kommenterat de första förhandsbeskeden lämnade av Skatterättsnämnden (SRN) om tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna i [Lexnovas expertkommentar i maj 2014](#) har ytterligare förhandsbesked lämnats under sommaren och hösten 2014. Trenden är densamma som i min tidigare kommentar, dvs. en fiskal tillämpning av möjligheterna att begränsa ränteavdragen på gränsöverskridande koncerninterna lån, men där det inte går att tala om någon objektiv tolkning och tillämpning av lag i egentlig mening - reglerna har ju en inneboende brist som jag behandlat i Expertkommentarerna i [oktober](#) respektive [februari 2012](#).

En viktig skillnad är dock att en ledamot - professor Mattias Dahlberg - har varit skiljaktig i de ärenden han medverkat. Till skillnad mot majoriteten anser han att ränteavdragsbegränsningarna i 24 kap. 10 a- 10 f §§ IL strider mot etableringsfriheten i EU-fördraget; se hans motivering i SRN förhandsbesked 2014-07-10 (dnr [82-13/D](#)) och SRN förhandsbesked 2014-12-09 (dnr [108-13/D](#)). Med en utförlig och omfattande redovisning med utgångspunkt i EU-domstolens praxis - bl.a. kravet på klarhet och precision - har Dahlberg funnit att de svenska ränteavdragsbegränsningarna strider mot etableringsfriheten i EUF-fördraget.

Han får nu också stöd av EU-kommissionen, som i en *formell underrättelse* den 26 november 2014, C(2014) 8699 final i överträdelseärendet 2014/4206, har framfört att Kommissionen anser att Sverige, genom att anta och behålla bestämmelserna i 24 kap. 10 b-10 e §§ IL, har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter i enlighet med artikel 49 i EUF-fördraget och artikel 28 i EES-avtalet.

Granskningen av Sveriges bestämmelser avseende ränteavdragsbegränsning påbörjades redan under 2013, då Kommissionen fått klagomål om att bestämmelserna i praktiken inte begränsade ränteavdrag mellan svenska företag utan endast sådana räntebetalningar som sker till bolag som inte har hemvist i Sverige. Efter skriftväxling mellan Sverige och Kommissionen under 2013 fann Kommissionen inte svaren från Sverige övertygande, utan avvisade dem den 10 september 2013 och inledde ett överträdelseförfarande.

I den formella underrättelsen i november 2014 - det andra steget i ett överträdelseförfarande - går Kommissionen i detalj genom lagregleringen och dess förarbeten. Först konstateras att ett av målen är att förhindra aggressiv skatteplanering med hjälp av ränteavdrag. I teorin är bestämmelserna tillämpliga på såväl inhemska som gränsöverskridande koncerner, men i praktiken kommer bestämmelserna inte att tillämpas på konventionellt beskattade helsvenska koncerner. De beskattas enligt samma skattesats (22 %) vilket ligger klart över tröskelvärdet på 10 %. Mellan svenska företag kan koncernbidrag dessutom fritt lämnas och tas emot, varför det inte finns något skattemässigt skäl att ge ett lån i stället för att lämna koncernbidrag.

Det framhålls också i förarbetena att reglerna syftar till att förhindra en urholkning av skattebasen, varigenom man officiellt erkänner att det är riktat mot gränsöverskridande situationer.

I underrättelsen redovisas att 20 förhandsbesked lämnats av Skatteverket under 2013 - här avses rimligen s.k. dialogsvar - varav ett avsett räntebetalningar mellan svenska företag, vilket beviljats som avdragsgillt, medan övriga avsåg gränsöverskridande räntebetalningar och att samtliga där beskattningen hos mottagaren var 21 % eller lägre hade nekats avdrag. I de fall där skatten hos

mottagaren översteg 10 % ansåg Skatteverket att det huvudsakliga skälet för skulden var att koncernen erhöll en "väsentlig skatteförmån" och där den understeg 10 % att den skattskyldige inte kunde visa att affärsmässiga skäl förelåg. Kommissionen konstaterade också att det är mycket osannolikt att avdrag för ränta skulle vägras på lån inom inhemska koncerner.

Kommissionen konstaterar därför att reglerna i praktiken enbart eller nästan enbart är tillämpliga på ärenden där företaget är etablerat utanför Sverige, däribland inom EU-medlemsstat eller EES-stat. I inhemska situationer är det endast i ärenden där mottagaren av ränta är investmentföretag, skattebefriad kommun, ideell förening, landsting eller en kooperativ förening som reglerna kan bli tillämpliga, vilka, enligt Kommissionen, inte är jämförbara med kommersiella företag. De omfattas inte av analysen, som endast avser ärenden där mottagaren är ett kommersiellt företag.

