COEN DEIJ

Begreppet skatteförmån i undantagsregeln

Det första rekvisitet som ska vara uppfyllt för att undantagsregeln till den s.k. tioprocentsregeln i 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler ska vara tillämplig är att det ska ha uppkommit en skatteförmån. Trots den tydliga kopplingen till skatteflyktslagen i förarbetena har Skatteverket hittills tilldelat begreppet skatteförmån en helt annan innebörd än den innebörd som begreppet har i skatteflyktslagen. En prövning av undantagsregeln enligt Skatteverkets definition av begreppet skatteförmån innebär att ränteavdrag kan vägras i betydligt fler ärenden än om prövningen sker enligt begreppets definition i skatteflyktslagen. Ändå finns det hittills inte någon rättspraxis där Skatteverkets definition aktivt har ifrågasatts. Detta är mycket märkligt, eftersom det finns flertalet anledningar till varför den av Skatteverket antagna definitionen är att anse som felaktig och därmed inte borde ligga till grund för prövningen av undantagsregeln.

1 INLEDNING

1.1 Bakgrund

Vid tillämpning av undantaget till den s.k. tioprocentsregeln[1] anser Skatteverket att en skatteförmån uppkommer när ett ränteavdrag i Sverige beskattas hos mottagaren med mindre än 22 % eller inte faktiskt beskattas (exempelvis på grund av underskott).[2] Därmed tilldelar Skatteverket begreppet skatteförmån en helt annan innebörd än den innebörd begreppet har enligt skatteflyktslagen, trots den tydliga kopplingen till den lagen som framgår av förarbetena till ränteavdragsbegränsningsreglerna.

Skatteverkets nuvarande tolkning av begreppet skatteförmån innebär att ränteavdrag har kunnat vägras i betydligt fler fall än om undantagsregeln istället prövats utifrån begreppets innebörd enligt skatteflyktslagen. Redan av den anledningen är det mycket märkligt att Skatteverkets definition inte, såvitt jag känner till, har ifrågasatts tidigare.

1 24 kap. 10 d § sista stycket inkomstskattelagen (IL).

2 Skatteverkets definition framgår bl.a. av verkets ställningstagande ”*Några frågor vid tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna gällande väsentligt inflytande, undantaget från 10%-regeln och ventilen*”, Dnr: 131 117306-13/111, 2013-02-25, paragraf 4.5.2 Exempel under exempel 1.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:51:21

Det finns enligt min uppfattning inte några bra skäl att tilldela begreppet skatteförmån en annan innebörd i detta sammanhang än den i skatteflyktslagen. Det finns däremot desto fler bra skäl till varför Skatteverkets tolkning av begreppet skatteförmån överhuvudtaget inte ska ligga till grund för prövningen av undantagsregeln eller den nya riktade ränteavdragsbegränsningsregeln.[3]

1.2 Disposition

Efter en kort beskrivning i avsnitt 2 av själva undantagsregeln behandlar jag sedan i avsnitt 3 begreppet skatteförmån enligt skatteflyktslagen samt motiverar varför den definitionen kan tillämpas i undantagsregeln. I avsnitt 4 beskriver jag Skatteverkets definition av begreppet skatteförmån samt argumenterar för varför den tolkningen av olika skäl inte kan ligga till grund för prövningen av undantagsregeln. I avsnitt 5 avslutar jag med en slutsats gällande begreppet skatteförmån samt lägger en koppling till den s.k. ventilen i 24 kap. 10 e § IL.

2 UNDANTAGSREGELN I 24 KAP. 10 D § SISTA STYCKET IL

Undantaget till tioprocentsregeln har följande lydelse:

> ”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.”

För att undantagsregeln ska vara tillämplig ska alltså tre rekvisit vara uppfyllda:

1. intressegemenskapen ska ha fått en skatteförmån (skatteförmånsbedömningen);
2. skatteförmånen ska vara väsentlig (väsentlighetsbedömningen); och
3. skuldförhållandet har huvudsakligen uppkommit för att få skatteförmånen (huvudsaklighetsbedömningen).

