



Finansdepartementet

Europeiska Kommissionen
Generalsekretariatet för skatte- och
tullunionen
B-1049 Bryssel
Belgien

**Svar på formell underrättelse angående avdragsrätt för ränta för
koncerninterna lån (kommissionens ref SG-Greffe (2014)D/17633,
ärendenummer 2013/4206)**

1 Inledning

Kommissionen gör i den formella underrättelsen den 27 november 2014 gällande 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 FEUF och artikel 28 i EES-avtalet.

Kommissionen anser – när det gäller koncerner som kan respektive inte kan utbyta koncernbidrag – att bestämmelserna innebär en de facto begränsning av etableringsfriheten som går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet med lagstiftningen.

2 Bakgrund

Bakgrunden till att nuvarande regler om ränteavdragsbegränsningar infördes 2013 är att det av rapporter från Skatteverket framgick att ett generellt och grundläggande problem var att det fanns ett mycket stort incitament till att av skatteskäl etablera koncerninterna skuldförhållanden. Skatteverket lyfte särskilt fram problem vid internt finansierade interna och externa förvärv av andelar. Av lagstiftningens förarbeten (prop. 2012/13:1, s. 229 f.) framgår bl.a. att bakgrunden till förslaget till de utvidgade reglerna, som sedermera infördes 2013, var att det, trots tidigare regler från 2009, fanns stora möjligheter att undgå bolagsbeskattning i Sverige genom skatteplanering med ränteavdrag. Detta beror främst på avsaknaden av generella regler om begränsningar av ränteavdrag, om underkapitalisering eller s.k. EBIT/EBITDA-regler i kombination med reglerna om koncernbidrag. Som en följd av detta kan

företag t.ex. strukturera ett skuldförhållande inom intressegemenskapen på ett sådant sätt att räntan betalas till en jurisdiktion där mottagaren beskattas lågt eller inte alls. Sådan skatteplanering kan även ske inom Sverige, bl.a. om skattesubjekten beskattas enligt olika regler. Vid utformningen av reglerna om ränteavdragsbegränsningar har avsikten varit att normal affärsverksamhet inte ska träffas. Det är bakgrunden till införandet av den s.k. ventilen och tioprocentsregeln.

3. De svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna

Reglerna om ränteavdragsbegränsningar i 24 kap. 10 a–10 f §§ inkomstskattelagen (1999:1229) innebär att ränteutgifter avseende skulder inom en intressegemenskap inte får dras av. Företag anses vara i intressegemenskap med varandra om ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det andra företaget eller om företagen står under i huvudsak gemensam ledning.

Enligt den *s.k. tioprocentsregeln* ska ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen dras av om inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst tio 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.

Det finns en särskild bestämmelse för bl.a. livförsäkringsföretag och pensionsstiftelser som kompletterar tioprocentsregeln, den *s.k. kompletteringsregeln*. Enligt bestämmelsen ska ränteutgifterna dras av om den som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften är skattskyldig till avkastningsskatt och om den ränta som under beskattningsåret har belöpt på skulden i genomsnitt inte överstiger 250 procent av den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret närmast före beskattningsåret. Bestämmelsen är även tillämplig på utländska företag som i den stat där de hör hemma beskattas på ett likartat sätt under förutsättning att den skatt som företaget ska betala tas ut på en nivå som motsvarar avkastningsskatten.

Det finns dock ett undantag från den s.k. tioprocentsregeln liksom även från kompletteringsregeln. Undantaget innebär att ränteutgifterna inte får dras av om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

Enligt den *s.k. ventilen för affärsmässigt motiverade förhållanden* ska avdrag göras, trots att förutsättningarna i tioprocentsregeln eller

kompletteringsregeln inte är uppfyllda, om företaget kan visa att det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Om skulden avser ett förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen eller i ett företag som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen ska företaget visa att även förvärvet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat för att avdrag ska få göras. Även en skuld som har ersatt en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen omfattas av bestämmelsen om förvärv av delägar rätter, om denna tillfälliga skuld avser ett sådant förvärv. Vid bedömningen av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat ska särskilt beaktas om finansiering i stället hade kunnat ske genom ett tillskott från det företag som innehar den aktuella fordran på företaget eller från ett företag som, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det låntagande företaget. Ventilen gäller bara om det företag som har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet.

Avdragsbegränsningarna gäller också för vissa externa skuldförhållanden (*s.k. back-to-back-lån*). Det innebär att de tillämpas på en skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen, till den del ett företag i intressegemenskapen har en fordran på det förstnämnda företaget, eller på ett företag som är i intressegemenskap med det förstnämnda företaget, om skulden kan anses ha samband med denna fordran och avser förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen eller i ett företag som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen. Även kompletteringsregeln tillämpas på back-to-back-lån. Det undantag som införts från tioprocentregeln och från kompletteringsregeln tillämpas även på back-to-back-lån. Även i detta sammanhang gäller ventilen för affärsmässigt motiverade förhållanden, med ovan nämnda ändringar.

4. Den svenska regeringens ståndpunkt

Den svenska regeringens ståndpunkt är att reglerna i 24 kap. 10 b–10 e §§ inkomstskattelagen är förenliga med artikel 49 FEUF samt artikel 31 i EES-avtalet. Enligt regeringens uppfattning innebär reglerna inte någon inskränkning av etableringsfriheten. Regeringen ansluter sig således till den inställning som kommit till uttryck i förarbetena till reglerna om ränteavdragsbegränsningar (prop. 2012/13:1 s. 268 f.). Vidare anser regeringen, för det fall en indirekt inskränkning skulle anses föreligga, att

reglerna kan rättfärdigas och att de är proportionerligt utformade. Som stöd för denna ståndpunkt vill regeringen framföra följande.

4.1 Föreligger en inskränkning av etableringsfriheten?

4.1.1 Inledande kommentarer

I avsnitt 4 uppger kommissionen att analysen inte kommer att omfatta investmentföretag som beskattas enligt särskilda skatteregler, eller skattebefriade kommuner, ideella föreningar, landsting eller kooperativa föreningar eftersom kommissionen anser att de sistnämnda inte är jämförbara med kommersiella företag.

