

BILAGAMål nr 4849-18
4850-18**Protokollsbilaga****Begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF angående tolkningen av artikel 49 FEUF****Inledning**

1. Denna begäran om förhandsavgörande gäller frågan om det är förenligt med etableringsfriheten i artikel 49 FEUF att vid beskattningen vägra avdrag för vissa ränteutgifter. Frågan har uppkommit i mål där ett svenskt bolag inte har fått avdrag för räntor som har betalats till ett franskt bolag som ingår i samma koncern. Det franska bolaget har kunnat kvitta de mottagna räntorna mot underskott som har uppkommit i koncernens verksamhet i Frankrike. Avdrag har vägrats med stöd av en bestämmelse som föreskriver att ränteutgifter som avser en skuld till ett företag som ingår i samma intressegemenskap inte får dras av om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.
2. I förarbetena till den aktuella bestämmelsen anges att den inte är avsedd att träffa räntebetalningar mellan företag som kan kvitta vinster och förluster mellan sig genom s.k. koncernbidrag. Reglerna om koncernbidrag är tillämpliga endast mellan företag som är skattskyldiga i Sverige. Av bl.a. det skälet har det i målen ifrågasatts om det är förenligt med etableringsfriheten att vägra bolaget avdrag för räntorna.

Tillämpliga unionsrättsliga bestämmelser

3. Av artiklarna 49 och 54 FEUF följer att inskränkningar för ett bolag från en annan medlemsstat att fritt etablera sig på svenskt territorium, t.ex. genom att upprätta ett dotterbolag här, är förbjudna.

Dok.Id 201392

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm**Besöksadress**
Birger Jarls torg 13**Telefon**
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se**Telefax**
08-561 678 20**Expeditionstid**
måndag – fredag
08:00–16:30

Tillämpliga nationella bestämmelser*Bestämmelser om begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder*

4. Enligt huvudregeln i 16 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) är ränteutgifter avdragsgilla vid beskattningen av ett företags näringsverksamhet.
5. När det gäller ränteutgifter som avser skulder till företag som ingår i samma intressegemenskap finns dock vissa begränsningar i avdragsrätten. Vid den i målen aktuella tidpunkten föreskrevs följande i 24 kap. 10 a–10 f §§ inkomstskattelagen.
6. Enligt 10 a § ska företag vid tillämpning av 10 b–10 f §§ 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 företagen står under i huvudsak gemensam ledning. Med företag avses juridiska personer.
7. Enligt 10 b § får ett företag som ingår i en intressegemenskap inte – om inte annat följer av 10 d eller 10 e § – dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen.
8. Av 10 d § första stycket framgår att ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § 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 (tioprocentsregeln).
9. I 10 d § tredje stycket anges att om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån får dock ränteutgiften inte dras av (undantagsregeln).
10. Av 10 e § första stycket framgår att även om förutsättningen i tioprocentsregeln inte är uppfylld ska ränteutgifter avseende sådana skulder som avses

i 10 b § dras av om det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgiften är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Detta gäller dock bara om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal.

11. I förarbetena till undantagsregeln i 10 d § tredje stycket ges följande vägledning för tolkningen av bestämmelsen (prop. 2012/13:1 s. 250–254).
12. Det är det företag som begär avdrag som ska visa att skuldförhållandet inte huvudsakligen har uppkommit av skatteskal. Med ”huvudsakligen” avses cirka 75 procent eller mer. Bedömningen ska göras på intressegemenskapsnivå och både långgivarens och låntagarens skattemässiga situation ska beaktas. Normalt sett ska inte kortfristiga skulder och s.k. cash-poolverksamhet omfattas av undantagsregeln.
13. Vid tillämpningen av undantagsregeln ska en bedömning göras i varje enskilt fall med beaktande av samtliga relevanta omständigheter för att avgöra om det huvudsakliga skälet till att transaktionerna har vidtagits och avtalsförhållandena uppstått är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Omständigheter som talar för att undantagsregeln är tillämplig är t.ex. att lånet har tagits för att finansiera ett intresseföretags förvärv av delägarätter från ett annat företag inom intressegemenskapen eller att räntenivån är hög. Av betydelse är vidare om finansieringen hade kunnat ske genom kapitaltillskott i stället för lån.
14. Det bör även beaktas om det har skett omotiverade slussningar av räntebetalningar via andra företag i intressegemenskapen. Ett exempel på detta är att ett företag som har stora underskott och som saknar medel att låna ut ändå agerar som långgivare genom att pengar slussas dit från andra företag i intressegemenskapen i syfte att uppnå skattefördelar. Om skuldförhållandet har upprättats för att intressegemenskapen ska kunna utnyttja ett underskott i ett företag i ett visst land genom att lån eller kapital för utlåning slussas

