



Bryssel den 9.6.2021

INFR(2013)4206

C(2021)2126 final

Fru Minister,

Kommissionen vill fästa den svenska regeringens uppmärksamhet på denna kompletterande formella underrättelse om reglerna om begränsning av avdragsrätten för ränteutgifter på koncerninterna lån enligt den svenska inkomstskattelagen, samt att den eventuellt är oförenlig med unionsrätten när den tillämpas på koncerner där räntan betalas till ett företag som är etablerat i en annan EU-medlemsstat eller EES-stat.

1. Förfarande

Den 9 januari 2013 skickade kommissionen en EU Pilot-förfrågan till Sverige om begränsningen av avdragsrätten för ränteutgifter på koncerninterna lån enligt 24 kap. 10 b–10 f §§ i inkomstskattelagen (1999:1229) (nedan kallad *IL*). Enligt de klagomål som vi har mottagit påverkar begränsningen av avdragsrätten för ränteutgifter i praktiken inte den ränta som betalas till företag med hemvist i Sverige, med undantag för investmentföretag, utan endast räntebetalningar till företag som inte har hemvist i Sverige. De relevanta bestämmelserna kan därför utgöra en ooberättigad indirekt diskriminering av företag som är i intressegemenskap med sådana företag. Kommissionen begärde att Sverige skulle yttra sig i ärendet.

Den 20 mars 2013 besvarade Sverige denna begäran och gjorde gällande att bestämmelserna i fråga inte utgör någon överträdelse av EU-lagstiftningen.

Kommissionen ställde kompletterande frågor den 8 maj och den 21 juni 2013 som den svenska regeringen besvarade den 3 juni respektive den 29 augusti 2013.

Kommissionen avvisade den svenska regeringens svar den 10 september 2013 och inledde det pågående överträdelseförfarandet.

Den 24 november 2014 riktade kommissionen en formell underrättelse till Sverige i vilken kommissionen förde fram att Sverige genom att anta och behålla bestämmelserna i

Utrikesminister Ann LINDE
Utrikesdepartementet
Arvfurstens palats
Gustav Adolfs torg 1
SE - 103 23 Stockholm

24 kap. 10 b–10 e §§ IL har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter i enlighet med artikel 49 i EUF-fördraget och artikel 28 i EES-avtalet.

Den 20 februari 2015 svarade Sverige att landet inte delade kommissionens uppfattning, men ändå planerade ändra sin lagstiftning.

I juni 2017 offentliggjorde den svenska regeringen ett lagförslag med ändringar av lagstiftningen i fråga för ett offentligt samråd. Lagförslaget skickades därefter till lagrådet för granskning den 21 mars 2018 och godkändes av riksdagen den 14 juni 2018. Ändringarna av lagstiftningen trädde i kraft i januari 2019.

Högsta förvaltningsdomstolen beslutade den 5 juni 2019 att hänskjuta en fråga om de svenska regler som utesluter avdragsrätt för gränsöverskridande koncerninterna räntebetalningar och som är föremål för det aktuella överträdelseförfarandet till Europeiska unionens domstol för förhandsavgörande enligt artikel 267 i EUF-fördraget (mål C-484/19, Lexel AB). I sin dom av den 20 januari 2021 fastställde Europeiska unionens domstol (nedan kallad *domstolen*) att det svenska systemet i fråga inte var förenligt med EU-rätten:

”Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, enligt vilken ett bolag med hemvist i en medlemsstat inte får göra avdrag för ränta som utbetalats till ett koncernbolag med hemvist 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 anses föreligga om båda bolagen hade haft hemvist i den förstnämnda medlemsstaten, eftersom de då hade omfattats av bestämmelserna om koncernbidrag.”