Regeringen noterar att en sådan avgränsning kan vara ändamålsenlig utifrån de överväganden som kommissionen har gjort vid framtagandet av den formella underrättelsen. Det bör emellertid påpekas att utifrån syftena med de svenska reglerna om ränteavdragsbegränsningar så går det inte att bortse från nyss nämnda aktörer. Om de är kommersiella eller inte saknar betydelse, eftersom de kan medverka i transaktioner som leder till sådana ränteavdrag som lagstiftningen är avsedd att motverka (se avsnitt 2). Regeringen vill poängtera att den avgränsning som kommissionen här väljer att göra, och den ytterligare avgränsning som kommissionen gör längre fram (se avsnitt 4.1.2 nedan), inte beaktar den generella utformningen av de svenska reglerna om ränteavdragsbegränsningar.

4.1.2. Företag med resp. utan koncernbidragsrätt – jämförbara situationer?

Förutom den ovan nämnda avgränsning som kommissionen har gjort vid bedömningen av reglerna om ränteavdragsbegränsningar gör kommissionen ytterligare en avgränsning i avsnittet rubricerat Begränsning. I detta avsnitt presenteras vilka situationer som kommissionen lägger till grund för sin bedömning att de svenska reglerna – i dessa fall – utgör en *de facto*-begränsning av etableringsfriheten. I det följande kommenteras denna avgränsning.

Enligt kommissionen handlar det om ”koncerner med kommersiella företag där lånet tillhandahålls av ett närstående företag med hemvist i en annan EU-medlemsstat eller EES-stat, utom de som utför investmentföretagsverksamhet, i fall där villkoren för att vara berättigad till koncernbidrag i 35 kap. IL skulle ha varit uppfyllda om båda företagen hade hemvist i Sverige.” Det är med avseende på dessa situationer som det ska avgöras om det föreligger någon begränsning av etableringsfriheten och om situationerna är jämförbara med varandra. Regeringen noterar att det som skiljer situationerna åt, förutom hemvistet, är att företagen i den ena, men inte den andra situationen kan utbyta

koncernbidrag med varandra. Anledningen till att de inte kan det är utformningen av de svenska reglerna om koncernbidrag. Det finns därför anledning att beröra dessa regler något.

Sverige beskattar varje företag för sig, oavsett om det ingår i en koncern eller inte. Emellertid finns särskilda regler om koncernbidrag. System för utjämning av resultatet mellan företag i samma koncern ser olika ut i olika länder. Ett alternativ är regler som på ett eller annat sätt eliminerar interna transaktioner mellan berörda företag genom s.k. konsolidering eftersom sådana transaktioner varken genererar utgifter eller inkomster, sett till koncernen som helhet. Ett exempel på sådana regler är de nederländska reglerna som behandlades i målet X Holding (C-337/08). Ett syfte med regler som beaktar att skilda företag ingår i samma koncern är, oavsett den närmare utformningen av reglerna, att undanröja eller mildra skattemässiga effekter som inte hade uppstått om företagets verksamheter hade bedrivits inom ramen för ett och samma företag.

De svenska reglerna om koncernbidrag gäller när ett företag direkt eller indirekt äger mer än 90 procent av andelarna i ett annat företag. I en sådan situation skulle dessa företag genom associationsrättsliga regler kunna fusioneras så att de bildar ett enda företag. Ett koncernbidrag innebär att ett koncernföretag – givaren – gör *avdrag* för en värdeöverföring till ett annat – mottagaren – som å sin sida tar upp värdeöverföringen som en *inkomst*. Reglerna – som är valfria att använda för företagen – leder till en symmetrisk behandling av koncernbidraget hos givare respektive mottagare och förutsätter att värdeöverföringen mellan givaren och mottagaren görs mellan näringsverksamheter som dessa är skattskyldiga för i Sverige. Även ett utländskt koncernföretags fasta driftställe i Sverige kan således delta i utbytet av koncernbidrag.

Av praxis från EU-domstolen framgår att regler av detta slag är förenliga med EU-rätten och kan begränsas till att gälla mellan företag som har skattemässigt hemvist i en och samma medlemsstat (jfr X Holding, C-337/08 och Oy AA, C-231/05). Den betydelse som skillnaden i hemvist har för beskattningsrätten har således erkänts som en relevant omständighet som motiverar en skillnad i fråga om rätten att omfattas av regler av detta slag.

Kommissionen hänvisar i en fotnot till punkterna 59 och 60 i målet C-524/04, Thin Cap. I förstnämnda punkt anges att en särbehandling av bolag med utländska moderbolag kan inskränka etableringsfriheten trots att *en gränsöverskridande koncerns ställning ur skattesympunkt inte är jämförbar med ställningen för en koncern vars samtliga bolag hör hemma i samma medlemsstat*. (Kursivering tillagd här.) I sistnämnda punkt anges att "[d]et är riktigt att det normalt inte föreligger någon risk för att

finansieringen av ett dotterbolag inom en koncern utformas i syfte att flytta vinster till en stat där de beskattas lägre, såvida samtliga berörda bolag, i en och samma medlemsstat beskattas efter samma skattesats. Detta utesluter dock inte att bestämmelser som en medlemsstat antagit med det specifika syftet att reglera situationen för gränsöverskridande koncerner i vissa fall kan utgöra en inskränkning i de berörda bolagens etableringsfrihet.”

Bland de faktiska omständigheter som kommissionen beaktar vid tillämpningen av reglerna om ränteavdrag inkluderas rätten respektive frånvaron av rätten att utbyta koncernbidrag. Kommissionen pekar därefter på utfallet i de olika situationerna. Sverige anser emellertid att det måste beaktas att det är en av EU-rätten erkänd skillnad att vissa företag kan utbyta koncernbidrag medan andra inte kan det. Enligt regeringen är de relevanta omständigheterna i dessa situationer därmed inte desamma. Vad som framgår av det av kommissionen åberopade målet *Thin Cap* (p. 59-60) föranleder ingen annan bedömning. De svenska reglerna om ränteavdragsbegränsningar har inte ett sådant specifikt syfte att reglera situationen för gränsöverskridande koncerner som reglerna i det målet hade.

4.1.3. Företag med resp. utan koncernbidragsrätt – negativ olikbehandling?

Om situationerna trots skillnaden mellan dem skulle anses jämförbara blir nästa fråga om de behandlas olika i fråga om avdragsrätten. I den delen uppger kommissionen följande angående de situationer som ligger till grund för jämförelsen.

”I sådana fall skulle räntekostnaderna vara avdragsgilla om mottagaren var ett inhemskt företag medan de kan vara – och i själva verket oftast är – icke avdragsgilla enligt bestämmelserna i 10 b–10 f §§ IL om mottagaren är ett företag med hemvist i en annan EU-medlemsstat eller EES-stat.”