Enligt Kommissionen är det därför en inskränkning av etableringsfriheten, eftersom det kan avskräcka svenska företag att upprätta gränsöverskridande koncerner med koncernmedlemmar i andra EU-medlemsstater eller EES-stater och företag från dessa stater att upprätta liknande koncerner med närstående koncernmedlemmar i Sverige.

Som bekant kan nationella åtgärder som begränsar de grundläggande friheterna vara berättigade på grund av hänsyn till allmänintresset, förutsatt att de kan uppnå det eftersträvade målet och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål. Kommissionen finner att den svenska ränteavdragsbegränsningslagstiftningen är lämpad att förebygga skatteflykt och missbruk i kombination med behovet att bibehålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten, men att *den går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål.*

Kommissionen redogör sedan för den s.k. missbruksläran - för att motivera en inskränkning i etableringsfriheten måste det specifika ändamålet vara att hindra beteenden som består i att iscensätta *rent fiktiva upplägg* som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangerats i syfte att undvika skatt som normalt ska betalas på den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet. Varken skattefördelar eller organisatoriska skäl utgör enligt EU-domstolens praxis grund för att en transaktion inte är verklig eller legitim, tillägger Kommissionen, och hänvisar till SIAT-domen ([C-318/10](#)). De svenska reglerna uppfyller inte dessa krav, vilket sedan exemplifieras.

Liksom tidigare påpekats i kommentarerna från [maj 2014](#) och [maj 2013](#) måste sålunda skatteflyktsregler sannolikt hålla sig inom ramen för missbruksdoktrinen i gränsöverskridande situationer där annan EU-medlemsstat (och EES-stat) är inblandad. Kommissionen hänvisar i denna del även till sitt meddelande av den 10 december 2007 (KOM (2007) 785 slutlig) om tillämpning av åtgärder för att motverka missbruk i fråga om direkt beskattning, vari det bl.a. framgår att *upptäckten av ett rent konstlat upplägg bygger på en analys av sakförhållandena snarare än formen.*

Efter att även ha påpekat problem med bevisbördans placering går Kommissionen in på det som jag och många andra ursprungligen kritiserat, nämligen på svårigheten att förstå och tolka reglerna (jfr legalitetsprincipens bestämdhetskrav) och som Dahlberg (ovan) funnit strida mot EU-rätten. (Jfr även debatten mellan Maria Hilling och Fredrik Ohlsson i Skattenytt, senast i SN 2015 s. 54 ff, och s. 64 ff.) Det finns enligt Kommissionen inga förvaltningsrättsliga kriterier som används för att kvantifiera nivån på de *affärsmässiga skälen*. Det finns inte heller tillräcklig vägledning för att tolka begreppet "väsentlig skatteförmån". Kommissionen tar fasta på vad det svenska Lagrådet uttalade när de fann att det skulle vara mycket svårt för Skatteverket att bedöma vad som är en "väsentlig skatteförmån" och huruvida lånets huvudsakliga syfte var att erhålla en sådan förmån, vilket väcker allvarliga tvivel vad gäller förutsebarheten för skattebetalarna. Liksom Dahlberg finner Kommissionen därför att reglerna inte uppfyller kraven på rättssäkerhet som innebär att rättsregler

ska vara klara och precisa samt att tillämpningen ska vara förutsebar, i synnerhet som rättsreglerna kan få negativa konsekvenser för enskilda och bolag.

Inför slutredigeringen av denna artikel kommer också den svenska regeringens svar på Kommissionens formella underrättelse (se Finansdepartementets promemoria 2015-02-20, dnr Fi2014/4205). Den svenska regeringens ståndpunkt är att de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna inte innebär någon inskränkning i etableringsfriheten. Vidare anser regeringen, för det fall en indirekt inskränkning skulle anses föreligga, att reglerna kan rättfärdigas och att de är proportionerligt utformade. (Se vidare nämnda svar, som nu kommer att utvärderas av Kommissionen och säkerligen bli föremål för analys och diskussion i olika skatterättsliga fora.)

Som påpekats tidigare kan inte Skatterättsnämnden begära förhandsavgörande från EU-domstolen i fråga om ränteavdragsbegränsningens förenlighet med EU-rätten, eftersom nämnden inte anses utgöra en domstol, men Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) kan, ska och borde göra det. Det vore ju lite magstarkt att i detta läge påstå att det är *acte clair* att reglerna inte strider mot EU-rätten när Kommissionen nu framfört sin ovan nämnda uppfattning. Det är ytterst en fråga för EU-domstolen att avgöra.

Med den mängd förhandsbesked som under 2014 meddelats av SRN och som överklagats till HFD - och då prövningstillstånd inte fordras - låg vägen nu öppen för en begäran om ett sådant förhandsavgörande av EU-domstolen. HFD fann emellertid i två beslut dagen före julafton 2014, att förhandsbesked inte borde meddelats, undanröjde beskeden och avvisade ansökningarna - ett beslut avseende 24 kap. 10 d § IL och ett annat avseende 24 kap. 10 e § IL (se HFD beslut 2014-12-23 i mål nr [4217-14](#) resp. mål nr [2674-14](#)).