Skatteförmånsbedömningen är en objektiv bedömning och helt beroende av definitionen av begreppet skatteförmån. Först när det fastställts att det

3 Enligt nya 24 kap. 18 § andra stycket IL får en ränteutgift inte dras av om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:51:21

uppkommit en skatteförmån för intressegemenskapen blir väsentlighetsbedömningen aktuell. Är skatteförmånen väsentlig, då ska det slutligen bedömas om skuldförhållandet huvudsakligen har uppkommit för att få den förmånen. Enligt lagtextens utformning blir det alltså inte aktuellt med väsentlighets- och huvudsaklighetsbedömningen om det inte uppkommit en skatteförmån.

3 INNEBÖRDEN AV BEGREPPET SKATTEFÖRMÅN

3.1 Vägledning i rättskällor

Eftersom begreppet skatteförmån inte är definierat i lagtexten, får vägledning i första hand hämtas från andra rättskällor. I det avseendet kan följande konstateras.

3.1.1 Skatteförmån i förarbetena till 2013 års ränteavdragsregler

Av förarbetena som ligger till grund för 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler framgår det tydligt att Skatteverket i sina ränterapporter hade konstaterat oönskade effekter med tioprocentsregeln under 2009 års regler. Koncerner anpassade sig nämligen till tioprocentsregeln genom att koncerninterna fordringar som hade samband med interna förvärv av delägarrätter placerades hos koncernföretag som beskattades med en skattesats om (strax över) 10 %. Genom förfarandet urholkades den svenska skattebasen och detta gjordes enligt Skatteverket så gott som uteslutande av skatteskäl. Därför ansåg Skatteverket att tioprocentsregeln borde ändras eller kompletteras så att koncerninterna skuldetableringar som dikterats av skatteskäl skulle motverkas, även om räntemottagaren beskattades med minst 10 %. Skatteflyktslagen kunde nämligen inte alls tillämpas om tioprocentsregelns krav var uppfyllda. Ett annat problem enligt Skatteverket var reglernas begränsade tillämpningsområde. Lagstiftningen omfattade bl.a. inte koncerninterna lån för finansiering av utdelningar, kapitaltillskott eller förvärv av koncerninterna fordringar.[4]

Det ska betonas att samtliga av Skatteverket identifierade problem med ränteavdrag hade samband med att den svenska bolagsskattebasen urholkades. Genom koncerninterna transaktioner skapades koncerninterna skulder som gjorde att svenska obeskattade vinster genom räntebetalningar överfördes till en annan skattejurisdiktion där mottagaren inte beskat-

4 Prop. 2012/13:1 s. 220.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:51:21

tades eller lågbeskattades för motsvarande ränteintäkt.[5] Det var alltså inte enbart lågbeskattningen i sig som skapade oönskade skatteförmåner, utan lågbeskattning i kombination med urholkning av den svenska skattebasen. Det har aldrig framförts att skuldfinansiering från lågbeskattade bolag eller underskottsbolag utgör ett problem i sig, dvs. oavsett om skulden urholkar eller gynnar den svenska skattebasen.

Det framgår mycket tydligt av förarbetena att det framstod som mindre sannolikt att skatteflyktslagen kunde tillämpas om förutsättningarna i 2009 års tioprocentsregel var uppfyllda, även om det rörde sig om ett förfarande som medförde en väsentlig skatteförmån och detta dessutom var ett av de främsta skälen för förfarandet. Skälet till detta är att lagstiftaren i 2009 års regler i princip hade godkänt alla räntebetalningar som beskattas med mer än tio procent.[6] I en sådan situation handlade det inte om ett kringgående av tioprocentsregeln, utan om en anpassning till regeln för att optimera skatteutfallet. För att komma tillrätta med problematiken behövdes därför en ändring av lagstiftningen.[7] Lagstiftaren var alltså mycket tydlig i sina uttalanden att det som uppfattades som skatteflyktsliknande förfaranden behövde åtgärdas.

I enlighet med ovan finns en mycket stark koppling mellan de identifierade oönskade skatteförmåner som var bakomliggande orsak till införandet av undantagsregeln och skatteflyktslagen. Skuldförhållanden genom vilka skatteförmåner uppkom som i princip lämpade sig för tillämpning av skatteflyktslagen ansågs brista i det fjärde rekvisitet, dvs. att de inte kunde anses strida mot lagstiftningens syfte. Det krävdes alltså en särskild regel för att komma åt dessa skuldförhållanden. Kopplingen bekräftades också av Lagrådet, som bl.a. noterade att bestämmelsen uppvisade stora likheter med huvudregeln i 2 § skatteflyktslagen och att den fick betraktas som en ren skatteflyktsregel.[8] Mot den bakgrunden saknas det, enligt min me-

5 De av Skatteverket identifierade fall av skatteplanering med externa förvärv av delägarrätter avsåg dubbla ränteavdrag eller skulder med höga räntor som lagts till skulden, alltså upplägg som i likhet med interna förvärv av delägarrätter faktiskt urholkade den svenska bolagsskattebasen (en hög ränta kan mycket väl vara affärsmässig och samtidigt urholka skattebasen, t.ex. när den höga räntan faktiskt är vinstdelande på grund av den höga risken).