Vad kommissionen gör gällande är att lagstiftningen innebär en *de facto*-begränsning av etableringsfriheten. Kommissionen uppger att bestämmelserna i teorin är tillämpliga på samma sätt på inhemska koncerner och gränsöverskridande koncerner, men uppger att de i praktiken aldrig kommer att tillämpas på konventionellt beskattade helsvenska koncerner som har rätt att ge varandra koncernbidrag. Kommissionen hänvisar till uttalanden i lagstiftningens förarbeten. Vidare anför kommissionen bl.a. att avdrag ”i realiteten” är förbehållet inhemska koncerner medan koncerner med närstående i andra medlemsstater i praktiken ”sällan” kommer att få avdrag. Detta utgör enligt kommissionen en inskränkning av etableringsfriheten eftersom det kan avskräcka svenska företag från

att upprätta gränsöverskridande koncerner med närstående koncernmedlemmar i andra EU-medlemsstater eller EES-stater, men även för att det kan avskräcka företag från dessa stater att upprätta liknande koncerner med närstående koncernmedlemmar i Sverige. I detta sammanhang hänvisar kommissionen bl.a. till målet *Eurowings* den 26 oktober 1999 (C-294/97 p 40) och *Hervis* den 5 februari 2014 (C-385/12 p 39).

Regeringen konstaterar inledningsvis att någon formell olikbehandling av de angivna situationerna inte föreligger. Reglerna är desamma oavsett om det företag som har lämnat ett lån har hemvist i Sverige eller i en annan medlemsstat. Samma regler gäller för räntekostnader i en koncern med ett svenskt moderbolag och i en koncern med ett utländskt moderbolag (dvs. för räntekostnader som ett svenskt moderbolag betalar till ett dotterbolag i ett annat land alternativt ett svenskt dotterbolag betalar till sitt utländska moderbolag). Vidare gäller samma regler oavsett om det företag som vill göra avdrag för en räntekostnad är begränsat eller obegränsat skattskyldigt i Sverige. Förutsättningarna för att visa en viss lägsta beskattning är också desamma oavsett om det är fråga om ett svenskt eller utländskt subjekt. Även när det gäller undantaget från tioprocentregeln är reglerna desamma oavsett om det är fråga om ett svenskt eller utländskt företag.

Av punkten 40 i målet *Eurowings*, som kommissionen hänvisar till, framgår det att en sådan nationell lagstiftning som var föremål för prövning och som förbehåller flertalet företag som hyr varor av uthyrningsföretag etablerade i den staten en skatteförmån, men som alltid utestänger de företag som hyr varor av uthyrningsföretag etablerade i en annan medlemsstat från en viss förmån, medför en särbehandling som grundas på var den som tillhandahåller tjänsten är etablerad och som är förbjuden enligt art. 59 i fördraget (nu artikel 56 FEUF). Regeringen anser inte att detta har någon relevans för frågan om de svenska reglerna om ränteavdragsbegränsningar är förenliga med fördraget. Dessa regler utestänger inte alltid den som lånar från ett utländskt företag (i intressegemenskap) från möjligheten till ränteavdrag. I själva verket finns förutsättningar för att med stöd av reglerna få avdrag t.ex. så länge beskattningen är minst tio procent och det inte rör sig om att främst uppnå skattefordelar. Enligt regeringens uppfattning är inte heller punkten 39 i det av kommissionen åberopade målet *Hervis* relevant i sammanhanget. Enligt de svenska reglerna avgörs frågan om avdrag får göras för ränteutgifter utifrån en samlad bedömning av kriterierna och är således inte i sig beroende av det mottagande intresseföretagets hemvist.

Kommissionen påpekar att det i lagstiftningens förarbeten uppges att syftet med bestämmelserna är att förhindra en urholkning av den svenska skattebasen. Enligt kommissionen erkänns därigenom officiellt att regleringen främst är riktad mot gränsöverskridande situationer. Det nämns vidare att någon urholkning av skattebasen normalt inte sker i inhemska fall eftersom ett skatteavdrag för ett företag i regel uppvägs av beskattning av det andra företags ränteinkomster. Regeringen vill framhålla att det inte är en korrekt slutsats att det refererade uttalandet i propositionen (prop. 2012/13:1 s. 252-253) skulle bekräfta att undantaget från tioprocentregeln inte är avsett att gälla för lån mellan svenska bolag, på den grunden att ränteavdraget i sådana situationer skulle balanseras av en motsvarande skattepliktig ränteintäkt hos långivaren. Uttalandet i propositionen är avsett att ge vägledning i vissa specifika situationer som några av remissinstanserna under framtagandet av lagstiftningen pekat på som oklara när det gäller tillämpningen av undantaget. Frågan i dessa situationer är om det föreligger en väsentlig skatteförmån enligt undantaget när ett svenskt moderföretag lånar pengar från sin svenska internbank för att lämna ett kapitaltillskott till ett dotterföretag i ett annat land för att dotterföretaget ska få en skattefördel i det landet. I en sådan situation uppkommer ingen väsentlig skatteförmån i undantagets mening eftersom ränteavdraget hos det svenska moderföretaget balanseras av en motsvarande ränteintäkt hos den svenska internbanken. Då behöver skälet för att lämna kapitaltillskott till dotterföretaget inte undersökas vid tillämpning av undantaget. Detta innebär dock inte någon generell befrielse från undantaget avseende lån mellan svenska konventionellt beskattade företag. Även om ett ränteavdrag balanseras av en motsvarande ränteintäkt kan avdrag nekas om omständigheterna är sådana att en väsentlig skatteförmån uppkommer med anledning av skuldförhållandet. Ett exempel på en rent inhemsk situation som regeln är avsedd att träffa är när stora skattemässiga underskott, främst av skatteskal, flyttas mellan företag med hjälp av ränteavdrag.

Vidare tar kommissionen upp att Skatteverket fram till den 31 december 2013 hade utfärdat 20 förhandsbesked som gällde andra mottagare än svenska skattebefriade subjekt och investmentföretag. Enligt kommissionen godkändes avdraget inte i något fall där en utländsk mottagare beskattades enligt en skattesats som var lägre än 21 procent.