dit bör avdrag inte få göras. Ett sådant förfarande bör anses ha genomförts för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, t.ex. genom att koncernbidragsreglerna kringgås.

15. En annan situation som skulle kunna ifrågasättas är att intressegemenskapen i samband med förvärv av delägaraktier bildar nya bolag vars huvudsakliga funktion är att inneha en lånefordran. 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. Beskattningsnivån hos mottagaren av räntan är en annan omständighet som bör beaktas. Räntebetalningar på interna lån mellan konventionellt beskattade aktiebolag mellan vilka det föreligger koncernbidragsrätt kommer inte att träffas av undantagsregeln.
16. Bestämmelserna i 24 kap. 10 a–10 f §§ inkomstskattelagen har numera upphävts. Sedan den 1 januari 2019 gäller enligt 24 kap. 18 § i stället att ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i samma intressegemenskap som utgångspunkt alltid får dras av om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal. Detta gäller alltså oavsett hur mottagaren av räntan beskattas. Endast om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån får enligt de nu gällande reglerna sådana ränteutgifter inte dras av. Med ”uteslutande eller så gott som uteslutande” avses enligt förarbetena från cirka 90–95 procent upp till 100 procent (prop. 2017/18:245 s. 184).
17. Skälet till att tillämpningsområdet för reglerna om begränsning av avdragsrätten för räntor på lån från närstående företag har inskränkts är att det samtidigt har införts andra ändringar avseende avdragsrätten för ränteutgifter i företagssektorn. Dessa bygger bl.a. på direktiv (EU) 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre

marknadens funktion samt på OECD:s rekommendationer mot skattebas-erodering och vinstförflyttning.

18. Som redan har framgått är det dock de tidigare gällande bestämmelserna i 24 kap. 10 a–10 f §§ inkomstskattelagen som är tillämpliga i målen.

Bestämmelser om koncernbidrag

19. Bestämmelser om koncernbidrag finns i 35 kap. inkomstskattelagen. Syftet med dessa bestämmelser är att genom vinstöverföring möjliggöra resultatutjämnning inom en bolagskoncern.
20. Av 1 och 3 §§ framgår att ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag under vissa förutsättningar ska dras av. Koncernbidraget ska tas upp som en intäkt hos mottagaren.
21. Med moderföretag avses enligt 2 § första stycket bl.a. ett svenskt aktiebolag som äger mer än 90 procent av andelarna i ett annat svenskt aktiebolag. Med helägt dotterföretag avses enligt andra stycket det företag som ägs av moderföretaget.
22. I 4–6 §§ finns bestämmelser som innebär att avdrag ska medges även för koncernbidrag som lämnas till ett dotterföretag som ägs indirekt via ett annat dotterföretag samt för koncernbidrag som lämnas mellan två, direkt eller indirekt ägda, dotterföretag.
23. Vid tillämpningen av bestämmelserna om koncernbidrag ska enligt 2 a § ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom EES och som motsvarar ett svenskt aktiebolag behandlas som ett sådant bolag. Detta gäller dock endast om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till.