2. Nationell lagstiftning

Gällande lagstiftning till och med slutet av 2018

I 24 kap. 10 a § IL finns följande definition av företag i intressegemenskap (närstående företag):

”Företag ska vid tillämpning av 10 b–10 e §§ anses vara i intressegemenskap med varandra om

- 1. ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det andra företaget, eller*
- 2. företagen står under i huvudsak gemensam ledning.*

Med företag avses i första stycket och i 10 b–10 e §§ juridiska personer och svenska handelsbolag.

En andel i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska behandlas som en delägarrätt vid tillämpningen av 10 c, 10 e och 10 f §§.”

I 24 kap. 10 b § IL fastställdes följande begränsning av rätten att dra av ränteutgifter avseende skulder till närstående företag:

”Ett företag som ingår i en intressegemenskap får inte – om inte annat följer av 10 d § eller 10 e § – dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen.”

I 24 kap. 10 c § IL gavs följande förtydligande av 10 b §:

”Bestämmelsen i 10 b § första stycket tillämpas också – om inte annat följer av 10 f § – 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 delägarrätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen, eller som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen.”

Genom 24 kap. 10 d § IL uteslöts dock begränsningen i 10 b § om vissa villkor uppfyllts:

”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. (...)

Om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån får dock ränteutgiften inte dras av enligt första eller andra stycket.”

I 24 kap. 10 e § IL gavs ytterligare förtydliganden för fall där avdrag kan beviljas:

”Även om förutsättningarna i 10 d § första eller andra stycket inte är uppfyllda 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 eller i en stat med vilken Sverige har ingått 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.

Om skulden avser ett förvärv av en delägarrätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen eller i ett företag som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen, ska första stycket bara tillämpas om även förvärvet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Om skulden har ersatt en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen och denna skuld avser ett sådant förvärv, ska även den förstnämnda skulden anses avse detta förvärv.

Vid bedömningen enligt första stycket av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat ska det 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.”

Slutliga förtydliganden avseende fall där avdrag kan beviljas fastställdes i 24 kap. 10 f § IL:

”Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 c § ska dras av om någon av följande förutsättningar är uppfyllda.

1. Ett företag som har en sådan fordran som avses i 10 c § beskattas för den inkomst som har samband med denna fordran i enlighet med vad som sägs i 10 d § första eller andra stycket, och det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit inte är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

2. Både förvärvet och det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgiften är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. Detta gäller dock bara om det företag som har en sådan fordran som avses i 10 c § hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått 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.”

Gällande regler från och med 2019

De ändrade reglerna om begränsning av avdragsrätten för ränteutgifter på koncerninterna lån finns i 24 kap. 16–20 §§ IL, som har följande lydelse:

”Särskild begränsning i avdragsrätten för ränteutgifter på vissa skulder till företag i intressegemenskap”

Definitioner

16 § Med företag avses i 17–20 §§ juridiska personer och svenska handelsbolag.

Företag ska vid tillämpning av 18–20 §§ 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.

17 § En andel i ett svenskt handels-bolag eller i en i utlandet delägar-beskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska behandlas som en delägarrätt vid tillämpningen av 19 §.

Avdragsbegränsning

18 § Ett företag som ingår i en intressegemenskap får, om inte annat följer av andra stycket eller 19 §, dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i

intressegemenskapen bara om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften

- hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES),
- hör hemma i en stat utanför EES med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet, eller
- skulle ha beskattats för inkomsten med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där företaget hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.

Om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, får dock ränteutgifterna inte dras av.

19 § Om en skuld till ett företag i intressegemenskapen avser ett förvärv av en delägarrätt från ett annat företag i intressegemenskapen, får avdrag enligt 18 § bara göras om förvärvet är väsentligen affärsmässigt motiverat.

Om skulden har ersatt en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen och denna skuld avser ett sådant förvärv, ska även den förstnämnda skulden anses avse detta förvärv.

20 § Bestämmelserna i 18 § och 19 § första stycket tillämpas också 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.

