

Mattias Dahlberg

# Om EU-rättens inflytande på skatterätten i teori och praktik

## 1 Inledning

EU-rätten har haft ett betydande inflytande på svensk skatterätt. I detta bidrag vill jag ge några exempel på detta. Ämnet är omfattande och någon heltäckande översikt är inte möjlig att ge. I detta bidrag vill jag även ge ett exempel på när forskningen möter den praktiska verkligheten.

Sedan några år har jag förmånen att vara ledamot i Skatterättsnämnden. Denna nämnd hör under Finansdepartementet och lämnar förhandsbesked i skattefrågor. Dessa förhandsbesked lämnas relativt omgående och kan överklagas till Högsta förvaltningsdomstolen utan att något prövningstillstånd krävs. Som ledamot i nämnden möter man i stor omfattning de för tillfället viktigaste skatterättsliga frågorna. Det är relativt vanligt att det inom ramen för dessa ärenden uppkommer fråga om svensk lagstiftning är förenlig med EU-rätten, inte minst de fria rörligheterna. I detta bidrag kommer jag att ta upp ett av de mest omdebatterade skatteområdena under senare år, nämligen de så kallade ränteavdragsbegränsningarna. Inom ramen för flera förhandsbesked uppkom frågan om dessa bestämmelser var förenliga med etableringsfriheten.

Sveriges medlemskap år 1995 i den Europeiska unionen (EU) har alltså fått betydande inverknings på skatterätten. Det var nog inte många som kunde förutse detta vid tiden för Sveriges inträde i EU. En skillnad skall göras på mervärdesskattens och inkomstbeskattningens områden. Mervärdesskatten är helt harmoniserad inom EU och detta var förstås klart vid tidpunkten för Sveriges inträde i unionen. Inkomstbeskattningen är dock endast till en relativt liten del harmoniserad. Trots detta har EU-rätten fått ett stort genomslag. Det finns två skäl till detta. Det första skälet är

att det fåtal direktiv som ändå finns på inkomstbeskattningens område har fått genomslag i andra situationer än de ursprungligen var avsedda för. Direktiv som moder/dotterbolagsdirektivet och fusionsdirektivet gäller visserligen gränsöverskridande situationer men lagstiftaren har ändå funnit det ändamålsenligt att tillämpa samma eller liknande metoder för beskattning också i rent interna situationer. Det andra skälet är att EU-domstolens praxis har blivit mycket omfattande vad gäller förhållandet mellan medlemsstaternas skattelagstiftning och de fria rörligheterna. Här kan man tala om en "negativ integration" genom EU-domstolens rättsbildning.

I min egen forskning på EU-rättens område har jag framförallt ägnat mig EU-domstolens praxis vad gäller de fria rörligheterna i förhållande till nationell skattelagstiftning.<sup>1</sup> I sin praxis är EU-domstolen i många fall nyskapande och konsekvenserna blir stora för de nationella rättsordningarna.

Det finns ett stort behov av forskning inom området för de fria rörligheterna och EU-domstolens rättspraxis. Det är i själva verket endast med rättsvetenskapliga metoder som det är möjligt att systematisera och analysera denna rättspraxis. Detta slags forskning kan betraktas som grundforskning på rättsvetenskapens område.

## 2 Fria rörligheter och skatter – ett paradoxalt förhållande

Det kan med visst fog sägas att de fria rörligheterna har ett paradoxalt förhållande till medlemsstaternas skattelagstiftning. Det finns numera flera hundra domar från EU-domstolen som behandlar fria rörligheter och inkomstbeskattning. Strukturen för samtliga dessa domar är enhetlig. I en av de första punkterna i domskälen brukar EU-domstolen ange att skatter är ett område där medlemsstaterna har exklusiv kompetens. För att beslut om skatter skall kunna fattas krävs enhällighet i rådet. Det innebär motsatsvis att varje medlemsstat har veto på skatterättens område. Samtidigt – uttalar EU-domstolen – måste den nationella lagstiftningen vara förenlig med de fria rörligheterna. Det finns följaktligen ett principiellt självbestämmande för medlemsstaterna vad gäller skattelagstiftning men

<sup>1</sup> Dahlberg, Direct taxation relation to the freedom of establishment and free movement of capital, Kluwer Law International, The Hague, 2005.

inom ramen för denna frihet finns en gräns – de fria rörligheterna – som inte får överskridas. Detta område kan liknas vid en kvadrat där varje sida motsvaras av en av de fyra fria rörligheterna: fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital. Friheten för medlemsstaterna att lagstifta på skatterättens område är alltså beskuren, vilket gör att EU-domstolens tidigare nämnda uttalande kan uppfattas som en paradox.