Omständigheterna i målen

24. Målen gäller det svenska aktiebolaget Lexel som ingår i Schneider Electric-koncernen. Koncernen har verksamhet i ett stort antal länder. Moderbolag i koncernen är det franska bolaget Schneider Electric SE.
25. I koncernen ingår också det belgiska bolaget Schneider Electric Services International (SESI). Före den i målen aktuella transaktionen ägdes det bolaget till 85 procent av det franska koncernbolaget Schneider Electric Industries SAS (SEISAS) och till 15 procent av det spanska koncernbolaget Schneider Electric España SA (SEE).
26. I december 2011 förvärvade Lexel de 15 procent av aktierna i SESI som ägdes av SEE. För att finansiera förvärvet tog Lexel upp ett lån från det franska koncernbolaget Bossière Finances SNC (BF). Lexel, BF, SESI och SEE är alla direkta eller indirekta dotterbolag till SEISAS. Under åren 2013 och 2014 betalade Lexel ränta på lånet till BF med cirka 58 miljoner SEK (2013) respektive cirka 62 miljoner SEK (2014) och yrkade avdrag för räntorna i sina deklarationer.
27. BF är koncernens internbank. Det har bl.a. hand om koncernens cash-pool och har lämnat lån till cirka 100 olika koncernbolag. BF omfattas av fransk bolagsskatt och ingår i en beskattningsenhet i Frankrike som under de aktuella åren bestod av cirka 60 franska koncernbolag. Bolag som ingår i en sådan beskattningsenhet kan kvitta sina överskott mot underskott som har uppkommit i andra bolag inom enheten.
28. Den franska bolagsskattesatsen uppgick för åren 2013 och 2014 till 34,43 procent. Någon skatt utgick dock inte på ränteinkomsterna under dessa år eftersom beskattningsenheten då visade underskott. Den svenska bolagsskattesatsen uppgick under samma år till 22 procent.
29. Skatteverket vägrade avdrag för ränteutgifterna på lånet från BF. Skatteverket konstaterade att Lexel och BF var i intressegemenskap med varandra vilket innebar att ränteutgifterna enligt 24 kap. 10 b § inkomstskattelagen

som utgångspunkt inte var avdragsgilla. Därefter prövade Skatteverket om tioprocentsregeln i 10 d § första stycket var tillämplig. Enligt den regeln ska det göras en hypotetisk prövning av hur räntan skulle ha beskattats hos mottagaren om hänsyn tas endast till den inkomsten. För att räntan ska vara avdragsgill med stöd av den regeln är det alltså tillräckligt att ränteinkomsten är skattepliktig och att skattesatsen uppgår till minst tio procent. Med hänvisning till beskattningsnivån i Frankrike fann Skatteverket att tioprocentsregeln var tillämplig.

30. Därmed aktualiserades frågan om avdrag ändå skulle vägras med stöd av undantagsregeln i 10 d § tredje stycket. Lexel hade uppgett att skälet till att bolaget förvärvade andelarna i SESI från SEE var att det sistnämnda bolaget behövde kapital i samband med att det förvärvade ett annat företag, Spanish Telvent Group, från externa säljare. SEE finansierade detta förvärv huvudsakligen med lån och SEE hade också sedan tidigare interna och externa lån hänförliga till förvärvet av andelarna i SESI. För att minska sina finansieringskostnader sålde SEE sina andelar i SESI och återbetalade dessa lån.
31. Enligt Lexel var syftet med Lexels förvärv av andelarna i SESI således inte att koncernen skulle få en skatteförmån. Lexel ansåg vidare att någon skatteförmån inte uppkom på grund av att BF kunde kvitta ränteintäkterna mot underskott i den franska verksamheten. Enligt Lexel måste nämligen beaktas att dessa underskott därmed föll bort och inte skulle kunna utnyttjas mot framtida vinster. En inkomst motsvarande ränteinkomsten skulle alltså så småningom komma att beskattas och dessutom med en högre skattesats än den som gäller i Sverige. Lexel anförde slutligen att en tillämpning av undantagsregeln inte var förenlig med EU-rättens bestämmelser om etableringsfrihet.
32. Skatteverket ansåg dock att undantagsregeln var tillämplig. Skatteverket konstaterade att SEE började visa underskott 2011 och bedömde att transaktionerna hade skett för att avdrag för räntekostnaderna hänförliga till förvärvet av SESI skulle kunna göras i Sverige i stället för i Spanien. Då