Enligt Skatteverkets riktlinjer för fördjupad dialog den 10 mars 2014 (Dnr 131 409414-13/111) är syftet med dialogen att ett företag som ställer en rättslig fråga ska få besked om hur Skatteverket kommer att bedöma frågan. Avsikten med fördjupad dialog är att den ska bidra till att företagens redovisning av skatter och avgifter blir rätt från början. Det

framgår vidare att lämnade svar inte utgör rättsligt bindande förhandsbesked, men att det i all Skatteverkets verksamhet med råd och upplysning är en given förutsättning att lämnade svar ska vara så väl underbyggda att mottagaren ska kunna förvänta sig att svaret kommer att gälla. Regeringen konstaterar således att besked inom ramen för Skatteverkets s.k. dialogförfarande inte har status som rättspraxis i den meningen att de får någon rättsligt bindande effekt.

Regeringen noterar vidare att kommissionens uppgifter relaterar till ett begränsat urval av de dialogsvar som lämnats angående den aktuella lagstiftningen. Det är inte heller troligt att frågor ställs i situationer där förutsättningarna för avdrag kan antas vara uppfyllda. Det kan i stället antas att frågor inom dialogförfarandet ställs i gränsfall där det är oklart om ränteavdrag ska få göras eller inte utifrån syftet med lagstiftningen. Att beskedet från Skatteverket då blir att avdrag inte ska få göras betyder inte att lagstiftningen är diskriminerande. Avsikten med undantaget i tioprocentsregeln är att det ska vara tillämplig i vissa situationer, med följderna att avdrag inte får göras vid skuldförhållanden som främst har uppkommit av skatteskal. Enligt uppgift från Skatteverket kan de slutsatser som kommissionen drar av dialogsvarerna att ”i samtliga fall där en utländsk mottagare beskattades enligt en skattesats som var lägre än 21 procent godkändes inte avdraget” ifrågasättas. Av uppgifter från Skatteverket angående lämnade dialogsvar framgår det att i de svar då avdrag har nekats har den faktiska omedelbara beskattningen inte i något fall varit över 12 procent. I de fall där avdrag har nekats har det enligt Skatteverket inte i något av fallen gällt utlåning från ett bolag som beskattas enligt de normala skattereglerna. I stället har det t.ex. rört sig om situationer där Skatteverket har haft anledning att anta att beskattningen har uppgått till 10,1 procent på grund av att den skattskyldige har avstått från att yrka avdrag enligt regler om s.k. Notional Interest Deduction. Enligt Skatteverket finns det även ett antal situationer som rör underskott. Vidare har Skatteverket ansett att avdrag ska få göras i fall där beskattningen har varit 16 procent (dvs. lägre än 21 procent). Mot denna bakgrund anser regeringen att det inte är lämpligt att lägga de av kommissionen nämnda dialogsvarerna till grund för några allmänna slutsatser om reglernas förenlighet med EU-rätten.

Regeringen delar inte kommissionens bedömning att reglerna är indirekt diskriminerande (eller innebär en de facto-diskriminering). Enligt regeringens uppfattning ger nedan angivna avgöranden från EU-domstolen i stället stöd för att reglerna om ränteavdragsbegränsningar inte innebär en inskränkning av etableringsfriheten.

EU-domstolen klargör i målet Oy AA att en medlemsstat skulle kunna villkora rätten till avdrag för koncernbidrag genom att uppställa krav beträffande koncernbidragets behandling i den stat där mottagaren hör hemma (Oy AA p. 37). Regeringen anser att detta även kan appliceras på tioprocentsregeln. Tioprocentsregeln ställer upp ett krav på hur räntebetalningen ska beskattas hos mottagaren för att avdrag ska kunna medges den som gjort betalningen. Regeringen vill understryka att det framgår av EU-domstolens praxis att eventuella skillnader i behandling som kan följa av olikheter mellan de olika medlemsstaternas lagstiftning, då det gäller personer och företag som lyder under gemenskapens jurisdiktion, inte innebär någon diskriminering enligt fördraget, så länge lagstiftningen tillämpas på samtliga personer som omfattas av den, enligt objektiva kriterier och utan hänsyn till nationalitet (se bl.a. C-403/03, Schempp p. 34). Sverige har rätt att ensidigt bestämma under vilka förutsättningar olika utgifter ska beaktas vid beskattningen och tillåtas minska det svenska beskattningsunderlaget, så länge detta inte strider mot EU-rättens diskrimineringsförbud. Sverige tillämpar principen om reciprocitet vid beskattningen, vilket innebär att avdrag för olika utgifter medges i förvisning om att regelverket är uppbyggt så att motsvarande inkomster beskattas hos mottagaren. Inom koncerner och intresse-gemenskaper är kravet på reciprocitet särskilt påkallat eftersom dessa företag annars – utan att det behöver ske genom vad som kan sägas vara helt konstlade upplägg – kan erhålla omotiverade skattelättnader och – i gränsöverskridande situationer – slussa obeskattade vinster från en medlemsstat till en annan. I de ifrågasatta avdragsreglerna kommer kravet på reciprocitet till explicit uttryck. Avdrag får endast göras om mottagaren beskattas på en viss nivå, som kan vara lägre än den som normalt gäller vid beskattningen av företag som är skattskyldiga i Sverige. Som kommissionen har konstaterat tillämpas samma regler om ränteavdragsbegränsningar på företag som betalar ränta på lån till ett bolag i intressegemenskap, oavsett om mottagaren av räntebetalningen är ett företag i Sverige eller utanför Sverige men inom EES. I den mån det bli någon skillnad i utfallet av reglernas tillämpning i en konkret gränsöverskridande situation jämfört med en inhemsk situation så beror det på skillnader i behandlingen av den mottagna räntan i olika stater, dvs. på olikheter i medlemsstaternas lagstiftning. Det är med andra ord inte fråga om någon diskriminering.

Slutligen är även EU-domstolens resonemang i C-371/10 National Grid Indus p. 62 relevant i sammanhanget. Där framgår det att etableringsfriheten inte kan förstås så att en medlemsstat är skyldig att utforma sina skattebestämmelser för att i alla situationer säkerställa en beskattning som överbryggat alla olikheter som följer av olika nationella skattelagstiftningar. Regeringen anser att den omständigheten att det finns

medlemsstater som har betydligt lägre bolagsskatt än den svenska och att tioprocentregeln skulle kunna komma att tillämpas i fler gränsöverskridande situationer än i rent inhemska situationer inte betyder att reglerna är indirekt diskriminerande eller att det skulle röra sig om en de facto-diskriminering.