I sina beslut går HFD igenom alla de olika omständigheter som ska bedömas i respektive fall. I beslutet angående den s.k. ventilen i 10 e § sägs bl.a.:

Av betydelse vid bedömningen av affärsmässigheten kan vara om intressegemenskapen bedriver reell ekonomisk verksamhet i det land där långgivaren är etablerad samt om ränteutgifterna är anmärkningsvärt stora jämfört med vad som betalas avseende lån från företag i andra länder med högre beskattning. Det bör även beaktas hur den valda finansieringsstrukturen ser ut, kapitalets ursprung och om olika former av finansiella instrument eller företag har använts på ett sätt som leder till en förmånlig skattesituation. Det förhållandet att det särskilt ska beaktas om tillskott hade kunnat lämnas medför inte att det enbart är den omständigheten som har betydelse för rätten till avdrag utan det ska göras en allsidig prövning av skuldförhållandet. Hänsyn bör bl.a. tas till om det finns juridiska hinder mot att lämna tillskott enligt lagstiftningen i det land där företaget hör hemma. Vidare bör vägas in i vilken utsträckning affärsmässiga överväganden skulle påverkas negativt av en alternativ finansiering genom tillskott och konsekvenserna av detta. Bedömningen ska inte bara göras utifrån det långgivande och låntagande företagets situation. Det ska även beaktas om ett företag som befinner sig högre upp i intressegemenskapen än det företag som vill göra avdrag för ränteutgifter hade kunnat lämna ett tillskott till företaget.

I fråga om huruvida en väsentlig skatteförmån föreligger anför HFD följande:

En bedömning ska göras i varje enskilt fall med beaktande av samtliga relevanta omständigheter som har samband med skuldförhållandet för att avgöra om det huvudsakliga skälet till att transaktionerna vidtagits och avtalsförhållandena uppstått är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Vid bedömningen ska både långgivarens och låntagarens skattemässiga situation beaktas. Det kan även finnas skäl att beakta låntagarens hela skuldsituation. Andra omständigheter som bör ha betydelse är t.ex. om det är fråga om slussning av räntebetalningar

genom andra företag i intressegemenskapen och förfarandet framstår som omotiverat bortsett från de skatteeffekter som uppnås. En omständighet som talar emot avdragsrätt är om skuldförhållandet får anses ha uppkommit enbart för att intressegemenskapen ska kunna utnyttja ett underskott i ett annat land. Kapitalets ursprung, t.ex. om det handlar om egenupparbetade medel som lånas ut, är också en faktor som bör ingå i bedömningen.

I båda besluten finner HFD att en *prövning* av om undantagsregeln i 24 kap. 10 d § tredje stycket IL ("väsentlig skatteförmån") resp. om ventilen i 24 kap. 10 e § första stycket IL ("affärsmässig motiverad") är tillämplig, *förutsätter att en mängd omständigheter, hänförliga inte bara till sökanden utan även till dennes motpart i skuldförhållandet liksom till övriga företag som ingår i en intressegemenskap, är klarlagda.* Enligt HFD:s mening aktualiseras därmed *utpräglade utrednings- och bevisfrågor* som inte lämpar sig för att pröva inom ramen för ett förhandsbesked. I fråga om ventilen tillägger HFD också att detta gäller i *avsevärt högre utsträckning* än vad som var fallet med den tidigare regleringen av ventilen (den prövades i [HFD 2011 ref. 90 I-IV](#)). Ansökningarna borde därför ha avvisats, konstaterade HFD, och undanröjde förhandsbeskeden. (I måndags meddelades ytterligare fem liknande beslut i överklagade förhandsbesked avseende ventilen i 10 e § med en i det närmaste identisk motivering, varvid dock endast ett beslut innehåller den nämnda markeringen; se HFD beslut 23 februari 2015 i mål nr [3853-14](#) samt mål nr [2706-14](#), [4201-14](#), [5837-14](#) och 6634-14.)

Samtidigt kommer nu också underrättsdomar – förvisso än så länge avseende de tidigare avdragsbegränsningsreglerna – som hänvisar tillbaka till den EU-rättsliga prövning som gjordes i [HFD 2011 ref. 90](#) (ej i strid med etableringsfriheten); se t.ex. kammarrätten i Göteborgs dom 2014-11-07, mål nr [1813--1816-14](#). Sannolikt överklagas de också till HFD, men det är osäkert om de får prövningstillstånd, eftersom de gäller den äldre lagstiftningen före 2013, även om den EU-rättsliga frågan nu kommit i ett nytt läge. HFD har ju för sin del redan gjort sin bedömning av den utformningen av lagstiftningen i 2011 års domar.