3. Analys

Huvudregeln i svensk skattelagstiftning är att ränteutgifter är helt avdragsgilla från inkomst av näringsverksamhet om inte annat anges i uttryckliga bestämmelser. Detta gäller oavsett om de utgör utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster.

Bestämmelserna i 24 kap. 10 b–10 e §§ IL som gällde till och med slutet av år 2018 utgör ett undantag från huvudregeln beträffande rätten att dra av ränta på vissa skulder. Ränteutgifter är inte avdragsgilla om de avser lån från ett närstående företag (nedan kallade *koncerninterna lån*). Detsamma gäller om den ränta som betalats avser en skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen, till den del ett annat företag i intressegemenskapen har en fordran på det företag som inte ingår i intressegemenskapen, eller på ett företag som är i intressegemenskap med det företag som inte ingår i intressegemenskapen, om skulden kan anses ha samband med denna fordran (dvs. back-to-back-lån).

I den formella underrättelsen av den 27 november 2014 redogjorde kommissionen utförligt för vilka följder dessa regler har. Sammanfattningsvis var räntebetalningar till närstående bolag enligt dessa regler endast avdragsgilla om

- (a) räntan skulle ha beskattats till en skattesats på minst 10 % i långivarens hemviststat, inklusive grundavdrag (t.ex. fiktiv ränta) och avdrag, om företaget

endast hade haft denna inkomst och lånet inte huvudsakligen togs för att koncernen skulle få en ”en väsentlig skatteförmån”, eller

- (b) skattebetalaren kan visa att lånet huvudsakligen motiveras av affärsmässiga skäl och att långivaren har hemvist i EES. ”Huvudsakligen” betyder i detta sammanhang att skälen till lånet till minst 75 procent är affärsmässigt motiverade.

I praktiken berörde begränsningen av ränteavdragsrätten aldrig sedvanligt beskattade helsvenska kommersiella koncerner, eftersom någon skatteförmån aldrig kunde uppkomma för dessa. Detta innebär att villkoren i led a alltid var uppfyllda för sådana koncerner.

Kommissionen drog slutsatsen att lagstiftningen i fråga utgjorde en diskriminerande begränsning av gränsöverskridande lånefinansiering inom företagskoncerner etablerade i EU/EES, och eftersom den inte var inriktad på rent fiktiva upplägg, gick den utöver vad som är nödvändigt för att motverka skatteflykt och skattefusk. Av denna anledning var den alltså oproportionerlig och kunde inte motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Dessutom föreföll formuleringarna ”betydande skatteförmån” och ”huvudsakligen affärsmässigt motiverat” vara alltför vaga för att uppfylla kraven på ett tydligt rättsläge.

De ändringar av lagstiftningen som antogs den 14 juni 2018 gäller egentligen endast sättet att testa motiven. Från och med 2019 gäller begränsningen endast om skulden ”uteslutande eller så gott som uteslutande” har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån (24 kap. 18 § IL). Enligt förarbetena bör detta innebära att de skattemässiga skälen måste uppgå till 90–100 % av motiven för skuldens uppkomst (i motsats till de regler som gällde fram till slutet av 2018, enligt vilka 25 % av de skattemässiga skälen var tillräckliga) för att avdraget ska vara otillåtet. Om skulden avser ett koncerninternt förvärv av aktier i ett företag som ingår i intressegemenskapen får avdrag bara göras om förvärvet är ”väsentligen” affärsmässigt motiverat (24 kap. 19 § IL), vilket också förefaller vara ett mindre strängt krav än termen ”huvudsakligen” i de regler som gällde till och med slutet av 2018.