4.1.4 Sammanfattning

Sammanfattningsvis, anser regeringen att reglerna om ränteavdragsbegränsningar inte innebär någon direkt eller indirekt inskränkning av etableringsfriheten. I första hand anser regeringen att de situationer som kommissionen tar upp i sin formella underrättelse inte är jämförbara. I andra hand anser regeringen att behandlingen av dessa situationer inte är diskriminerande eller av annan anledning utgör någon inskränkning av etableringsfriheten.

4.2 Kan reglerna rättfärdigas?

Trots den inställning som har redovisats i föregående avsnitt vill regeringen peka på grunder som rättfärdigar den aktuella lagstiftningen, om den skulle anses innebära en inskränkning av etableringsfriheten.

4.2.1. Rättfärdigandegrunder och kommissionens proportionalitetsbedömning

Kommissionen anser att den aktuella lagstiftningen ”är lämpad att förebygga skatteflykt och missbruk i kombination med behovet att bibehålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten”. Emellertid anser kommissionen att lagstiftningen går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål. Detta, först och främst, eftersom syftet med den svenska lagstiftningen inte är att förhindra rent fiktiva upplägg och eftersom tillämpningen inte heller begränsas till sådana upplägg.

Regeringen har svårt att tolka detta på annat sätt än att kommissionens bedömning av om lagstiftningen kan rättfärdigas endast är baserad på en av de ovan nämnda rättfärdigandegrunderna, nämligen förebyggande av skattefusk och missbruk. Eftersom proportionaliteten enligt kommissionens uppfattning brister i förhållande till den grunden anser kommissionen att reglerna står i strid med EU-rätten.

Regeringen konstaterar att lagstiftningen motverkar skatteflykt och missbruk. Syftet med reglerna är dock inte endast att komma åt sådana företeelser. Det övergripande syftet med reglerna om ränteavdragsbegränsningar är att förhindra att skattebasen urholkas. Reglerna – som är utformade på ett generellt sätt – är avsedda och ägnade att motverka att så sker, både i rent inhemska situationer och vid gränsöverskridande sådana. I den gränsöverskridande situationen sker urholkningen genom

att upparbetade vinster med hjälp av ränteavdrag förs över till en annan skattejurisdiktion och förblir obeskattade i Sverige.

Även om lagstiftningens funktion är densamma i båda situationerna är det av naturliga skäl endast i den gränsöverskridande situationen som lagstiftningen kan konstateras vara ägnad att bevara den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten medlemsstaterna emellan. Denna fördelning kan enkelt rubbas om inblandade företag i praktiken själva kan välja vilken skattejurisdiktion inkomsterna ska omfattas av och genom ränteavdrag föra över upparbetade vinster dit utan skattekonsekvenser. Sådana överföringar motverkas om avdrag inte tillåts om överföringen inte beskattas på en viss nivå hos det mottagande subjektet. Detsamma gäller om avdrag endast får göras under förutsättning att skuldförhållandet inte huvudsakligen är avsett att uppnå en väsentlig skatteförmån när mottagaren beskattas med minst tio procent. Reglerna är således utformade för att se till att vinster som har upparbetats i Sverige kommer att beskattas i Sverige eller i något annat land till en viss nivå (dvs. minst tio procent).

Sverige anser i motsats till kommissionen att lagstiftningen inte brister i proportionalitet i förhållande till angivna ändamål. Detta utvecklas i nästa avsnitt.

4.2.2. Den svenska regeringens proportionalitetsbedömning

Vad som ska bedömas begränsar sig till om lagstiftningen kan rättfärdigas i det fall som kommissionen lägger till grund för sin bedömning i den formella underrättelsen. Som tidigare har nämnts är det fråga om olika situationer, där det i den ena men inte den andra föreligger rätt att utbyta koncernbidrag. I fråga om koncernbidrag och liknande system för koncernföretag har behovet av att upprätthålla beskattningsrättens välavvägda fördelning mellan medlemsstaterna fått till följd att sådana system över huvud taget inte har behövt omfatta gränsöverskridande situationer. Trots det har det aktuella regelverket utformats så att ränteavdrag kan medges även när det saknas rätt att utbyta koncernbidrag, enligt den s.k. tioprocentsregeln och ventilen. Den kritik som kommissionen riktar mot dessa regler tar, som regeringen uppfattar den, inte sikte på att reglerna inte skulle vara avsedda att bevara beskattningsrättens välavvägda fördelning, utan kritiken baseras på utgångspunkten att det *också* skulle vara nödvändigt att reglerna specifikt är avsedda att motverka skattefusk resp. missbruk. I sistnämnda avseende har Sverige en annan uppfattning.

I den delen hänvisar regeringen till det ovan nämnda rättsfallet Oy AA som handlar om det finska koncernbidragssystemet. Det systemet fyller

samma ändamål som det svenska koncernbidragssystemet och dess utformning uppvisar mycket stora likheter med det svenska systemet. Det är således också begränsat till verksamheter som omfattas av den nationella beskattningsrätten. När det gäller bedömningen av om detta kunde motiveras av några *rättfärdigande grunder* konstaterar domstolen (p. 60) att lagstiftningen med hänsyn till behovet av att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet av att förhindra skatteflykt tjänade legitima ändamål och var ägnad att säkerställa att dessa ändamål uppnås. I den delen ligger Sveriges bedömning av det aktuella fallet – som anknyter till de svenska reglerna om koncernbidrag – i linje med den som domstolen har gjort.

När det kom till frågan om *proportionalitet* konstaterar domstolen följande (p. 62-64). "... målsättningarna att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och att förhindra skatteflykt hänger ihop. Ageranden som består i att skapa fiktiva upplägg, som inte är affärsmässiga, i syfte att undvika den skatt som normalt skulle ha erlagts på vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet kan äventyra medlemsstaternas rätt att utöva sin skattemässiga behörighet när det gäller denna verksamhet och rubba den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna..." "Även om ändamålet med den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte specifikt är att från den skattefördel som föreskrivs däri undanta fiktiva upplägg som inte är affärsmässiga och som skapats i syfte att undvika den skatt som normalt skulle ha erlagts på den vinst som genereras i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet, kan en sådan lagstiftning icke desto mindre anses stå i proportion till de eftersträlvade målen, betraktade som en helhet." Domstolen fortsätter: "I en situation där den aktuella fördelen består i möjligheten att överföra inkomst, genom att denna undantas från givarens skattepliktiga inkomst och inkluderas i mottagarens skattepliktiga inkomst, skulle nämligen all utvidgning av denna fördel till att även avse gränsöverskridande situationer leda till att bolagskoncerner... fick möjlighet att fritt välja i vilken medlemsstat deras vinster skall beskattas, något som skulle vara till nackdel för dotterbolagets [dvs. givarens] medlemsstat vad gäller dess rätt att beskatta den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom dess territorium."