### 3 Rule of reason-doktrinen – EU-domstolens ”förnuftsdoktrin”

Vid prövningen av om nationell skattelagstiftning är förenlig med de fria rörligheterna tillämpar EU-domstolen den så kallade rule of reason-doktrinen, eller ”förnuftsdoktrinen”. Enligt denna doktrin kan en nationell lagstiftningsåtgärd som visserligen medför ett hinder för en frihet ändå rättfärdigas med hänsyn till tvingande skäl i allmänintresset. Skulle åtgärden anses vara rättfärdigad måste den dessutom vara proportionerlig i förhållande till de ändamål den avser att uppnå. Något förenklat kan man säga att prövningen enligt rule of reason-doktrinen innehåller tre steg: en restriktions- eller diskrimineringsanalys, en rättfärdigandeprövning och en proportionalitetsprövning.

I den rikhaltiga praxis som finns på det skatterättsliga området har samtliga dessa tre delar utvecklats i betydande omfattning under de år som gått sedan Sveriges medlemskap i EU.

Jag skulle här vilja ta upp ytterligare några aspekter om utformningen av EU-domstolens domskäl när nationell skattelagstiftning prövas i förhållande till fria rörligheter. Som redan har berörts följer de ett gemensamt mönster. Det kan sägas bestå av fyra huvuddelar. I en första del anges hur målet har nått EU-domstolen. Här finns två alternativ, antingen att en nationell domstol har ställt en fråga till EU-domstolen om uttolkningen av EU-rätten, eller att kommissionen har stämt Sverige eller någon annan medlemsstat för fördragsbrott. Det är till klart övervägande del en nationell domstol som ställt en fråga till EU-domstolen om uttolkningen av EU-rätten. I en andra del redogör EU-domstolen för hur nationell rätt är utformad. Detta är vanligtvis en torr läsning som endast brukar innehåller citat ur nationell lagstiftning med några få förklarade ord om målen för den ifrågavarande lagstiftningen. I den följande delen anger EU-domstolen vilka frågor den har att pröva. De frågor som angivits av den nationella domstolen återges, och EU-domstolen väljer ibland

att i viss mån omformulera dessa frågor på ett mer adekvat sätt. Härfter följer den "skatterättsliga paradox" som jag tidigare omtalat om å ena sidan medlemsstaternas suveränitet inom skatteområdet, å andra sidan kravet att skattelagstiftningen inte hindrar de fria rörligheterna. Nästa steg är den egentliga prövningen och uttolkningen av den fria rörligheten i fråga. I strikt mening prövar inte EU-domstolen om den nationella lagstiftningen är förenlig eller inte med den fria rörligheten. Den uppgiften har den nationella domstol som begärt förhandsavgörande av EU-domstolen. Det är följaktligen en nationell lagstiftning "in abstracto" som prövas i förhållande till den fria rörligheten. Trots denna principiella utgångspunkt är det ändå klart att EU-domstolen trots allt gör ett slags prövning av om nationell lagstiftning är förenlig eller inte. Det följande steget innebär att det sker en prövning av om det föreligger ett hinder mot en fri rörlighet. Det finns en rad olika beteckningar på sådana hinder: till exempel diskriminering (öppen eller dold diskriminering, alternativt direkt eller indirekt diskriminering), hinder, restriktioner eller icke-diskriminerande restriktion. Denna rika flora av beteckningar är något rörig och det är inte lätt att särskilja beteckningarna. Det är framförallt termen "diskriminering" som är central eftersom det enligt etablerad praxis inte är möjligt att enligt förnufts doktrinen rättfärdiga sådana hinder som utgör en direkt diskriminering, det vill säga en diskriminering som är grundad i kriterier som medborgarskap eller nationalitet. Detta har särskild betydelse för skatterätten. I skattelagstiftningen är det beträffande fysiska personer sällan nationalitet som avgör beskattningen. Det är i stället var personen i fråga är "bosatt" som ofta avgör, vilket i sin tur ger upphov till obegränsad skattskyldighet, det vill säga en skattskyldighet för den globala inkomsten. En olikbehandling av bosatta och icke-bosatta ger följaktligen sällan upphov till direkt diskriminering. Olikbehandling mellan bosatta och icke-bosatta kan i stället leda till indirekt diskriminering eller icke-diskriminerande restriktioner, vilket i sin tur gör det möjligt att rättfärdiga sådan olikbehandling enligt rättfärdigande grunder som accepteras enligt rule of reason-doktrinen ("förnufts doktrinen").