motsvarande ränteintäkter inte beskattades i Frankrike eftersom de kunde kvittas mot underskott där skulle det enligt Skatteverket medföra en väsentlig skatteförmån för intressegemenskapen om avdrag för räntorna medgavs i Sverige. Skatteverket fann vidare att denna skatteförmån fick anses vara det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet hade uppkommit. Skatteverket bedömde slutligen att en tillämpning av undantagsregeln inte kunde anses strida mot etableringsfriheten.

33. Lexel överklagade Skatteverkets beslut till Förvaltningsrätten i Stockholm som instämde i Skatteverkets bedömning att avdrag skulle vägras med stöd av undantagsregeln och att detta inte kunde anses strida mot EU-rätten. När det gällde frågan om undantagsregelns förenlighet med etableringsfriheten konstaterade förvaltningsrätten att regeln enligt sin lydelse var tillämplig oavsett var mottagaren av räntan fanns. Om BF hade varit ett svenskt bolag hade undantagsregeln dock inte tillämpats eftersom Lexel och BF då hade kunnat lämna och ta emot koncernbidrag mellan sig. Ränteavdraget skulle därmed enligt förarbetena inte ha medfört en väsentlig skatteförmån. Mot den bakgrunden ansåg förvaltningsrätten att en tillämpning av undantagsregeln medförde en inskränkning i etableringsfriheten. Förvaltningsrätten fann emellertid att inskränkningen kunde rättfärdigas.
34. Lexel överklagade till Kammarrätten i Stockholm som avslog överklagandet. Kammarrätten ansåg att omständigheterna i målen gav stöd för att skuldförhållandet hade upprättats för att intressegemenskapen skulle kunna utnyttja underskott i Frankrike samtidigt som avdrag medgavs i Sverige. Enligt kammarrätten hade bolaget inte visat att skälet till att skuldförhållandet hade uppkommit inte huvudsakligen var att intressegemenskapen skulle få en väsentlig skatteförmån. Undantagsregeln var alltså tillämplig.
35. Kammarrätten instämde vidare i förvaltningsrättens bedömning att en tillämpning av undantagsregeln innebar en inskränkning i etableringsfriheten. Kammarrätten fann också att när det gäller rätten till ränteavdrag fick situationen att kommersiellt verksamma koncernbolag betalade räntor till koncernbolag i andra medlemsstater anses vara objektivt jämförbar med

situationen att räntorna betalades till inhemska bolag inom koncernen. Liksom förvaltningsrätten ansåg kammarrätten dock att inskränkningen i etableringsfriheten kunde rättfärdigas. Kammarrätten uttalade i den delen att undantagsregeln motverkade skatteflykt och att den var ändamålsenlig för att bibehålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Enligt kammarrätten gick undantagsregeln inte längre än vad som var nödvändigt för att uppnå de syften som eftersträvades och den var också, med den vägledning som gavs i förarbetena för hur regeln skulle tillämpas, tillräckligt förutsebar för de företag som berördes av den.