Vidare bör också mål om de nya reglerna nu vara på gång. Det lär kanske dröja ett tag till att en dom från en kammarrätt överklagas till HFD. Med bedömningen och motiveringen i de ovan nämnda besluten från den 23 december 2014 skulle man kunna tänka sig att HFD inte anser att sådana mål lämpar sig för prejudikatbildning – lagstiftningen mot ränteavdrag aktualiserar "*utpräglade utrednings- och bevisfrågor*" – men å andra sidan poängteras att detta medför att de inte lämpar sig för *förhandsbesked*. I ett reellt fall bör dessa vara utredda och klarlagda, särskilt om de är ostridiga, men prövningen gentemot de vaga och motsägelsefulla rekvisiten blir å andra sidan lika svår och skönsmässig som i ett förhandsbeskedsärende. (Min mening är som bekant att reglernas vaga och motsägelsefulla natur egentligen omöjliggör *tillämpning* i egentlig mening; jfr även den uppfattning som framförs av Dahlberg och EU-kommissionen.) Frågan om reglernas förhållande till EU-rätten – särskilt nu efter att EU-kommissionen funnit dem stridiga mot etableringsfriheten – kan dock inte undvikas hur länge som helst.

Det kan således tänkas att en lägre domstol begär ett förhandsavgörande av EU-domstolen, liksom Haparanda tingsrätt gjorde i fråga om dubbelbestraffningsfrågan i Åkerberg-Fransson-målet ([C-617/10](#)). Hittills har veterligen dock inte någon lägre instans tagit ett sådant initiativ, utan än så länge hänvisar man regelmässigt, liksom SRN:s majoritet, till HFD:s domar från 2011, men med EU-kommissionens nu inledda överträdelseförfarande är det inte säkert att den ordningen består, eftersom det knappast kan sägas vara *acte clair* var EU-rätten står i denna fråga.

När HFD:s bedömningar i förhandsbeskedsärendena i julas nu fått en efterföljd även i andra överklagade förhandsbesked – vilket motiveringen i HFD:s beslut antydde, eftersom den var av principiell art – kommer HFD rimligen att undanröja även ev. andra besked. Det är också en klar signal till SRN att inte meddela fler förhandsbesked avseende ränteavdragsbegränsningsreglerna.

Kvar för den enskilde är då endast att vända sig till Skatteverket för ett icke bindande besked (de s.k. dialogsvaren), vilka enligt både Kommissionen (ovan) och de praktiker jag talat med är fortsatt restriktiva och negativa för den skattskyldige i gränsöverskridande situationer. Därefter återstår bara att överklaga den ordinarie vägen och Sveriges förvaltningsdomstolar får nu en ny mängd av liknande mål att hantera i årtal framöver utan vägledning från högsta instans, om inte en lägre domstol begär förhandsavgörande av EU-domstolen, men även ett sådant tar tid att få. Sveriges företag och de internationella koncerner som är verksamma i Sverige får sannolikt därför vänta med besked om hur reglerna från 1 januari 2013 ska "tillämpas".

I det *vakuum* som nu uppstått har å andra sidan regeringen och de politiskt ansvariga möjlighet att *ändra lagstiftningen*. Något färdigt förslag finns dock veterligen ännu inte, varken något av Företagsskattekommitténs förslag ([SOU 2014:40](#)) eller någon annan variant av avdragsbegränsningsregler. Ett starkt omarbetat eller nytt förslag ska rimligen ånyo remissbehandlas, varför det är tveksamt, om ens möjligt, med ny lagstiftning till nästa år, om det inte åter ska blir fråga om en forcerad beredning, varför en mer realistisk målsättning är att en ny lagstiftning skulle kunna vara på plats till år 2017.

Mycket står på spel när regeringen nu lämnat sitt svar och när Kommissionen ska göra sin bedömning om den ska ta steget fullt ut och skicka ett s.k. *motiverat yttrande* (tredje steget i förfarandet), varefter det kan bli ett mål i EU-domstolen om *fördragsbrottstalan*. Måhända försöker regeringen ändå framöver ställa ut några löften om ändrad lagstiftning för att undvika att EU-kommissionen fullföljer överträdelseförfarandet med en fördragsbrottstalan.

Slutligen kan man ju också fråga sig vad som händer om ränteavdragsbegränsningsreglerna skulle visa sig stå i strid med EU-rätten. Är det då dags för ett nytt massändringsförfarande a la "tryckerimoms-målen" och "ne bis idem"-målen? Kanske kan HFD:s ovan nämnda beslut ha skapat den tid som behövs för att frågan inte ska komma att ställas på sin spets.



Anders Hultqvist

Adjungerad professor i finansrätt vid Stockholms universitet.