Vad gäller bolag är det däremot ofta nationalitet, eller snarare motsvarande kriterier som "säte" eller "registrering", som avgör vilken grad av skattskyldighet som föreligger enligt intern rätt. Om ett aktiebolag är registrerat i Sverige medför det att bolaget är obegränsat skattskyldigt här. Ett utländskt bolag är därmed begränsat skattskyldigt i Sverige. En förmånligare behandling i Sverige av ett svenskt aktiebolag än för ett utländskt aktiebolag medför därför att det föreligger en diskriminering.

EU-domstolen använder dock sällan beteckningen ”diskriminering” vad gäller olikbehandling av aktiebolag. Istället används mer vaga beteckningar som ”hinder”. Enligt min mening finns det goda grunder att anta att skälet är att EU-domstolen trots allt vill möjliggöra att rule of reason-doktrinen fullt ut skall vara tillämplig på bolagsbeskattningsens område, med konsekvensen att olikbehandling skall kunna rättfärdigas med hänsyn till allmänintresset.

Nästa steg i EU-domstolens prövning avser om det föreligger någon rättfärdigandegrund i allmänintresset. EU-domstolen har utvecklat flera rättfärdigandegrunder på skatterättens område. Här kan nämnas (i) motverka skatteflykt, (ii) upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, (iii) effektiv skattekontroll, (iv) den skatterättsliga territorialitetsprincipen, och (v) den välvägd fördelningen av beskattningsrätten. De tre förstnämnda grunderna kan sägas vara uttryck för skatterättsliga grundkoncept som finns i de flesta staters skattelagstiftning. Territorialitetsprincipen och den välvägd fördelningen av beskattningsrätten är emellertid av en annan natur. De kan sägas ge uttryck för en värdering av vem – vilken stat – som skall beskatta en viss inkomst. Dessa rättfärdigandegrunder fick sitt egentliga genombrott i EU-domstolens klassiska avgörande i mål C-446/03 *Marks & Spencer*. Fallet avsåg brittisk skattelagstiftning om rätten att göra avdrag för underskott som var hänförliga till utländska dotterbolag. Hade det varit underskott i brittiska dotterföretag hade underskottsavdrag medgivits, men eftersom det här var fråga om underskott i ett belgiskt, tyskt respektive franskt dotterföretag var det inte tillåtet. EU-domstolen ansåg att förbudet mot så kallade koncernavdrag i Storbritannien kunde rättfärdigas med hänsyn till territorialitetsprincipen och den välvägd fördelningen av beskattningsrätten. Detta resonemang har sedan återkommit i EU-domstolens rättspraxis. Det kan tilläggas att den nationella lagstiftningen i vissa situationer inte var proportionerligt, varför gränsöverskridande koncernavdrag ändå fick medges i vissa avgränsade situationer.

Jag är skeptisk till att EU-domstolen tillämpar en grund som ”den välvägd fördelningen av beskattningsrätten” eller ”territorialitetsprincipen” för att bestämma om en hindrande nationell skattelagstiftning kan rättfärdigas. Enligt min mening är EU-domstolen i sådana fall nära gränsen för vilken behörighet domstolen har. Att göra en skattepolitisk värdering av om en viss fördelning av beskattningsrätten är välvägd eller inte är det de nationella parlamenten som har. I ett demokratiskt styrelseskick ska värderingar om vad som är en välvägd fördelning av

beskattningsrätten tillkomma politiskt valda parlament. Domare i EU-domstolen bör inte avgöra vad som är en rättvis beskattning. Mot detta synsätt kan invändas att denna värdering gjorts av de nationella parlament som infört den nationella skattelagstiftningen i fråga. Enligt min mening är det dock inte ett tillräckligt starkt skäl eftersom det här rör sig om gränsöverskridande transaktioner och en interaktion mellan skattelagstiftningar i flera olika medlemsstater. När EU-domstolen tillämpar rättfärdigandegrunden ”den välvägdade fördelningen av beskattningsrätten” befinner den sig enligt min mening i gränslandet för sin behörighet.

I anknytning till rättfärdigandegrunden ”den välvägdade fördelningen av beskattningsrätten” hänvisar EU-domstolen ofta till hur skatteavtal och OECD:s modell för utformning av skatteavtal reglerar beskattningen av en viss situation. Enligt min mening finns det fog för uppfattningen att EU-domstolen tillmäter skatteavtalen en alltför stor vikt och till och med att den missuppfattar innebörden av skatteavtalen. Skälet är att skatteavtalen fördelar beskattningsrätten mellan avtalsslutande stater i syfte att undanröja internationell juridisk dubbelbeskattning. EU-domstolen har emellertid tillämpat ”den rättvisa fördelningen av beskattningsrätten” med referens till skatteavtal i andra mål än sådana som i strikt mening rör sådan dubbelbeskattning.