Baserat på denna bedömning anser regeringen att de svenska reglerna om räntheavdrag i den av kommissionen beskrivna situationen – dvs. baserat på skillnaden i koncernbidragsrätt – inte medför några effekter som är oproportionerliga i förhållande till reglernas ändamål. Det kan därutöver konstateras att incitamenten att flytta vinster – och därigenom rubba

beskattningsrättens fördelning – blir än större om det aktuella regelverket inte uppställer några krav på att vinsten ska beskattas hos det mottagande bolaget. En möjlighet att ställa krav på beskattning diskuterade domstolen i Oy AA, men det föranledde inte domstolen att göra någon annan bedömning än den som redovisats ovan. Utan krav på beskattning i mottagande medlemsstat skulle företagen inte bara kunna välja var vinsten ska beskattas, utan om den över huvudtaget ska beskattas. Även utan ett sådant krav bedömdes begränsningarna av möjligheten till avdrag för koncernbidrag emellertid inte vara mer långtgående än vad som var nödvändigt med hänsyn till ändamålet. Regeringen anser att om det ska vara möjligt med undantag från huvudregeln, enligt vilken räntor inte får dras av, så är det nödvändigt att möjligheten att få göra avdrag är villkorad för att inte äventyra själva systemet med en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten genom att låta koncerner fritt välja om och till vilken nivå de i Sverige upparbetade vinster som förs över genom ränteavdrag till en annan jurisdiktion ska beskattas. Det är vad som sker genom tioprocentsregeln och undantaget i densamma. Enligt regeringens mening är detta ett ändamålsenligt och proportionellt krav i förhållande till det ändamål som här har diskuterats.

Stöd för regeringens synsätt finns även att hämta från EU-domstolens avgöranden i målen C-446/03 Marks & Spencer p. 44–51, C-311/08 SGI p. 61–63, C-524/04 Thin Cap p. 75, C-414/06 Lidl Belgium GmbH & Co. KG p. 41 och C-311/08 Société de Gestion Industrielle SA, SGI (p. 61–63). Det kan särskilt noteras att rättfärdigandegrunden en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten har accepterats som en självständig rättfärdigandegrund, se målen C-337/08 X-Holding p. 33, C-371/10 National Grid Indus p. 80–81 och C-164/12 DMC p. 46.

Kommissionen anför vidare att för att inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet måste det i nationell lagstiftning mot missbruk av förevarande slag fastställas att om en granskning av objektiva omständigheter leder till slutsatsen att transaktionen i fråga utgör ett rent fiktivt upplägg utan någon underliggande affärsmässig grund, så ska det belopp för vilket avdrag inte får göras begränsas till den del av räntan som överstiger vad som skulle ha gällt mellan två oberoende parter (här hänvisar kommissionen till C-524/04 Thin Cap p. 83). Enligt kommissionen är detta ett test som endast kan göras när det fastställts att det rör sig om ett fiktivt upplägg, vilket inte är någonting som fastställs enligt den svenska lagstiftningen. Om transaktionen inte bedöms vara ”huvudsakligen affärsmässigt motiverad” vägras ränteavdrag i sin helhet och det gäller även om villkoren för lånet motsvarar vad som skulle ha gällt mellan två oberoende parter.

Regeringen vill hänvisa till vad som har anförts ovan om syftena med den svenska lagstiftningen. Mot bakgrund av detta anser regeringen att kommissionens resonemang – med hänvisning till p. 83 i C-524/04 *Thin Cap* – att ränteavdrag endast får vägras avseende sådan ränta som inte är marknadsmässig, inte har någon bärkraft med avseende på de svenska reglerna om ränteavdragsbegränsningar. Kopplingen till vad som är marknadsmässigt hör ihop med kravet att regler som syftar till att motverka missbruk ska vara inriktade på rent konstlade upplägg. Syftet med de svenska reglerna är dock, som framgår ovan, vidare än så. Det är den svenska regeringens uppfattning att kravet på att lagstiftningen ska vara utformad för att specifikt träffa rent konstlade upplägg inte upprätthålls i EU-domstolens praxis i de fall där rättfärdigande grunden är behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten, i kombination med behovet av att motverka skatteflykt. Det förhållandet att regler med förstnämnda syfte också kan motverka skatteflykt är i dessa fall endast en följd av att också sådana beteenden fångas upp av en lagstiftning med det vidare syftet att bevara den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten. Detta kan jämföras med den omvända situationen i det av kommissionen åberopade *SIAT*, där bevarandet av beskattningsrättens fördelning av allt att döma endast sågs som en bieffekt, ”i den mån” reglerna uppfyllde sitt primära syfte att förhindra rent missbruk och skattefusk (p. 47). Stöd för detta finns bl.a. i EU-domstolens mål C-311/08 *SGI* där det av p. 66 framgår att även om en nationell lagstiftning inte har till specifikt ändamål att från den skatteförmån som föreskrivs i lagstiftningen undanta fiktiva upplägg som inte är affärsmässiga och vilka skapats i syfte att undvika den skatt som normalt skulle ha erlagts på den vinst som skapas i verksamhet som bedrivs i landet, kan en sådan lagstiftning icke desto mindre anses vara rättfärdigad av ändamålet att förhindra skatteflykt tillsammans med ändamålet att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Det framgår vidare av domen i det ovan behandlade målet *Oy AA* p. 63 att även om ändamålet med de begränsningar som den aktuella lagstiftningen innehöll inte specifikt är att från den skattefördel som annars följer av lagstiftningen undanta fiktiva upplägg som inte är affärsmässiga och som skapats i syfte att undvika den skatt som normalt skulle ha erlagts på den vinst som genereras i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet, kan en sådan lagstiftning icke desto mindre anses stå i proportion till de eftersträlvade målen, betraktade som en helhet.