6 Av den anledningen skulle det fjärde rekvisitet – ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte – inte vara uppfyllt (2 § punkten 4 skatteflyktslagen).

7 Prop. 2012/13:1 s. 229.

8 Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2012-06-21, prop. 2012/13:1 bilaga 6 s. 19.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:51:21

ning, anledning att som utgångspunkt inte tilldela begreppet skatteförmån i undantagsregeln samma betydelse som i skatteflyktslagen.

3.1.2 Begreppet skatteförmån i skatteflyktslagen

I sin rättsliga vägledning skriver Skatteverket att vad som avses med en skatteförmån i skatteflyktslagen inte framgår av lagtexten. Vid den ändring av skatteflyktsreglerna som föreslogs 1982 uttalades att i princip allt som innebär en lättnad eller fördel vid beskattningen är en skatteförmån.[9] Det råder inte något tvivel om att lättnaden eller fördelen måste ha uppkommit på bekostnad av den svenska inkomstskattebasen.

Tillämpas denna definition av begreppet skatteförmån även i undantagsregeln, kan det i varje fall konstateras att det inte uppkommer någon skatteförmån om ett skuldförhållande överhuvudtaget inte ger upphov till en lättnad eller fördel vid beskattningen. Det följande enkla exemplet visar på ett tydligt sätt ett skuldförhållande som inte ger en skatteförmån utifrån ovan definition.

Exempel 1
År 1: M Ltd (skattesats 10 %) och A AB (skattesats 22 %) ingår i samma intressegemenskap. M Ltd gör en vinst på 50 genom att låna ut 1 000 på marknaden mot 5 % ränta. A AB bedriver vanlig verksamhet och gör en vinst på 100. Sammanlagt uppgår koncernens vinst till 150 och beskattningen till 27 (5 + 22).

År 2: M Ltd säljer sin externa fordran till A AB mot en revers (ränta 5 %). Vinsten i M Ltd och A AB förblir oförändrade (50 och 100), beskattningen för koncernen är fortfarande 27 (5 + 22).

Jämfört med år 1 uppkommer det inte någon lättnad eller fördel vid beskattningen år 2. Vinsten och beskattningen år 1 och år 2 är på alla möjliga sätt exakt desamma.

Till skillnad från ovanstående exempel kan en lättnad eller fördel vid beskattningen konstateras i följande exempel.

Exempel 2
År 1: Moderbolaget M BV (skattesats 25 %) lånar ut 1 000 (ränta 5 %) till dotterbolag B AB som i sin tur lånar ut beloppet på marknaden mot 6 % ränta. På grund av in- och utlåningen gör M BV en skattepliktig vinst på 50 och B AB en vinst på 10 (60 – 50). Sammanlagt uppgår koncernens vinst till 60 och beskattningen till 14,7 (12,5 + 2,2).

9 https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.1/339278.html.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:51:21

> År 2: För att uppnå resultatutjämning tillskjuter M BV sin fordran på B AB som tillskott till sitt dotterbolag C BV (underskottsbolag). På grund av underskottet sker det inte någon faktiskt beskattning av ränteintäkten hos C BV. Vinsten i B AB förblir oförändrad. Sammanlagt uppgår koncernens vinst till 10 och beskattningen till 2,2 (0 + 2,2).

Genom resultatutjämningen uppstår det en tydlig beskattningsfördel för intressegemenskapen. Det kan dock konstateras att den skatteförmånen inte uppkommer på bekostnad av den svenska skattebasen och av den anledningen inte utgör någon skatteförmån i skatteflyktslagens mening.

Det råder inte något tvivel om att Skatteverket aldrig ens skulle komma på tanken att framställa om tillämpning av skatteflyktslagen i exemplen 1 och 2. Situationerna är nämligen inte på något sätt att betrakta som skatteflyktsliknande förfaranden.