36. Lexel har överklagat kammarrättens dom till Högsta förvaltningsdomstolen som har meddelat prövningstillstånd såvitt avser frågan om det är förenligt med etableringsfriheten att med stöd av undantagsregeln vägra avdrag för räntebetalningar på lån som har lämnats av ett företag som ingår i samma intressegemenskap som det låntagande bolaget. Frågan om prövningstillstånd rörande målen i övrigt har förklarats vilande.
37. Inom ramen för det meddelade prövningstillståndet kommer Högsta förvaltningsdomstolen således inte att överpröva kammarrättens bedömning att rekvisiten i undantagsregeln är uppfyllda i detta fall. Den prövning som Högsta förvaltningsdomstolen ska göra inskränker sig i stället till att avgöra om en tillämpning av undantagsregeln strider mot EU-rätten. Det finns dock ingenting som hindrar att Högsta förvaltningsdomstolen senare, om domstolen finner skäl för det, utvidgar prövningstillståndet till att avse även andra frågor i målen.

Parternas ståndpunkter

Lexel

38. Undantagsregeln leder till en inskränkning i etableringsfriheten av två skäl. För det första anses en väsentlig skatteförmån föreligga om räntemottagaren hör hemma i en medlemsstat som tillämpar en lägre skattesats än den

svenska. För det andra medför undantagsregeln tillsammans med koncernbidragsreglerna att avdrag för ränteutgifter i praktiken alltid medges när koncernbidragsförutsättningar föreligger, vilket inte är fallet när räntemottagaren är ett utländskt bolag som inte är skattskyldigt i Sverige. Undantagsregeln medför därför en negativ särbehandling av gränsöverskridande situationer.

39. Inskränkningen i etableringsfriheten kan inte rättfärdigas av behoven av att motverka skatteflykt eller av att bibehålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna oavsett om dessa rättfärdigande grunder beaktas var för sig eller tillsammans. Syftet med undantagsregeln är att bekämpa skatteflykt men den är inte begränsad till rent konstlade förfaranden. I detta fall är det fråga om verkliga etableringar och bolag som bedriver reell ekonomisk verksamhet. Den aktuella skulden har också löpt med marknadsmässig ränta.
40. Undantagsregeln har inte som direkt syfte att bevara en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten. Fördelningen av beskattningsrätten kan inte i sig påverkas av beskattningsnivån eller eventuella underskott hos mottagaren. Ett ränteavdrag minskar alltid beskattningsunderlaget i det låntagande företags hemviststat och ökar beskattningsunderlaget i det långivande företags hemviststat. Detta kan utgöra ett hot mot en medlemsstats skattebas men inte mot den fördelning av beskattningsrätten som medlemsstaterna har kommit överens om.
41. Proportionalitetsbedömningen kan inte göras mot syftet att skydda den svenska bolagsskattebasen då detta inte är en accepterad rättfärdigande grund. Undantagsregeln innehåller en presumtion för att skatteflykt föreligger i alla situationer där ett gränsöverskridande skuldförhållande anses medföra en väsentlig skatteförmån vilket inte är proportionerligt.
42. En tillämpning av undantagsregeln går vidare längre än vad som är nödvändigt för att uppnå målet att undanröja den obehöriga skatteförmånen då ränteavdrag nekats definitivt och i sin helhet. I detta fall kan det nekade

avdraget leda till dubbelbeskattning eftersom skattefriheten i Frankrike endast är temporär. En mer proportionerlig lösning vore därför att avdragsrätten sköts upp till dess att verksamheten i Frankrike började visa överskott.

43. Det är dessutom inte möjligt att med tillräcklig precision förutse en eventuell tillämpning av undantagsregeln. De omständigheter som anges i förarbetena utgör inte sådana objektiva och verifierbara omständigheter som kan ge vägledning för om ett förfarande utgör ett rent konstlat upplägg.