## 4 2013 års ränteavdragsbegränsningar i förhållande till etableringsfriheten

### 4.1 Inledning

År 2009 infördes i Sverige begränsningar i rätten till ränteavdrag inom företagsskattesektorn. Skälet var att företag hemmahörande i Sverige hade utnyttjat den generösa rätten till avdrag för ränteutgifter för att slussa inkomster till närstående företag som ofta var hemmahörande i lågskattejurisdiktioner som Belgien, Luxemburg och Nederländerna. På det sättet erhöles ett avdrag för ränteutgiften i Sverige och motsvarande ränteinkomst var i praktiken skattefri för mottagaren. För koncernen som helhet medförde det en betydande skattelättnad. Detta förfarande fick – med rätta – betydande uppmärksamhet i media, och folkopinionen reagerade starkt när det visade sig att företag verksamma i privat vård- och omsorgsverksamhet hade tillämpat förfarandet. Enligt domar

från Högsta förvaltningsdomstolen var det inte möjligt att tillämpa den generella skatteflyktslagen för att motverka detta.

Inom Skatteverket och Finansdepartementet utformades ett förslag med begränsningar i rätten till ränteavdrag inom företagsskattesektorn. Förslaget infördes i 24 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) (nedan ”IL”). Det trädde i kraft år 2009. Redan i förhållande till denna lagstiftning ifrågasattes det om den inte var i strid mot etableringsfriheten. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg emellertid att så inte var fallet och valde att inte tillfråga EU-domstolen om förhandsavgörande i denna fråga. Den svenska domstolen valde emellertid att vilandeförklara avgörandet i avvaktan på att EU-domstolen skulle avgöra målet Scheuten Solar Technology (mål C-397/09), som avsåg förenligheten mellan en liknande lagstiftning i Tyskland och ränte-/royaltydirektivet. Enligt min mening var dock sannolikheten för eventuell oförenlighet med EU-rätten betydligt större i förhållande till etableringsfriheten än i förhållande till ränte-/royaltydirektivet. EU-domstolen fann att de tyska ränteavdragsbegränsningarna inte var i strid mot direktivet. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg foljdriktigt att inte heller de svenska reglerna stred mot direktivet. Frågan om de svenska reglernas förenlighet med etableringsfriheten förblev dock oprövad av EU-domstolen.

Det visade sig relativt snart att också 2009 års regler inte höll måttet och var möjliga att kringgå. Efter ytterligare arbete inom Skatteverket och Finansdepartementet kunde nya ränteavdragsbegränsningar beslutas av riksdagen år 2012 för att träda i kraft från den 1 januari 2013. Förenligheten mellan 2013 års ränteavdragsbegränsningar kom att prövas i ett förhandsbesked av Skatterättsnämnden, och den följande delen bygger på min skiljaktiga mening i ett av dessa förhandsbesked.<sup>2</sup>

## 4.2 Den EU-rättsliga etableringsfriheten och dess uttolkning i förhållande till 2009 års och 2013 års ränteavdragsbegränsningar

Enligt min mening strider ränteavdragsbegränsningarna i 24 kap. 10 a–10 f §§ IL mot etableringsfriheten. Etableringsfriheten framgår av artiklarna 49 och 54 EUF-fördraget och artiklarna 31 och 34 i EES-avtalet. Etableringsfriheten har direkt effekt, vilket innebär att den ska tilläm-

<sup>2</sup> Se förhandsbesked meddelat av Skatterättsnämnden den 10 juli 2014 i ärende med dnr 82-13/D.

pas av medlemsstaterna och av deras myndigheter och domstolar utan någon särskild nationell genomförandelagstiftning.<sup>3</sup> Skatterättsnämnden är en sådan nationell myndighet.

Enligt artikel 267 första stycket EUF-fördraget har EU-domstolen exklusiv behörighet att tolka bland annat EUF-fördraget och innebörden av etableringsfriheten. Vidare följer det av artikel 267 tredje stycket EUF-fördraget att när en tolkning av fördragen uppkommer i ett ärende vid en domstol i en medlemsstat, mot vars avgöranden det inte finns något rättsmedel enligt nationell lagstiftning, ska den nationella domstolen föra frågan vidare till EU-domstolen. Högsta förvaltningsdomstolen är en sådan nationell domstol.