Eftersom bedömningen om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån måste ske på intressegemenskapsnivå, uppkom frågan under lagstiftningsarbetet om en sådan lättnad eller fördel (som alltså inte påverkar den svenska skattebasen) kan göra undantagsregeln tillämplig.[10] Detta var dock inte avsikten enligt regeringen, vilket förklarades med ett exempel i förarbetena, där ett skuldförhållande uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån (utanför Sverige), fast det inte sker någon urholkning av den svenska skattebasen.[11] Exemplet i förarbetena ger således stöd till uppfattningen att begreppet skatteförmån i undantagsregeln har samma innebörd som i skatteflyktslagen.

I enlighet med exemplet i propositionen är den skatteförmån som uppkommit i exempel 2 inte en skatteförmån i undantagets mening. Undantagsregeln ska således inte vara tillämplig, vilket inte heller är mer än rimligt. Resultatutjämningen (som visserligen sker av skatteskäl) är helt accepterad i utlandet och påverkar inte på något sätt den svenska skattebasen.

Detta synsätt kan även anses bekräftas (indirekt) av lagstiftaren när det i förarbetena anges att för företag mellan vilka det föreligger koncern-

10 Prop. 2012/13:1 s. 252.

11 Prop. 2012/13:1 s. 252–253. Exemplet förtydligas i *Svar på formell underrättelse angående avdragsrätt för ränta för koncerninterna lån*, 2015-02-20 Fi2014/4205, s. 8 där regeringen konstaterar att det inte uppkommer en skatteförmån i undantagets mening i exemplet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:51:21

bidragsrätt ska ränteutgiften inte anses ge upphov till någon väsentlig skatteförmån.[12] Detta innebär att om M BV och C BV i exempel 2 hade varit svenska bolag (M AB och C AB), hade det inte uppkommit någon väsentlig skatteförmån när M AB tillskjutit sin fordran på B AB till underskottsbolaget C AB (under förutsättning att det föreligger koncernbidragsrätt mellan alla tre bolag). Att lagstiftaren anser att det inte uppkommer någon skatteförmån i en sådan situation, trots att intressegemenskapen minskar sin beskattning på bekostnad av den svenska skattebasen, kan enligt min uppfattning inte tolkas på ett annat sätt än att lagstiftaren menar att en sådan skatteförmån inte är en skatteförmån i reglernas mening.[13] Om en skatteförmån, trots urholkning av den svenska skattebasen, inte är att anse som en skatteförmån i reglernas mening (för att koncernbidragsrätt föreligger), borde en skatteförmån som överhuvudtaget inte urholkar den svenska skattebasen – i enlighet med ovannämnda exemplet i förarbetena – inte heller kunna anses som en skatteförmån i reglernas mening.

För att sätta det föregående i rätt perspektiv avslutar jag med ett exempel där det uppkommer en skatteförmån i skatteflyktslagens och undantagsregelns mening.

Exempel 3
År 1: A AB bedriver vanlig verksamhet och gör en vinst på 100 (skatt 22).

År 2: A AB lånar 1 000 (ränta 4 %) från systerbolag D Ltd (skattesats 10 %) för att kunna dela ut en vinst till sitt moderbolag M BV. På grund av räntebetalningen om 40 minskar A AB sin skattepliktiga vinst från 100 till 60 (skatt 13,2).

Detta är ett typexempel på varför 2009 års regler behövde utvidgas. Genom det koncerninterna lånet som används för en koncernintern vinstutdelning förs svenska obeskattade vinster över till ett lågskattebolag. Förfarandet medför en minskning av koncernens beskattning på bekostnad av den svenska skattebasen. Beskattningsfördelen är en typisk skatteförmån i skatteflyktslagens mening som inte kan åtgärdas med den lagen på grund av tioprocentsregeln.

12 Prop. 2012/13:1 s. 334.

13 Att ett ränteavdrag i en sådan situation inte ger upphov till en skatteförmån i reglernas mening måste ha sin grund i koncernbidragsrätten. Samma och helt accepterade skatteförmånen hade intressegemenskapen nämligen kunnat uppnå genom att lämna M AB:s ränteintäkter som koncernbidrag till underskottsbolaget C AB.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:51:21

Förfarandet kan dock åtgärdas med undantagsregeln under förutsättningen att skatteförmånen är väsentlig (andra rekvisitet) och att skuldförhållandet huvudsakligen har uppkommit för att få den förmånen (tredje rekvisitet).