Skatteverket

44. Undantagsregeln är tillämplig på ränteutgifter som avser skulder till företag i samma intressegemenskap oavsett var företagen har sin hemvist och oavsett om de med skatterättslig verkan kan utbyta koncernbidrag. Även i de fall då det föreligger koncernbidragsrätt mellan två svenska företag ska rätten att dra av ränteutgifter således prövas mot undantagsregeln. Om det inte finns några begränsningar i koncernbidragsrätten mellan företagen kommer en sådan prövning att utmynna i slutsatsen att skuldförhållandet mellan dem inte huvudsakligen har uppkommit av skatteskal, eftersom företagen då hade kunnat skapa motsvarande avdrag genom att lämna ett koncernbidrag. Den omständigheten att en prövning enligt undantagsregeln ibland leder till att den är tillämplig och ibland till att den inte är det innebär inte att regeln medför en sådan negativ särbehandling som utgör en inskränkning i etableringsfriheten.
45. Om en inskränkning ändå skulle anses föreligga kan den rättfärdigas med hänvisning till behoven av att bevara en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna samt av att motverka skatteflykt och skatteundandraganden. När dessa rättfärdigande grunder beaktas tillsammans så krävs inte att den nationella regeln är inriktad endast på rent konstlade upplägg.

46. Det övergripande syftet med reglerna om begränsning av rätten till ränteavdrag är att förhindra att skattebasen urholkas, både i rent inhemska och i gränsöverskridande situationer. I gränsöverskridande situationer ska reglerna motverka att obeskattnade vinstmedel förs över från Sverige till en annan medlemsstat, vilket bidrar till att upprätthålla den väl avvägda beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.
47. Koncernbidragsreglerna syftar till att möjliggöra resultatutjämnning mellan verksamheter som beskattas i Sverige. Reglerna gäller därför inte i förhållande till inhemska koncernföretag som är skattebefriade eller beskattas enligt särskilda regler och inte heller i förhållande till utländska koncernföretag som inte är skattskyldiga här. Skuldförhållandena inom en koncern kan arrangeras så att koncernbidragsreglerna kringgås, vilket ränteavdragsreglerna syftar till att förhindra.
48. Vid prövningen av rätten till ränteavdrag enligt undantagsregeln sker alltid en bedömning i varje enskilt fall av om skuldförhållandet huvudsakligen har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. För att avdrag ska nekas krävs att det aktuella skuldförhållandet i en mycket hög utsträckning är betingat av skatteskal. Avdrag för ränteutgifter nekas alltså inte per automatik bara för att lånet har lämnats av ett företag i en annan medlemsstat. Det beviskrav som tillämpas är detsamma som gäller för samtliga övriga avdragsyrkanden som framställs.
49. Undantagsregeln är inriktad på själva skuldförhållandet och inte på räntans storlek i sig. Det är därför inte oproportionerligt att neka avdrag för hela räntan. I förarbetena till bestämmelserna finns tillräcklig vägledning när det gäller tillämpningen av undantagsregeln.

Behovet av förhandsavgörande

Inledning

50. I målen är det ostridigt att Lexel och BF är i intressegemenskap med varandra och att villkoret i tioprocentregeln är uppfyllt. Kammarrätten har

vidare funnit att rekvisiten i undantagsregeln är uppfyllda. Som framgått av punkterna 36 och 37 kommer Högsta förvaltningsdomstolen inom ramen för det meddelade prövningstillståndet inte att överpröva kammarrättens ställningstagande i den delen. Det som återstår att bedöma är därmed om det är förenligt med etableringsfriheten att med stöd av undantagsregeln vägra Lexel avdrag för räntebetalningarna till BF.

Kommissionens formella underrättelse

51. Kommissionen har inlett ett fördragsbrottsärende mot Sverige och har 2014 i en formell underrättelse gjort gällande att de svenska begränsningarna av rätten till ränteavdrag för koncerninterna lån enligt 24 kap. 10 b–10 e §§ inkomstskattelagen är oförenliga med artikel 49 FEUF när begränsningarna tillämpas på koncerner där räntan betalats till ett kommersiellt företag som är etablerat i en annan medlemsstat (kommissionens ref. SG-Greffe (2014) D/17633, ärendenummer 2013/4206).
52. Den svenska regeringen har svarat kommissionen att begränsningarna av rätten till ränteavdrag enligt regeringens uppfattning inte innebär någon direkt eller indirekt inskränkning i etableringsfriheten. Om en indirekt inskränkning skulle anses föreligga kan denna enligt regeringen rättfärdigas (Fi2014/4205).