EU-domstolen är den enda praxisbildaren vad gäller tolkningen av EU-rätten, som till exempel i fråga om innebörden av de fria rörligheterna i EUF-fördraget.<sup>4</sup>

Högsta förvaltningsdomstolen skulle enligt min mening redan i 2011 års fall, HFD 2011 ref. 90 II–V, ha begärt förhandsavgörande från EU-domstolen om innebörden av etableringsfriheten i förhållande till 2009 års ränteavdragsbegränsningar.

Dessa fall var överklagade förhandsbesked från Skatterättsnämnden. Det följer av EU-domstolens praxis att Skatterättsnämnden inte kan begära förhandsavgörande enligt artikel 267 EUF-fördraget, se mål C-134/97 *Victoria Film A/S*.

#### 4.3 2013 års ränteavdragsbegränsningar i förhållande till etableringsfriheten

Enligt min mening talar EU-domstolens praxis för att också 2013 års ränteavdragsbegränsningar är i strid mot etableringsfriheten. Skärpningarna i 2013 års regler utgör dessutom ett än mer påtagligt hinder mot etableringsfriheten än 2009 års regler.<sup>5</sup>

Ränteavdragsbegränsningarna träffar framförallt gränsöverskridande situationer, även om vissa interna situationer också omfattas. Om en nationell lagstiftning huvudsakligen hindrar gränsöverskridande situationer

<sup>3</sup> Se t.ex. mål 270/83, *avoir fiscal*, p. 13.

<sup>4</sup> Se härom t.ex. Kapteyn och VerLoren van Themaat (editors), *The law of the European Union and the European Communities*, 4 ed., Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2008, Chapter VI, särsk. s. 484–487.

<sup>5</sup> 2009 års ränteavdragsbegränsningar behandlar jag utförligt i min studie *Ränta eller kapitalvinst*, Iustus Förlag, 2011.



har det ändå ansetts vara ett otillåtet hinder för de fria rörligheterna. Det är framförallt EU-domstolens domar i målen C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, C-196/04 *Cadbury Schweppes* och C-318/10 *SIAT* som grundar min bedömning att de svenska ränteavdragsbegränsningarna strider mot etableringsfriheten.

Vid den EU-rättsliga prövningen är det nödvändigt att pröva den sammantagna effekten av ränteavdragsbegränsningarna i förhållande till etableringsfriheten. Det innebär att det är de samlande konsekvenserna av huvudregeln i 24 kap. 10 b och 10 c §§ IL, ”tioprocentsregeln” i 24 kap. 10 d § (som inkluderar ”undantaget” i 24 kap. 10 d § tredje stycket), ”ventilen” i 24 kap. 10 e §, och 24 kap. 10 f §, som ska prövas i förhållande till etableringsfriheten. Enligt min mening är det särskilt avdragsförbudet i förening med ”tioprocentsregeln” (inklusive ”undantaget”) och ”ventilen” som medför hinder mot etableringsfriheten.

#### 4.4 Hinder mot etableringsfriheten

Domen i mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst* avsåg förenligheten av tyska regler mot underkapitalisering med etableringsfriheten. Regler mot underkapitalisering innebär att koncerninterna räntebetalningar omklassificeras till icke-avdragsgill utdelning om det låntagande företaget har alltför hög andel lånekapital i förhållande till eget kapital (se p. 3 och 4 i domen). Även om metoden delvis är annorlunda beträffande de här ifrågavarande ränteavdragsbegränsningarna, är det bakomliggande syftet med de två regelsystemen i stort sett detsamma. Båda regelsystemen avser att skydda den nationella skattebasen genom att förhindra vissa ränteavdrag. Inom ramen för underkapitaliseringsreglerna är tekniken att omklassificera vissa räntebetalningar till icke-avdragsgill utdelning, och inom ramen för de ifrågavarande svenska reglerna är tekniken ett förbud mot vissa ränteavdrag.

Regeringen uttalade i anknytning till 2013 års ränteavdragsbegränsningar: ”Trots de ränteavdragsbegränsningsregler som infördes 2009 och som gäller vissa skuldförhållanden inom en intressegemenskap har företagen stora möjligheter att genom skatteplanering med ränteavdrag undgå bolagsbeskattning i Sverige. Eftersom denna möjlighet utnyttjas i mycket hög utsträckning bör avdragsmöjligheterna för ränteutgifter be-

gränsas ytterligare för att skydda den svenska bolagsskattebasen.”<sup>6</sup> Det är klart från EU-domstolens praxis att nationella regler som avser att skydda den nationella skattebasen för att därigenom motverka förlust av skatteinkomster inte är förenliga med fria rörligheter, se till exempel mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, särskilt p. 50 med vidare hänvisningar till annan rättspraxis.