Detta innebär att avdrag ska vägras om skuldförhållandet i detta exempel huvudsakligen uppkommit för att få en väsentlig skatteförmån och det således i princip inte finns några affärsmässiga eller organisatoriska motiv till förfarandet. Om koncernen däremot har en policy att dela ut hela vinsten varje år och A AB inte har tillräckligt med medel för att kunna göra detta, då behöver det inte vara skattedrivet med ett lån från D Ltd. Särskilt inte om en bank t.ex. hade räknat på 6 % ränta, eller om A AB kan visa att bolaget de föregående åren har lånat koncerninternt till samma ändamål (men då från ett högskattebolag som hade möjligheten till utlåning). Sådana omständigheter ska naturligtvis påverka bedömningen av om skuldförhållandet – trots att det handlar om en koncernintern transaktion som minskar koncernens beskattning på bekostnad av den svenska skattebasen – huvudsakligen har uppkommit för att få den skatteförmånen.

3.2 Skatteverkets tolkning av begreppet skatteförmån

Det framgår både direkt och indirekt av Skatteverkets olika ställningstaganden gällande tillämpningen av ränteavdragsreglerna hur verket tolkar begreppet skatteförmån. Utifrån ställningstagandena samt alla (omprövnings)beslut angående ränteavdrag kan det konstateras att det enligt Skatteverkets uppfattning uppkommer en skatteförmån när ett ränteavdrag i Sverige beskattas hos mottagaren med mindre än 22 % eller inte faktiskt beskattas (exempelvis på grund av ett underskott).

Mot bakgrund av vad som framgår av avsnitt 3.1 är det mycket anmärkningsvärt att Skatteverket vid tillämpningen av undantagsregeln inte tar sin utgångspunkt i skatteflyktslagens definition av skatteförmån, utan istället gör en helt ny tolkning av begreppet. Det var ju Skatteverket som konstaterade att skatteflyktslagen inte kunde tillämpas på oönskad skatteplanering med tioprocentsregelns under 2009 års regler, vilket var upprinnelsen till undantagsregeln. Oaktat vilka argument Skatteverket skulle kunna anföra till stöd för att verkets tolkning ska ligga till grund för bedömningen av skatteförmånen, finns det många skäl till att sådana argument ska ifrågasättas eller t.o.m. bortses ifrån. Dessa skäl behandlar jag i avsnitt 4 nedan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:51:21

4 SEX ANLEDNINGAR TILL VARFÖR SKATTEVERKETS DEFINITION INTE KAN LIGGA TILL GRUND FÖR PRÖVNINGEN AV UNDANTAGET

4.1 Skatteverkets definition är baserad på en felbedömning

Under 2009 års regler innebar kombinationen ”avdrag i Sverige – ej beskattning hos mottagaren” alltid en urholkning av den svenska skattebasen, av den enkla anledningen att avdraget alltid hade samband med ett internt förvärv av delägarrätter. När 2013 års regler introducerades, bestämde sig Skatteverket för att tillämpa samma princip på alla interna lån och helt bortse från skatteförmånens definition enligt skatteflyktslagen och dess starka koppling till urholkning av den svenska skattebasen.

Att den kopplingen bortses ifrån kan svårligen förklaras på annat sätt än att Skatteverket missuppfattade förarbetena när verket skrev sina ställningstaganden i början av 2013. Till synes har verket tolkat förarbetena så att det inte spelar någon roll för avdragsrätten vad lånet används till. Regeringen har dock enbart angett att reglerna skulle gälla för alla interna lån, oavsett vad lånet används till.[14] Det behövs ingen vidare motivering för att förstå till vilka principiellt olika slutsatser man kommer i avdragsrättsbedömningen, beroende på om det tas hänsyn till vad lånemedlen har använts till eller inte.[15]

4.2 Skatteverkets definition avser begreppet skatteeffekt

Transaktioner mellan bolag som beskattas med olika skattesatser medför alltid en skatteeffekt. Den skatteeffekten kan utnyttjas för att uppnå skatteförmåner, exempelvis genom att via transaktioner föra över obeskattade vinster från ett hög- till ett lågskattebolag. På så sätt kan en koncern minska sin beskattning på bekostnad av ett visst lands skattebas.