Enligt kommissionen är förekomsten av till och med en relativt obetydlig skatteförmån (en skatteförmån som utgör 26 procent av orsakerna till transaktionen i ett fall där 74 procent av orsakerna är affärsmässiga) i sig tillräckligt för att medföra att avdraget vägras. Kommissionen anför

vidare att om det anses föreligga mer än en viss procentuell andel av sådana skatterelaterade eller organisatoriska skäl bakom orsakerna till transaktionerna medför detta automatiskt enligt de svenska bestämmelserna en presumtion om missbruk och leder till att ränteavdrag vägras i koncerninterna situationer.

Regeringen håller inte med om kommissionens tolkning av hur ventilen för affärsmässigt motiverade förhållanden är avsedd att tillämpas och har följande kommentarer. Avsikten med ventilen är att den ska möjliggöra avdrag i sådana undantagsfall där beskattningen är mycket låg, men där transaktionerna har vidtagits av affärsmässiga skäl (se prop. 2008/09:65 s. 67 och 87 samt prop. 2013/13:1 s. 255). Regeln gäller således i situationer då mottagaren av räntebetalningen beskattas med en skattesats under tio procent och tioprocentsregeln alltså inte är tillämplig. Det kan t.ex. röra sig om situationer där hybridföretag eller finansiella hybridinstrument har använts för att uppnå en låg beskattning eller där en överenskommelse om beskattningen har träffats med någon behörig myndighet. Ett annat exempel är att den generella bolagsskattesatsen är låg eller att någon av parterna har en skattemässig särställning. Syftet med regeln är att huvudregeln, som innebär att avdrag inte ska få göras för interna räntekostnader, inte ska träffa allt för brett. Vid prövningen av om förutsättningarna för avdrag är uppfyllda enligt ventilen ska det göras en samlad bedömning i varje enskilt fall. Som framgår nedan finns det riktlinjer och vägledning i förarbetena för att underlätta tillämpningen. Prövningen är jämförbar med när domstolar t.ex. värderar det samlade bevisvärdet utifrån termer som ”sannolikt”, ”övervägande sannolikt” eller ”styrkt”. Även i dessa fall ska en helhetsbedömning göras av de omständigheter som domstolen ska pröva. Exempelvis är uppgiften om att ”huvudsakligen” anses motsvara 75 procent avsedd som ett stöd för tillämparen och gäller generellt för hela inkomstskattelagen. Det kan konstateras att kriterier som ”huvudsakligen”, ”skatteförmån och ”affärsmässigt” finns i olika EU-direktiv på företagsskatteområdet. Att det ska göras en bedömning utifrån sådana kriterier är inte någonting unikt för svensk lagstiftning.

Det är något oklart om kommissionen även syftar på undantaget i tioprocentsregeln i sitt uttalande. Det kan dock noteras att enligt undantaget krävs det för att avdrag ska nekas att det huvudsakliga skälet för skuldförhållandet är att uppnå en väsentlig skatteförmån. Vid tillämpning av denna regel leder således en obetydlig skatteförmån inte till nekat avdrag. Vidare räcker det att det finns mer än 25 procent andra skäl för att skuldförhållandet inte huvudsakligen ska anses ha uppkommit för att uppnå väsentliga skattefördelar.

4.2.3 Närmare om vissa delar av kommissionens proportionalitetsbedömning

Som framgår ovan anser regeringen att de aktuella reglerna är proportionerliga i förhållande till sitt ändamål med hänvisning till det övergripande ändamålet att bevara beskattningsrättens välavvägda fördelning. Som framgår av domstolens praxis ska proportionaliteten nämligen bedömas i relation till reglernas ändamål. Med anledning av vad kommissionen har anfört i sin formella underrättelse vill regeringen göra några påpekanden i dessa avseenden.

Bevisbördans placering

Kommissionen anser att bevisbördans placering verkar vara problematisk. Kommissionen anför att den skattskyldige enligt lagstiftningen måste visa att de affärsmässiga skälen för transaktionen motsvarar minst 75 procent utan att Skatteverket behöver tillhandahålla ens ett indicium som pekar på skatteflykt eller skatteundandragande. Kommissionen hänvisar till C-318/10 SIAT p. 55 och 56 och anför att ett sådant förhållningssätt konstaterades strida mot unionsrätten.

De punkter i SIAT som kommissionen åberopar ingår alla i en bedömning av om de nationella reglerna håller sig inom gränserna för vad som krävs för att förhindra *missbruk*, dvs. är proportionerliga i förhållande till *det ändamålet*. Enligt regeringens uppfattning går det inte att dra några slutsatser om det lämpliga i bevisbördans eventuella placering när lagstiftningen tjänar andra ändamål. När nyss nämnda rättfärdigandegrund inte höll, var det nämligen inte aktuellt att gå vidare och pröva regelverket gentemot rättfärdigandegrunden beskattningsrättens fördelning eftersom denna av allt att döma endast sågs som en bieffekt i SIAT, ”i den mån” reglerna uppfyllde sitt primära syfte att förhindra rent missbruk/skattefusk (se p. 47, jämförd med p. 41-43).

När det gäller bevisbördans placering i de aktuella svenska reglerna kan hänvisas till vad som sägs i förarbetena till 2009 års ränteavdragsbegränsningsregler om bl.a. bevisbörda och beviskrav (se prop. 2008/09:65 s. 72). Där framgår bl.a. att en huvudprincip vid inkomstbeskattningen är att det allmänna har bevisbördan såvitt gäller intäktssidan, medan den skattskyldige har bevisbördan såvitt gäller avdragsidan. I reglerna om ränteavdragsbegränsningar följer bevisbördans placering således allmänna principer för avdragsyrkanden i skatterätten. Som framgår av förarbetena till 2013 års lagstiftning så innebär den omständigheten att det är företaget som ska visa att skuldförhållandet inte har uppkommit främst av skatteskal att samma regler gäller som vid andra avdragsyrkanden (prop. 2012/13:1 s. 250). Det framgår även att med en sådan reglering ges företagen – om de är osäkra på om förutsättningarna för avdrag föreligger – en möjlighet att göra ett s.k. öppet yrkande om avdraget och

skuldförhållandet i inkomstdeklarationen. I den ordinarie beskattningen innebär beviskravet att den som har bevisbördan ska göra sannolikt det som ska visas, t.ex. att förutsättningarna är uppfyllda för att få göra ränteavdrag. Begreppet huvudsakligen har inget med beviskravet att göra utan är endast kvantifierande uttryck avseende vissa förhållanden, som tar sikte på skälen för att välja ett visst alternativ framför ett annat t.ex. om skatteförmåner uppnås eller om det därutöver finns andra skäl.