De tyska underkapitaliseringsregler som behandlades i Lankhorst-Hohorst-målet gällde i gränsöverskridande situationer men i vissa fall också i rent interna situationer. Avgörande för tillämpligheten av de tyska reglerna var om mottagaren var berättigad till en ”skattekredit”. Denna ”skattekredit” synes ha varit en lättnad i dubbelbeskattningen av bolagsvinster på moderbolagsnivå inom företagsskattesektorn, se p. 29–30 i generaladvokatens förslag till avgörande i Lankhorst-Hohorst-målet. Om mottagaren inte var berättigad till ”skattekredit” kunde en omklassificering av ränta till utdelning göras, förutsatt att övriga villkor också var uppfyllda. Om det moderbolag som erhöll den omtvistade räntebetalningen hade sitt säte i Tyskland hade det i de allra flesta fall rätt till den nödvändiga ”skattekrediten”. Vissa tyska juridiska personer omfattades dock inte av någon ”skattekredit”. Det var i huvudsak fråga om tyska offentligrättsliga juridiska personer och juridiska personer som utövade ekonomisk verksamhet i en särskild bransch eller som hade uppgifter av allmänintresse (p. 4 och 28 i domen). Enligt min mening är utformningen av de tyska underkapitaliseringsreglerna i denna del slående lik de svenska ränteavdragsbegränsningarna.

De svenska ränteavdragsbegränsningarna gäller rätten till avdrag för ränteutgifter i inkomstlaget näringsverksamhet. Juridiska personer som aktiebolag beskattas alltid i inkomstlaget näringsverksamhet, se 13 kap. 2 § IL. Som ovan framgått avser de svenska ränteavdragsbegränsningarna att skydda den svenska bolagsskattebasen. Enligt 65 kap. 10 § IL är den statliga inkomstskatten (”bolagsskatten”) 22 procent av den beskattningsbara inkomsten. Av ”tioprocentsregeln” följer att ränteutgiften ändå ska dras av om inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten. Av detta följer att ränteutgifter som betalas till en svensk juridisk person som huvudregel är

<sup>6</sup> Prop. 2012/13:1 Budgetpropositionen för år 2013 ”Investera för framtiden”, s. 229 (kursivering och understrykning här).

föremål för en beskattning om minst 10 procent. Undantagsvis beskattas också vissa svenska skattesubjekt med en lägre skattesats än 22 procent. I 7 kap. IL finns vissa undantag från skattskyldighet som bland annat omfattar kommuner samt vissa stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund. Det finns också särskilda beskattningsordningar för vissa företagstyper som investmentföretag. Huvudregeln är dock en skattesats om 22 procent för juridiska personer hemmahörande i Sverige, vilket gör att kravet på en minsta beskattningsnivå om 10 procent vanligtvis är uppfyllt vid räntebetalningar inom Sverige. Följaktligen träffar ränteavdragsbegränsningarna framförallt räntebetalningar till personer hemmahörande i andra stater än Sverige vilka har lägre skattenivåer. Detta är avgörande för att ränteavdragsbegränsningarna strider mot etableringsfriheten.

Reglerna om ränteavdragsbegränsningar medför hinder mot etableringsfriheten i två perspektiv. Dels försvårar de för bolag hemmahörande i Sverige (låntagare) att låna kapital från långivare hemmahörande i andra medlemsstater. Dels försvårar de för långivare hemmahörande i andra medlemsstater att låna ut kapital till låntagare hemmahörande i Sverige.

#### 4.5 Frågan om möjlighet till rättfärdigande av hindret mot etableringsfriheten

Eftersom jag anser att ränteavdragsbegränsningarna medför ett hinder mot etableringsfriheten uppkommer frågan om det kan rättfärdigas. I Cadbury Schweppes-målet prövade EU-domstolen den brittiska CFC-lagstiftningen i förhållande till etableringsfriheten. I likhet med de ifrågavarande ränteavdragsbegränsningarna avsåg denna lagstiftning också att förhindra att den nationella skattebasen urholkas genom transaktioner med närstående företag i andra stater, vilka har en relativt sett låg beskattning (jfr Cadbury Schweppes-målet, p. 43 och 44). Tillämpningsområdet för CFC-lagstiftning är dock principiellt vidare än både underkapitaliseringsregler och ränteavdragsbegränsningar, eftersom CFC-lagstiftningen inte enbart träffar räntebetalningar. Den brittiska CFC-lagstiftningen medförde ett hinder mot etableringsfriheten. Enligt EU-domstolen kunde lagstiftningen endast rättfärdigas om "... den specifikt avser rent konstlade upplägg som görs i syfte att kringgå lagstiftningen i den berörda medlemsstaten" (p. 51).