En transaktion som medför en skatteeffekt ger dock inte automatiskt upphov till en skatteförmån. Detta framgår tydligt av exempel 1 i avsnitt 3.1.2. Räntebetalningen dras av mot 22 % i A AB, medan den motsvarande ränteintäkten beskattas med 10 % hos M Ltd, vilket – isolerat sett – ger en i och för sig gynnsam skatteeffekt. Räntebetalningen påverkar inte på något

14 Prop. 2012/13:1 s. 237.

15 Tar man inte hänsyn till vad lånemedlen använts till, då bedöms en skuld som använts för ett aggressivt skatteupplägg som urholkar den svenska skattebasen på exakt samma sätt som ett skuldförhållande som använts för att skapa skattepliktiga intäkter till fördel för den svenska skattebasen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:51:21

sätt beskattningen hos något av bolagen, det överförs inte några obeskattade vinster från A AB till M Ltd. Enligt Skatteverkets uppfattning uppstår det dock en (icke kvantifierbar) skatteförmån i exemplet.

Skillnaden mellan skatteeffekt och skatteförmån blir ännu tydligare när man ändrar räntan på reversen från 5 % till 6 %. Vinsten i M Ltd ökar från 50 till 60, medan A AB:s vinst minskar från 100 till 90. Koncernbeskattningen minskar från 27 till 25,8. Den ändrade räntenivån ger upphov till en tydlig skatteförmån om 1,2. Anledningen till förmånen är att en del av A AB:s obeskattade vinst (10) genom ränteavdrag (mot en skattesats om 22 %) överförs till M Ltd, där den beskattas med endast 10 %.

4.3 Skatteverkets definition tar inte hänsyn till reglernas skatteflyktskaraktär

Skatteverket konstaterade i sina ränterapporter angående kartläggningen av 2009 års regler att skatteflyktslagen inte alls kunde tillämpas i de fall tioprocentsregelns krav var uppfyllda.[16] Lagrådet har i sitt yttrande över 2013 års regler konstaterat att ränteavdragsbegränsningsreglerna i hög grad går ut på att komma till rätta med skatteflyktsliknande förfaranden.[17] Utöver att Lagrådet konstaterade att ”den nu föreslagna bestämmelsen får ses som en ren skatteflyktsregel” drogs även paralleller till skatteflyktslagen vars avsikt ”är att möjliggöra rättelse av sådana mer udda fall som inte låter sig fångas av regelsystemet i övrigt”. Vidare ställer sådana förslag enligt Lagrådet höga krav på att rättssäkerheten tillgodoses i regelsystemet. Lagstiftaren uttalade i förarbetena att syftet med undantaget från tioprocentsregeln endast är att förhindra ränteavdrag som används för att kringgå beskattningen i Sverige.[18]

Det behövs inte någon närmare motivering till att exemplen 1 och 2 i avsnitt 3.1.2 inte på något sätt är av skatteflyktskaraktär, medan exempel 3 möjligtvis är det. Trots detta gör Skatteverkets definition att undantagsregeln högst sannolikt ändå skulle bli tillämplig på samma sätt i alla tre exempel.

Trots lagstiftarens, Lagrådets och även Skatteverkets uttryckliga och tydliga hänvisningar till skatteflyktslagen har Skatteverket valt att tilldela begreppet skatteförmån en innebörd som utvidgar tillämpningsområdet

16 Prop. 2012/13:1 s. 220.
17 Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2012-06-21, prop. 2012/13:1 bilaga 6 s. 18–20.
18 Prop. 2012/13:1 s. 250.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:51:21

för undantagsregeln även till situationer där det överhuvudtaget inte uppkommer någon skatteförmån eller där skatteförmånen inte uppkommer på bekostnad av den svenska skattebasen. På så sätt försöker Skatteverket att tillämpa denna skatteflyktsbestämmelse på i princip samtliga situationer där beskattningen hos räntemottagaren understiger den svenska bolagsskattesatsen. Detta trots att Skatteverket i många av dessa situationer aldrig ens skulle komma på tanken att framställa om tillämpning av skatteflyktslagen (situationer där den svenska skattebasen inte urholkas). Detta är inte förenligt med lagstiftarens avsikter eller regelns syfte såsom de är uttryckta i förarbetena.

