FREDRIK OHLSSON

Även solen har sina fläckar

EU-rättsliga frågetecken kring flera svenska skatteregler

EU-rätten har under det senaste dryga decenniet lett till många förändringar av den svenska skattelagstiftningen. EU-rättens materia är rörlig och praxis är ofta mycket oöverskådlig. Författaren pekar i artikeln på några svenska skatterättsliga regelverk där det kan ifrågasättas om reglerna uppfyller de krav som EU-rätten ställer. Några tvärsäkra svar på de olika frågorna kan han dock inte ge, utan mer några allmänna reflektioner.

1 Inledning

Som praktiker inom skatterättens område ställs jag inte alltför sällan kring frågor om hur olika skatteregler ska tolkas och hur de förhåller sig till EU-rätten. Efter att i rätt många år ha arbetat med dessa frågor så kan jag bara konstatera att frågeställningarna i många fall är mycket svåra att ge något säkert svar på. EU-domstolens praxis är oöverskådlig och ofta är det svårt att se någon klar linje i den. Det är därför med en stor ödmjukhet som en rådgivare måste närma sig området ifråga. Samtidigt vill klienter gärna ha klara och tydliga svar och man möts ofta av viss frustration över att svaren inte alltid är så klara och tydliga som klienterna önskar.

Traditionellt så har rättsläget uppfattats som att EU-rätten utgör hinder mot beskattning i enlighet med nationell lagregel om en gränsöverskridande transaktion särbehandlas negativt i jämfört med rent en inhemsk transaktion och detta hinder inte kan motiveras på något acceptabelt sätt. Så har även Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) resonerat. I den europeiska litteraturen förs dock diskussioner kring om även sådana regler där gränsöverskridande transaktioner behandlas på samma sätt som inhemska transaktioner kan strida mot EU-rätten.[1] EU-domstolen har inte tagit klar ställning till denna fråga än.[2] Tankegångarna bakom detta resonemang är att även om en regel behandlar gränsöverskridande och nationella transaktioner på samma sätt så kan

[1] Se t.ex. Douma och Engelen, Europäisches Steuerrecht – Festschrift für Friedrich Rödler zum 60. Geburtstag, 2010 s. 193–203 samt Boulogne och Sumrada Slavnic, European Taxation 2012 s. 492–495.

[2] I mål C-498/10, X NV, tog generaladvokaten mycket tydligt ställning mot ett sådant synsätt (se punkten 28), men EU-domstolen kommenterade inte saken närmare när den meddelade sin dom den 18 oktober 2012.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

regeln i sig försvåra ett EU- eller EES-bolags inträde på ett annat lands marknad. Skulle ett sådant synsätt vinna mer tydlig framgång i domstolens praxis så finns det många svenska skatteregler som sannolikt skulle kunna ifrågasättas från ett EU-perspektiv.[3] I Sverige har, åtminstone hittills, ett sådant synsätt avfärdats både i rättspraxis och i litteraturen.[4] För egen del tror jag inte heller att en sådan rättsutveckling är att vänta i Sverige eller i EU-domstolen, särskilt med tanke på vilka konsekvenser detta synsätt skulle få på medlemsstaternas skatteintäkter. Å andra sidan har EU-domstolen överraskat förr, så det kan inte helt uteslutas att rättsutvecklingen tar en annan väg. Denna artikel utgår dock från den mer traditionella syn på EU-rätten som såväl svenska domstolar och andra författare utgår från.

Det senaste dryga decenniet har mycket hänt inom EU-rättens område som direkt har påverkat de svenska skattereglerna. Vid ett flertal tillfällen har EU-domstolen (eller svenska domstolar) underkänt svenska regler och den svenske lagstiftaren har tvingats ingripa för att ändra svenska regler i olika avseenden. Såväl företag, Skatteverket som skattedomstolar brottas ofta med svåra frågeställningar, som inte har någon direkt lösning i befintlig rättspraxis från EU-domstolen. Jag tänker i denna artikel peka på några frågor där större eller mindre oklarhet råder om rättsläget. Artikeln är disponerad på så sätt att jag i avsnitt 2 berör ränteavdragen. Avsnitt 3 rör skatteflyktslagen medan avsnitt 4 diskuterar frågan om gradvis framskattning av uttagsbeskattning. I avsnitt 5 kommenterar jag koncernavdragsreglerna och i avsnitt 6 görs en kort avslutande summering.

Några självklara svar kan jag inte lämna, utan mer några tankar i debatten. Självklart finns även andra frågeställningar där rättsläget är osäkert. Och naturligtvis är det inte bara Sverige som brottas med att försöka anpassa sig till EU-rätten. Tvärtom så uppfattar jag det som att Sverige faktiskt ligger mycket längre fram i utvecklingen än många andra länder. Men det finns fortfarande en del kvar att fundera över även i Sverige.

[3] Belopps- och koncernbidragsspärrarna i 40 kap. inkomstskattelagen, IL, är typexempel på sådana regler. I den europeiska litteraturen noteras att i princip alla länder har liknande regler som gör att underskott påverkas vid ändrade ägarförhållanden och att detta hittills inte ifrågasatts av EU-domstolen. Trots detta sägs att det är möjligt att även sådana regler skulle kunna uppfattas som ett otillåtet hinder för den fria etableringsrätten trots att reglerna behandlar utländska och inhemska förvärv på samma sätt, se Boulogne och Sumrada Slavnic, a.a. s. 493 samt Douma och Engelen, a.a. s. 201–203.