Dessa ändringar ändrar dock inte i någon väsentlig grad slutsatserna i den rättsliga analys som presenterades i den formella underrättelsen av den 27 november 2014 (särskilt när det gäller tillämpliga EU-rättsliga bestämmelser, förekomsten av en begränsning, jämförbarheten, eventuella motiveringar eller deras proportionalitet) eller de bakomliggande skälen till dessa, vilka domstolen otvetydigt bekräftade i domen i mål C-484/19 Lexel AB. Begränsningen av ränteavdragsrätten inom en intressegemenskap fortsätter att gälla endast i gränsöverskridande situationer och den därav följande begränsningen är fortfarande inte berättigad (av något tvingande skäl). Ränteavdrag nekas fortfarande i samband med lånearrangemang mellan närstående företag som faktiskt är etablerade inom EU/EES, även om lånevillkoren är affärsmässiga.

Av de skäl som anges i kommissionens formella underrättelse av den 27 november 2014 anser kommissionen att de EU-rättsliga regler som är relevanta i detta ärende är de som garanterar etableringsfrihet i artikel 49 i EUF-fördraget och artikel 31 i EES-avtalet. Situationen för bolag med hemvist i landet som betalar ränta på ett lån till ett företag i en annan EU-medlemsstat eller EES-stat som tillhör samma koncern skiljer sig, i fråga om räntebetalningen, inte från en situation där räntemottagaren är ett svenskt koncernföretag och den aktuella lagstiftningen utgör i praktiken en inskränkning av etableringsfriheten

när ett lån ges av ett närstående företag med hemvist i en annan EU-medlemsstat eller EES-stat.

Enligt domstolens fasta rättspraxis kan nationella åtgärder som begränsar de grundläggande friheterna vara berättigade på grund av tvingande hänsyn till allmänintresset förutsatt att de kan uppnå det eftersträvade målet och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål¹.

För att en inskränkning i etableringsfriheten ska kunna motiveras av behovet att motverka missbruk måste det specifika ändamålet med en sådan inskränkning vara att hindra beteenden som består i att iscensätta rent fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangeras i syfte att undvika skatt som normalt ska betalas på den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet². Det följer dessutom av domstolens fasta rättspraxis att varken skattefördelar eller organisatoriska skäl för en transaktion i sig kan betyda att transaktionen inte är verklig och legitim³.

De nya svenska bestämmelserna i fråga uppfyller inte dessa kriterier. Även om rent fiktiva upplägg också omfattas av dessa regler är deras tillämpning inte begränsad till sådana upplägg. Precis som i de regler som har ersatts är de allmänna kriterierna i den nya lagstiftningen som fastställer dess tillämpningsområde kopplade till hemvisten för mottagaren av räntebetalningen (ett EES-land eller ett land som omfattas av ett skatteavtal med ytterligare villkor) och den skattesats som tillämpas på räntebetalningen hos mottagaren (mindre än 10 %). Uppfyllandet av dessa villkor undanröjer dock inte behovet av att uppfylla motivtestet eller testerna i vilka frågan om fiktiv karaktär dessutom inte utgör ett specifikt villkor. Att det föreligger skattemotiv innebär inte nödvändigtvis att en transaktion är fiktiv till sin karaktär. Enligt de nya regler som trädde i kraft 2019 innebär dock den förmodade förekomsten av skattemotiv (av en viss omfattning) eller den förmodade avsaknaden av tillräckliga organisatoriska skäl bakom transaktionerna automatiskt en presumtion om skattefusk som leder till att ränteavdrag inte tillåts i koncerninterna situationer.

Det bör tilläggas att för att inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet måste det i det nationella lagstiftningen mot skattefusk av detta slag fastställas att om en granskning av objektiva omständigheter leder till slutsatsen att transaktionen i fråga utgör ett rent fiktivt upplägg som inte är affärsmässigt motiverat ska det belopp för vilket avdrag inte får göras till den del av räntan som överstiger vad som skulle ha gällt mellan två oberoende parter⁴. Detta är emellertid ett test som endast kan göras när det fastställs att det rör sig om ett fiktivt upplägg, vilket inte sker med den nu aktuella lagstiftningen. Om transaktionen inte uppfyller motivtestet nekas ränteavdrag i sin helhet och detta gäller även om villkoren för lånet är helt och hållet affärsmässiga.