4.4 Skatteverkets definition strider mot reglernas syfte

Syftet med ränteavdragsbegränsningsreglerna är att skydda den svenska bolagsskattebasen och samtidigt – så långt det är möjligt med beaktande av behovet av att skydda skattebasen – inte förhindra eller onödigt försvåra för företag att bedriva normal affärsverksamhet.[19]

Med hänvisning till exemplen 1 och 2 i avsnitt 3.1.2 finns det mot bakgrund av reglernas syfte inte någon anledning att ifrågasätta A AB:s ränteavdrag överhuvudtaget. Den svenska skattebasen urholkas inte och in- och utlåningen kan knappast definieras på ett annat sätt än normal affärsverksamhet, särskilt om A AB beräknar en marginal på utlåningen som höjer bolagets (och koncernens) beskattning till fördel för den svenska skattebasen (såsom i exempel 2).

4.5 Skatteverkets definition är inte förenlig med back-to-back-regeln

Ett företag som inte har en direkt skuld till ett företag inom intressegemenskapen utan en indirekt skuld som slussas genom exempelvis en extern bank (back-to-back-lån), omfattas inte direkt av tioprocentsregeln. Sådana skulder omfattas istället av 24 kap. 10 c § IL som hänvisar till huvudregeln. Detta gäller dock enbart om skulden avser förvärv av en delägarrätt. Avser skulden något annat än förvärv av en delägarrätt föreligger det inte någon avdragsbegränsning enligt 24 kapitlet IL.

Exempel 4

Den utländska koncernen X överväger att etablera verksamhet i Sverige genom en miljardinvestering. Verksamheten kommer att skapa många jobb

19 Prop. 2012/13:1 s. 238.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:51:21

samt generera stora skattepliktiga vinster. Verksamheten ska finansieras med delvis eget kapital, delvis externt banklån och delvis intern finansiering från ett lågskattebolag (på affärsmässiga villkor). Investeringen ska ske under förutsättningen att koncern X får avdrag för sina räntekostnader på den interna skulden.

Utifrån Skatteverkets definition ger det interna skuldförhållandet upphov till en skatteförmån med anledning av lågbeskattningen hos långivaren. Beroende på beskattningsnivån ska koncernen göra sannolikt att undantagsregeln inte är tillämplig eller att ventilen är tillämplig. Högst sannolikt anser Skatteverket att koncernen inte klarar den bevisbördan och att avdragsrätt därmed inte anses föreligga.

Om den interna finansieringen däremot struktureras som ett back-to-back-lån med en extern bank, då begränsas ränteavdrag överhuvudtaget inte enligt 24 kap. IL.

Det är svårförståeligt att ett skuldförhållande som ger ett problemfritt ränteavdrag med stöd av back-to-back-regeln, skulle kunna ifrågasättas med undantagsregeln när det istället handlar om ett direkt internt lån. Särskilt mot bakgrund av att ett direkt internt lån ger upphov till högre skattepliktiga svenska intäkter, eftersom koncernen i sådant fall inte behöver betala en räntemarginal till den externa banken.

4.6 Skatteverkets definition ger upphov till en urholkning av den svenska skattebasen

Det framgår tydligt av förarbetena att bedömningen av om ett visst skuldförhållande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån måste ske på intressegemenskapsnivå, för att reglerna ska träffa de aktuella situationerna.[20] Ett typiskt exempel på där skatteförmånen uppkommer i samband med urholkning av den svenska bolagsskattebasen, dock inte på grund av en lågbeskattning hos mottagaren, kan illustreras enligt följande.

Exempel 5

Y koncernen med moderbolaget M BV (skattesats 25 %) har bl.a. ett svenskt dotterbolag X AB (vinst 100) och ett australienskt dotterbolag Z Ltd (underskott). Z Ltd är i behov av finansiering (1 000), M BV har tillräckligt med likvida medel. På grund av underskottet i Z Ltd ger ett ränteavdrag i detta bolag inte någon skattemässig effekt. För att uppnå ett effektivt ränteavdrag på kon-

20 Prop. 2012/13:1 s. 252.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:51:21

cernnivå lånar M BV istället 1 000 (5 % ränta) till X AB som i sin tur använder lånemedlen för att förvärva (näringsbetingade) delägarrätter från Z Ltd. Genom upplägget urholkas den svenska skattebasen med 50 och koncernen får ett effektivt ränteavdrag som inte hade uppnåtts vid ett direkt lån från M BV till Z Ltd.