Förvaltningsrättsliga riktlinjer

Enligt Kommissionen finns det inga förvaltningsrättsliga riktlinjer avseende de kriterier som används för att kvantifiera nivån på de affärs-mässiga skälen. Kommissionen anför följande. Det finns inte heller tillräcklig vägledning för att tolka begreppet ”väsentlig skatteförmån”. Regler som är utformade i så vida ordalag innebär att det inte är möjligt att på förhand och med tillräcklig säkerhet fastställa deras tillämpningsområde. De aktuella reglerna uppfyller följaktligen inte kraven på rättssäkerhet. Regler som inte uppfyller kraven på rättssäkerhet anses inte stå i proportion till sina syften. I dessa avseenden hänvisar kommissionen till C-282/12 Itecar p. 44 och C-318/10 SIAT p. 58-59.

Vilken rättfärdigande grund som var aktuell i målet SIAT har belysts i föregående avsnitt. Redan skillnaden på denna punkt gör att målets relevans för de aktuella svenska reglerna kan ifrågasättas. Regeringen vill emellertid tillägga följande angående målet SIAT.

EU-domstolen ansåg att regeln som prövades i SIAT innebar en skyldighet för den skattskyldige att systematiskt visa att *alla* tillhandahållna tjänster var legitima och att *all* ersättning för dem låg på en normal nivå, utan att skattemyndigheten behövde lägga fram ens ett indicium som pekade på skattebedrägeri eller skatteundandragande, vilket inte uppfyllde kraven på rättssäkerhet och proportionalitet i förhållande till lagstiftningens syften (p. 55, 58–59). Enligt regeringens uppfattning innebär utformningen av de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna en större förutsebarhet eftersom tioprocentsregeln innebär att en minsta skatteinivå, som är uttryckligt bestämd, accepteras. Undantaget är avgränsat till att träffa situationer där det främsta skälet har varit att uppnå väsentliga skattefördelar. De svenska reglerna innebär således inte något systematiskt krav på att den skattskyldige i alla situationer måste visa att transaktionerna inte har vidtagits huvudsakligen av skatteskal.

En annan viktig skillnad i förhållande till SIAT är att det saknades vägledning för tillämpningen av de nationella reglerna i det målet. För de svenska reglerna om ränteavdragsbegränsningar innehåller förarbetena vägledning om hur reglerna är avsedda att tillämpas.

Kommissionen menar att det inte ges några riktlinjer avseende de kriterier som används för att fastställa och kvantifiera nivån på de affärsmässiga skälen eller avseende begreppet väsentlig skatteförmån. Den svenska regeringen vill peka på att det i förarbetena till lagstiftningen finns uttalanden som är avsedda att ge såväl vägledning som riktlinjer vid tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna (se prop. 2012/13:1 s. 252–263 och s. 333–335). Där ges bl.a. följande vägledning avseende begreppet väsentlig skatteförmån i undantaget till bl.a. tioprocentsregeln. Det bedöms inte vara möjligt eller lämpligt att ange någon beloppsgräns för när en väsentlig skatteförmån föreligger. Som vägledning sägs dock att det av att skatteförmånen ska vara väsentlig följer att det inte ska vara fråga om mindre belopp. Däremot kan det t.ex. beaktas om förfarandet medför skatteförmåner vid mer än ett beskattningsår. En bedömning ska göras i varje enskilt fall med beaktande av samtliga relevanta omständigheter för att avgöra om det huvudsakliga skälet till att transaktionerna vidtagits och avtalsförhållandena uppstått är för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Avsikten med den föreslagna bestämmelsen är att avdrag inte ska få göras för ränteutgifter om de relevanta transaktionerna inte har genomförts av sunda affärsmässiga skäl. Samtliga relevanta omständigheter som har samband med skuldförhållandet ska beaktas. Omständigheter som bör beaktas är t.ex. om det handlar om slussning av räntebetalningar via andra företag i intressegemenskapen och slussningen framstår som omotiverad vid sidan av de skatteeffekter som uppnås. Ett exempel på i sammanhanget omotiverad slussning är att ett företag som har stora underskott och som saknar medel att låna ut ändå agerar som långivare genom att pengar slussas dit från andra företag i intressegemenskapen i syfte att uppnå skattefördelar. Vidare är kapitalets ursprung en faktor som bör ingå i bedömningen. Den omständigheten att det rör sig om egenupparbetade medel som lånas ut kan, sett ur borgenärens perspektiv, tala för att det handlar om sunda affärsmässiga skäl.

I svensk rättstillämpning utgör förarbetena till en lagstiftning en viktig rättskälla och domstolarna hämtar vid behov vägledning från dessa vid sin rättstillämpning. Förarbetena tjänar också som vägledning för andra tillämpare av reglerna, dvs. rådgivare, skattskyldiga och berörda myndigheter såsom Skatteverket. Regeringen anser även av den anledningen att det inte går att dra några paralleller till omständigheterna i SIAT. Det samma gäller det av kommissionen åberopade målet *Itelcar* som måste ses i ljuset av de speciella förhållandena i det målet (jfr p. 44 med p. 43). Den rättfärdigande grund som lagstiftningen prövades mot var dessutom motverkandet av skatteflykt och skatteundandragande (p. 35).

Regeringen vill slutligen uppmärksamma att EU-domstolen i sin praxis inte har ställt sig avvisande till att den skattskyldige lägger fram uppgifter som rör de affärsmässiga skälen för någon viss transaktion (se t.ex. mål C-524/04 Thin Cap p. 82). Genom undantaget i tioprocentsregeln träffas ett företag inte av begränsningarna om det visar att transaktionerna inte har vidtagits huvudsakligen för att uppnå skattefördelar. Avsikten är att avdrag inte ska få göras enligt tioprocentsregeln om de relevanta transaktionerna inte har genomförts av sunda affärsmässiga skäl (se prop. 2012/13:1 s. 253).

4.2.5. Sammanfattning

Om en indirekt inskränkning skulle anses föreligga, anser regeringen sammanfattningsvis att de svenska reglerna om ränteavdragsbegränsningar kan rättfärdigas och att de är proportionerligt utformade.

Den svenska regeringen står till kommissionens förfogande med ytterligare upplysningar i detta ärende om så önskas.



Linda Haggren
Finansråd