Inskränkning i etableringsfriheten?

53. Undantagsregeln gör enligt sin ordalydelse ingen skillnad mellan räntor som betalas till svenska mottagare och räntor som betalas till utländska mottagare. Lexel menar dock att regeln i praktiken leder till en negativ skattemässig behandling av räntor som betalas till utländska mottagare och därmed till en inskränkning i etableringsfriheten. Vid bedömningen av om så är fallet kan bl.a. följande omständigheter vara av intresse.
54. När det gäller svenska mottagare träffar regleringen om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter i första hand räntor som betalas till invest-

mentföretag, som beskattas enligt en särskild ordning, och till skattebefriade mottagare såsom kommuner samt vissa ideella föreningar och stiftelser.

55. Även räntebetalningar till svenska aktiebolag som beskattas på vanligt sätt kan dock träffas av regleringen. Sådana räntebetalningar omfattas alltid av tioprocentsregeln men avdrag kan vägras om undantagsregeln är tillämplig. Om bolagen med skattemässig verkan utan begränsningar kan lämna och ta emot koncernbidrag mellan sig följer av förarbetena att undantagsregeln inte ska tillämpas. Räntebetalningar mellan svenska aktiebolag som ingår i samma intressegemenskap men som inte uppfyller förutsättningarna för att kunna lämna och ta emot koncernbidrag – t.ex. för att kravet på att ägandet ska uppgå till minst 90 procent inte är uppfyllt – kan emellertid träffas av undantagsregeln.

56. I det nu aktuella fallet är det ostridigt att Lexel och BF med skattemässig verkan hade kunnat lämna koncernbidrag mellan sig om BF hade varit ett svenskt bolag och att undantagsregeln då således inte hade varit tillämplig. Förvaltningsrätten och kammarrätten har med hänvisning till detta funnit att en inskränkning i etableringsfriheten föreligger. Skatteverket är dock av motsatt uppfattning och även den svenska regeringen menar att ränteavdragsreglerna inte leder till att etableringsfriheten inskränks.

Kan en eventuell inskränkning rättfärdigas?

57. Om det skulle anses att det nekade ränteavdraget medför en inskränkning i etableringsfriheten måste bedömas om denna inskränkning kan rättfärdigas. De rättfärdigande grunder som har aktualiserats i målen är önskemålen att motverka skatteflykt och att bibehålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten.

58. Det övergripande syftet med undantagsregeln är enligt förarbetena att förhindra aggressiv skatteplanering med ränteavdrag (prop. 2012/13:1 s. 251).

Enligt EU-domstolens praxis är önskemålet att bekämpa skatteflykt en godtagbar rättfärdigandegrund. Lexel menar dock att undantagsregeln inte kan accepteras på den grunden eftersom den inte endast träffar rent konstlade upplägg (se t.ex. Cadbury Schweppes, C-196/04, EU:C:2006:544, p. 51). Skatteverket hänvisar å sin sida till att när önskemålet att förhindra skatteflykt kombineras med andra rättfärdigande grunder så kan även regler som inte endast riktar sig mot rent konstlade upplägg godtas (se t.ex. Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, p. 42–51).