Skuldförhållandet mellan X AB och M BV har enbart uppkommit för att få den skatteförmånen. Utgående från begreppet skatteförmån enligt skatteflyktslagen kan undantagsregeln tillämpas, vilket också skulle vara i enlighet med undantagets syfte. Trots detta angriper Skatteverket inte ränteavdraget, eftersom det inte uppstår någon skatteförmån enligt verkets definition, på grund av den höga beskattningen i M BV.

5 SLUTSATSER OCH KOPPLINGEN TILL VENTILEN

5.1 Första rekvisitet i undantagsregeln

Mot bakgrund av anledningen till undantagsregeln, den starka kopplingen till skatteflyktslagen och urholkning av den svenska skattebasen samt ränteavdragsbegränsningsreglers syfte i övrigt, finns det all anledning för bolag som blir konfronterade med undantaget till tioprocentsregeln att aktivt ta ställning till bestämmelsens första rekvisit gällande skatteförmån. I alla ärenden där det kan göras sannolikt att skuldförhållandet inte ger upphov till en lättnad eller fördel vid beskattningen överhuvudtaget eller där lättnaden eller fördelen inte uppkommer på bekostnad av den svenska skattebasen, kan en skattskyldig hävda att det första rekvisitet i undantagsregeln inte är uppfyllt. Därmed är väsentlighets- och huvudsaklighetsbedömningen inte heller aktuella.

Med tanke på bl.a. Skatteverkets ränterapporter, syftet med undantagsregeln och vad som i övrigt angivits ovan och som tydliggör orimligheten i Skatteverkets definition, är det svårt att förstå varför Skatteverket överhuvudtaget har valt att tilldela begreppet skatteförmån en helt annan innebörd än den som framgår av rättskällorna, särskilt mot bakgrunden av de negativa effekter som verkets definition innebär. Å ena sidan begränsas affärsmässiga investeringar i skattepliktig verksamhet (till fördel för den svenska skattebasen) eftersom avdrag för finansieringskostnaderna inte medges (exempel 4) medan å andra sidan den svenska skattebasen urholkas genom upplägg som inte angrips av Skatteverket (exempel 5).

Av samma anledningar ser jag inte på vilka grunder en domstol skulle kunna komma till slutsatsen att begreppet skatteförmån i undantagsregeln

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:51:21

ska tilldelas den innebörd som Skatteverket förespråkar i stället för den innebörd begreppet har enligt skatteflyktslagen, när domstolen ska uttala sig om första rekvisitet i undantagsregeln är uppfyllt, dvs. om det uppkommit en skatteförmån i undantagets mening.

5.2 Kopplingen till ventilen

Liksom vid tillämpningen av undantagsregeln finns det vid tillämpningen av den s.k. ventilen (24 kap. 10 e § IL) – av samma anledningar som i undantaget – skuldförhållanden som överhuvudtaget inte ger upphov till någon skatteförmån eller där skatteförmånen inte uppkommer på bekostnad av den svenska skattebasen. Trots att ventilen inte uppställer krav på att det ska ha uppkommit en skatteförmån, uppstår frågan om ett skuldförhållande i ventilen inte alltid ska anses vara affärsmässig motiverad i avsaknad av en skatteförmån? Undantagsregeln och ventilen är ju två sidor av samma mynt.

Det behövs inte någon närmare analys av lagtexten och förarbetena för att konstatera att det i vart fall skulle vara helt i enlighet med reglernas syfte att göra tolkningen att skuldförhållanden som inte urholkar den svenska skattebasen alltid är affärsmässigt motiverade i ventilens mening. Det behövs inte heller någon närmare analys för att konstatera att en sådan slutsats skulle vara helt rimlig. Det finns nämligen ingen anledning att klassificera ett skuldförhållande som icke-affärsmässigt under ventilen, om samma skuldförhållande inte ger upphov till en skatteförmån i undantagsregeln. Även back-to-back-argumentet (avsnitt 4.5) ger stöd till detta. Det ligger dock utanför ramverket av den här artikeln att närmare utveckla argumentationen kring tolkning och tillämpning av ventilen. Den analysen tänker jag därför behandla i en separat artikel.

Coen Deij är skattekonsult på Deloitte och har ränteavdragsbegränsningsreglerna som sitt fokusområde. Tidigare var han anställd på Skatteverket där han ingick i verkets räntegrupp.

Skatteverket ska ges möjlighet att inkomma med replik.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 22:51:21