Enligt min mening är det klart att ränteavdragsbegränsningarna träffar ett betydligt större område än "rent konstlade upplägg". Av "ventilen"

i 24 kap. 10 e § IL framgår bland annat att ränteutgifter ska dras av även om huvudregeln medför att avdrag inte ska medges. Som villkor för ränteavdrag uppställs att "det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgiften är huvudsakligen affärsmässigt motiverat". I lagens förarbeten har regeringen uttalat att "skattemässiga hänsyn" inte bör kunna beaktas vid bedömningen av om ett skuldförhållande är affärsmässigt motiverat.<sup>7</sup> Med det kvantifierande uttrycket "huvudsakligen" avses i skattelagstiftningen ett andelstal runt 75 procent.<sup>8</sup> Lagstiftningens syfte är följaktligen att om skuldförhållandet till omkring 75 procent är "affärsmässigt motiverat", ska ränteavdrag medges trots att det inte är tillåtet enligt huvudregeln. Anta att skälen till skuldförhållandet endast till 50 procent är att bedöma som "affärsmässigt motiverat". I sådant fall vore inte rekvisitet "huvudsakligen affärsmässigt motiverat" uppfyllt, och ränteavdrag skulle inte medges. Samtidigt skulle emellertid låntetransaktionen inte vara "ett rent konstlat upplägg", och därmed skulle ränteavdragsförbudet träffa vidare än vad som är tillåtet för en regel mot skatteflykt enligt EU-domstolen i Cadbury Schweppes-målet.

Sammantaget anser jag det dock vara i det närmaste omöjligt att med juridisk metod bedöma om en lånetransaktion till någon del är affärsmässig eller inte, i varje fall inom ramen för dessa regler om ränteavdragsbegränsning. Att kvantifiera en kvalitet som utgörs av en mänsklig avsikt (tillhörande bolagsföreträdarna) får generellt sett sägas vara omöjligt, om bedömningen nu inte endast avser ytterligheterna "föreligger" eller "inte föreligger": Att en avsikt "delvis föreligger" låter sig inte preciseras eller kvantifieras på ett sätt som är kontrollerbart för en utomstående. Denna svårighet förstärker det hinder mot etableringsfriheten som reglerna medför.

Av intresse är också domen i mål C-318/10 *SIAT* som avsåg belgisk lagstiftning som i vissa fall inte medgav avdrag för bland annat räntor som betalades till ett utländskt bolag, vilket inte omfattades av en skyldighet att erlagga inkomstskatt eller som omfattades av väsentligt förmånligare skatteregler än de som tillämpades på det företag som hade hemvist i Belgien (p. 6). EU-domstolen prövade den nationella lagstiftningen i förhållande till det fria tillhandahållandet av tjänster. Med hänsyn till den höga grad av likhet eller "konvergens" som råder mellan de fria rörligheterna

<sup>7</sup> Prop. 2012/13:1, s. 257.

<sup>8</sup> Se härom Pålsson, Kvantifierande begrepp, Skattenytt, 1999, s. 614–625 (med vidare hänvisningar).

är avgörandet relevant också i detta sammanhang.<sup>9</sup> Om den skattskyldige kunde styrka att utgifterna ”motsvarar verkliga och legitima transaktioner och inte överskrider normala nivåer” medgavs emellertid avdrag (p. 6). EU-domstolen fann att denna lagstiftning medförde ett hinder mot det fria tillhandahållandet av tjänster (p. 28–29). Detta hinder kunde dock rättfärdigas med stöd av syftena att förhindra skattebedrägeri och skatteundandragande, att upprätthålla en effektiv skattekontroll och att bevara en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (p. 48). Den avgörande frågan var dock om lagstiftningen gick utöver vad som krävdes för att uppnå dess syften, den så kallade proportionalitetsbedömningen (p. 49–59). Enligt EU-domstolen var det fråga om en nationell regel som tillämpades utan att det förelåg objektiva och av tredjeman verifierbara omständigheter som kunde tyda på ett fiktivt upplägg (p. 56). EU-domstolen uttalade vidare: ”... en sådan regel [innebär] att det inte är möjligt att med tillräcklig precision i förväg bestämma regelns tillämpningsområde och det förblir oklart huruvida den ska tillämpas” (p. 57). Vidare uttalade EU-domstolen: ”En sådan regel uppfyller följaktligen inte kraven på rättssäkerhet som innebär att rättsregler ska vara klara och precisa samt att tillämpningen av desamma ska vara förutsebar, i synnerhet som rättsreglerna kan få negativa konsekvenser för enskilda och företag ...” (p. 58).