De ändringar av den svenska lagstiftningen som antogs den 14 juni 2018 har inte heller medfört någon ändring av fördelningen av bevisbördan, som ligger på skattebetalaren medan skattemyndigheten inte behöver lägga fram ens grundläggande bevis på ett eventuellt fiktivt upplägg eller skattefusk. De kriterier som används för att kvantifiera affärssyftet eller tolkningen av begreppet ”väsentlig skattefördel” (24 kap. 18 § IL) eller

¹Se bland annat mål C-383/10 kommissionen mot Belgien, punkt 49.

² Mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (Thin Cap GL) , punkt 74.

³ Mål C-318/10 SIAT, punkt 51.

⁴ Mål C-524/04, Thin Cap GL , punkt 83, och mål C-484/19 Lexel AB , punkterna 53–57.

”väsentligen affärsmässigt motiverat” (24 kap. 19 § IL) är också relativt tvetydiga. I detta avseende skulle kommissionen därför vilja upprepa analysen i sin formella underrättelse av den 27 november 2014. Regler som är formulerade i så allmänna termer gör det inte möjligt att bestämma deras tillämpningsområde med tillräcklig precision och det är troligt att tillämpningen av sådana termer i den nya lagen fortfarande bidrar till viss osäkerhet. Sådana regler uppfyller därför inte rättssäkerhetsprincipen enligt vilken rättsregler ska vara klara och precisa samt att tillämpningen av dem ska vara förutsägbar, särskilt när de kan få negativa konsekvenser för fysiska personer och företag⁵.

Kommissionen drar därför slutsatsen att bestämmelserna i 24 kap. 16–20 §§ IL som trädde i kraft 2019 inte förefaller avhjälpa den överträdelse av etableringsfriheten som fastställs i artikel 49 i EUF-fördraget och artikel 28 i EES-avtalet genom lagstiftningen i 24 kap. 10 b–10 e §§ IL, som tidigare ifrågasattes i kommissionens formella underrättelse av den 27 november 2014.

4. Slutsats

Europeiska kommissionen utvidgar därför detta överträdelseförfarande till att omfatta bestämmelserna i 24 kap. 16–20 §§ IL, som antogs den 14 juni 2018, vilka inte åtgärdar den överträdelse som konstaterats i 24 kap. 10 b–10 e §§ IL och som tidigare har ifrågasatts av kommissionen.

Kommissionen anser fortfarande att Sverige har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 49 i EUF-fördraget och artikel 28 i EES-avtalet genom att anta och behålla bestämmelserna i 24 kap. 10 b–10 e §§ IL och ersätta dem med de nya reglerna i 24 kap. 16–20 §§ IL från och med 2019.

I enlighet med artikel 258 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt uppmanar kommissionen den svenska regeringen att inkomma med sina synpunkter i ärendet inom två månader från mottagandet av denna skrivelse.

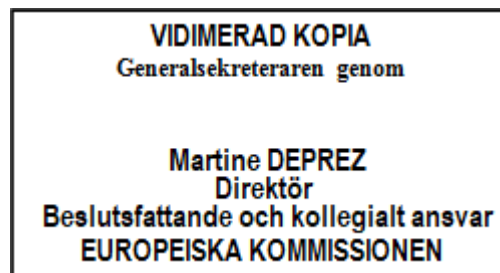
Kommissionen förbehåller sig rätten att, efter att ha tagit del av synpunkterna eller om synpunkter inte har kommit in inom utsatt tid, vid behov avge ett motiverat yttrande enligt samma artikel.

Med vänlig hälsning

På kommissionens vägnar,

Paolo GENTILONI

Ledamot av kommissionen



⁵ Mål C-282/12, Itelcar punkt 44 och SIAT punkterna 58–59.