59. Skatteverket har också anfört att undantagsregeln syftar till att förhindra att koncernbidragsreglerna kringgås genom att skuldförhållandena i en koncern arrangeras så att vinster som uppkommit i Sverige kan kvittas mot underskott i andra länder (se även prop. 2012/13:1 s. 254). EU-domstolen har i flera avgöranden slagit fast att det – förutom i vissa fall av s.k. slutliga förluster – är förenligt med etableringsfriheten att utestänga utländska koncernbolag från tillämpningsområdet för bestämmelser om resultatutjämning inom koncerner. Av domstolens praxis framgår dock också att detta inte innebär att utländska koncernbolag får utestängas från skattefördelar som inte är specifikt kopplade till sådana system för resultatutjämning (se t.ex. X BV och X NV, C-398/16 och C-399/16, EU:C:2018:110, p. 39–42).
60. X BV-målet gällde de nederländska ränteavdragsreglerna. Reglerna träffade räntor på lån från närstående företag om lånet hade samband med förvärv av andelar i ett närstående företag. Enligt dessa regler medgavs alltid avdrag för räntan om det bolag som förvärvades ingick i en skattemässig enhet med det förvärvande bolaget. Om bolagen inte ingick i en sådan enhet villkorades avdragsrätten däremot av att det gjordes sannolikt antingen att lånet och förvärvet till övervägande del hade grundats på sakliga ekonomiska skäl eller att beskattningen av räntan hos mottagaren var skälig. EU-domstolen fann att denna skillnad i behandlingen utgjorde ett hinder för etableringsfriheten som inte kunde rättfärdigas.
61. De nederländska reglerna om skattemässiga enheter motsvaras i det svenska skattesystemet av reglerna om koncernbidrag. I X BV ansåg EU-

domstolen alltså att den koppling som fanns mellan ränteavdragsreglerna och reglerna om skattemässiga enheter inte medförde att de nederländska reglerna kunde rättfärdigas. En skillnad mellan de regler som prövades i X BV och de svenska reglerna är dock att enligt de nederländska reglerna var villkoren för avdrag olika beroende på om det bolag som förvärvades ingick i en skattemässig enhet med det förvärvande bolaget eller inte. Enligt de svenska reglerna är skillnaden i avdragsrätt i stället relaterad till om betalaren och mottagaren av räntan kan kvitta vinster och förluster mellan sig genom att lämna koncernbidrag. I X BV verkar EU-domstolen ha lagt vikt vid just att de nederländska reglerna inte kopplade avdragsrätten till beskattningen av räntan hos mottagaren (se p. 41 i domen). Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening synes EU-domstolens slutsatser i X BV därför inte utan vidare kunna föras över på den svenska regleringen.

62. En ytterligare fråga där parterna har olika uppfattningar är om tillämpningen av undantagsregeln är tillräckligt förutsebar och regeln därmed uppfyller kraven på rättssäkerhet (se t.ex. SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, p. 56–59). För att avgöra om så är fallet måste bedömas om de uttalanden som görs i förarbetena, och som har återgetts i punkterna 11–15 ovan, ger tillräcklig ledning för tillämpningen av regeln.

Sammanfattande slutsats

63. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar sammanfattningsvis att uppfattningarna när det gäller undantagsregelns förenlighet med EU-rätten går isär. Lexels åsikt att det strider mot EU-rätten att med stöd av undantagsregeln vägra bolaget ränteavdrag har stöd i kommissionens formella under rättelse. Skatteverket, den svenska regeringen samt förvaltningsrätten och kammarrätten är av motsatt uppfattning och anser att EU-rätten inte hindrar att avdrag vägras.
64. Högsta förvaltningsdomstolen anser vidare att det inte utifrån befintlig praxis från EU-domstolen går att dra en säker slutsats om vilken av dessa

uppfattningar som är den riktiga. Det är därför nödvändigt att begära förhandsavgörande från domstolen.

Fråga

65. Högsta förvaltningsdomstolen önskar, mot nu angiven bakgrund, svar på följande fråga.

66. Är det förenligt med artikel 49 FEUF att vägra ett svenskt bolag avdrag för ränta som betalas till ett bolag som ingår i samma intressegemenskap och som hör hemma i en annan medlemsstat på den grunden att det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit anses vara att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, när en sådan skatteförmån inte skulle ha ansetts föreligga om båda bolagen hade varit svenska eftersom de då hade omfattats av bestämmelserna om koncernbidrag?