Detta är av relevans i förhållande till ”ventilen” i 24 kap. 10 e § eftersom det är den skattskyldige som ska visa att det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgiften är huvudsakligen affärsmässigt motiverat (prop. 2012/13:1, s. 254). Viss exemplifierande ledning för tolkning av uttrycket ”affärsmässigt motiverat” finns i förarbetena till lagstiftningen<sup>10</sup>, men den är ändå inte utförlig och ställvis svår att förstå. Enligt min mening talar också EU-domstolens bedömning i SIAT-målet för att de svenska ränteavdragsbegränsningarna strider mot etableringsfriheten, och även om de skulle anses vara rättfärdigade möter de inte kravet på proportionalitet i förhållande till syftet med reglerna.

Till detta ska läggas den motsvarande svårighet som finns när det gäller att förutse tillämpningen av ”undantaget” i 24 kap. 10 d § tredje stycket.

<sup>9</sup> Om konvergens mellan de fria rörligheterna, se Cordewener, Axel, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht. „Konvergenz” des Gemeinschaftsrechts und „Kohärenz” der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2002.

<sup>10</sup> Framförallt prop. 2012/13:1, s. 213–275.

Detta är ett undantag från tillämpningen av tioprocentsregeln för det fall att det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Även här finns viss exemplifierande vägledning i förarbetena<sup>11</sup> men den är ändå inte utförlig och ställvis svår att förstå. Syftet med ”undantaget” är enligt regeringen att ”förhindra aggressiv skatteplanering med ränteavdrag”.<sup>12</sup> Vare sig bestämmelsens utformning eller dess syfte kan sägas uppfylla det ovannämnda EU-rättsliga kravet på klarhet och precision.

Sammantaget anser jag att reglerna om ränteavdragsbegränsningar i 24 kap. 10 a–10 f §§ IL strider mot etableringsfriheten.

Majoriteten i Skatterättsnämnden delade inte min bedömning, och ansåg att det inte fanns någon diskriminering eller annat hinder eftersom rent interna och gränsöverskridande transaktioner ansågs vara lika behandlade. Om man endast beaktar delar av bestämmelserna om ränteavdragsbegränsningar finns det fog för den uppfattningen. Om man däremot beaktar helheten, som jag gjort ovan, och inte minst den så kallade tioprocentsregeln, kommer man enligt min mening till motsatt slutsats.

Högsta förvaltningsdomstolen prövade detta och ett flertal andra ärenden rörande 2013 år ränteavdragsbegränsningar. Dessvärre kom domstolen till slutsatsen att dessa ärenden inte var lämpade för institutet förhandsbesked eftersom det avsåg omfattande utredningsfrågor. Den rättsökande allmänheten är därför hänvisad till prövning i de allmänna förvaltningsdomstolarna och de relativt långa handläggningstider som förekommer där. För svenskt näringsliv är det också bekymmersamt eftersom företagen inte vet innebörden av gällande rätt på ett så centralt område för företagsbeskattningen som rätten till ränteavdrag.

## 5 Avslutning

EU-rätten har fått ett mycket stort genomslag på utformningen av medlemsstaternas skattelagstiftning. Det gäller också sådan lagstiftning som inte omedelbart avser gränsöverskridande förhållanden. Det är numera nödvändigt att beakta EU-rätten inom ramen för i det närmaste all beredning av ny skattelagstiftning.

EU-domstolens praxis avseende de fria rörligheterna är numera mycket omfattande. Det är i praktiken endast med rättsvetenskaplig metod som

<sup>11</sup> Prop. 2012/13:1, s. 245–254.

<sup>12</sup> A.prop. s. 251.

denna omfattande praxis kan systematiseras och analyseras. Rättsvetenskapen har här en mycket viktig uppgift.

Enligt min mening vore det önskvärt om Högsta förvaltningsdomstolen i något större omfattning tillfrågade EU-domstolen om innebörden av EU-rätten.

Den allmänna uppfattningen är att 2013 års ränteavdragsbegränsningar inte är någon lyckad lagstiftning. En statlig utredning lämnade år 2014 ett betänkande med förslag på alternativ lagstiftning.<sup>13</sup> Det mötte emellertid hård remisskritik och lär knappast leda till lagstiftning. Inom ramen för OECD:s arbete mot Base Erosion and Profit Shifting ("BEPS") finns andra förslag mot det slags skatteflykt som inbegriper omfattande ränteavdrag. OECD föreslår internationellt prövade och gångbara lagstiftningsmodeller som bör övervägas av Sverige.

<sup>13</sup> Företagsskattekommitténs betänkande SOU 2014:40 Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet.