[4] Se t.ex. RÅ 2010 ref. 51 och HFD 2011 ref. 90. Ståhl, Persson Österman, Hilling och Öberg (EU-skatterätt, 3 uppl. 2011 s. 94) noterar att en sådan tolkning skulle få långtgående konsekvenser då det skulle kunna hävdas att i princip alla skatteregler har negativa konsekvenser för handel och annan ekonomisk verksamhet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

2 Ränteavdrag

2.1 De nya reglerna

Nya ränteavdragsbegränsningar gäller fr.o.m. 2013. De nya reglerna innebär i huvudsak följande.[5]

Utgångspunkten är att ränteavdrag inte får göras avseende skulder till företag i intressegemenskap. Två undantag från huvudregeln finns:

1) *”Tioprocentsregeln”:* Ränteutgifterna får ändå 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. Om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån får dock ränteutgiften ändå inte dras av.

2) *”Ventilen”:* Även om förutsättningarna enligt punkten 1 inte är uppfyllda får ränteutgifterna ändå dras av om det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgiften är huvudsakligen affärsmässigt motiverad. Om skulden avser ett förvärv av delägarrätter från ett företag i intressegemenskapen krävs även att förvärvet har varit huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Vid bedömningen av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat ska det särskilt beaktas om finansiering istället 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.

Bevisbördan för att avdrag ska kunna medges ligger på det bolag som vill ha avdraget.

Bakgrunden till regeländringarna är att regeringen anser att de förändrade regler avseende ränteavdrag som infördes med verkan från år 2009 inte har varit tillräckliga för att skydda den svenska bolagsskattebasen. Ytterligare begränsningar av avdragsrätten är därför, enligt regeringen, nödvändiga. De nya reglerna förväntas ge ökade skatteintäkter med cirka 8,8 miljarder kr under år 2013.[6] Samtidigt sänktes bolagsskattesatsen till 22 procent per den 1 januari 2013, vilket beräknas medföra minskade skatteintäkter med cirka 16 miljarder kr under år 2013.[7]

[5] Reglerna återfinns i 24 kap. 10 a–10 f §§ IL (se prop. 2012/13:1 volym 1).
[6] Prop. 2012/13:1 volym 1 s. 272.
[7] Prop. 2012/13:1 volym 1 s. 210.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

2.2 EU-rätten och SIAT-domen

Redan när 2009 års regler infördes ifrågasatte ett antal remissinstanser om reglerna var förenliga med EU-rätten. Regeringen ansåg emellertid att avdragsbegränsningarna inte stred mot EU-rätten.[8] När HFD under 2011 och 2012 prövade 2009 års ränteavdragsbegränsningsregler så delade domstolen regeringens uppfattning om att tioprocentsregeln inte var en inskränkning av etableringsfriheten och därmed inte stred mot EUF-fördraget. HFD skrev att för att ett hinder för etableringsfriheten skulle föreligga krävs att de svenska avdragsbegränsningsreglerna kan anses negativt särbehandla räntebetalningar till utländska jämfört med svenska mottagare. HFD fortsatte därefter med att säga att en negativ särbehandling kan föreligga även om bestämmelserna inte direkt riktar sig mot betalningar till utländska mottagare, men ändå i praktiken får till effekt att sådana betalningar missgynnas. Trots dessa principuttalanden ansåg alltså HFD att någon negativ särbehandling inte förelåg.[9] HFD motiverade sin ståndpunkt på följande sätt.

> Av intresse är vidare att EU-domstolen i ett mål om de finska koncernbidragsreglerna uttalat att en medlemsstat kan villkora rätten till avdrag för koncernbidrag genom att uppställa krav beträffande hur koncernbidraget ska behandlas i mottagarens hemstat (se mål C-231/05, Oy AA, punkt 37). Även om uttalandet tog sikte på koncernbidragsregler, vilka syftar till att åstadkomma resultatutjämning, får det anses ha viss relevans även när det gäller andra avdragsbestämmelser. Domstolen har också slagit fast att negativa skattemässiga konsekvenser som är en följd av olikheter i medlemsstaternas lagstiftning inte kommer i konflikt med fördragsbestämmelserna om fri rörlighet (se t.ex. mål C-403/03, Schempp). Det förhållandet att avdragsbegränsningsreglerna är tillämpliga på räntebetalningar till mottagare i länder där räntor beskattas lägre än med tio procent, men inte på räntebetalningar till mottagare i Sverige som betalar full bolagsskatt på mottagna räntor, får enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening anses vara just en sådan följd av olikheter i medlemsstaternas lagstiftning.

Regeringen hänvisade till HFD:s uppfattning även i budgetpropositionen för år 2013 och bedömde att inte heller de nya reglerna om ränteavdrag strider mot EU-rätten.[10]

Den 5 juli 2012 kom emellertid EU-domstolens dom i det s.k. SIAT-målet. Den kan mycket väl ha betydelse för om de nya reglerna är förenliga med EU-rätten eller inte.[11] Domen förefaller dock inte ha varit känd av finansdepartementet under arbetet med de nya räntebegränsningsreglerna. Under alla förhållanden nämns inte domen i budgetpropositionen.

---

[8] Prop. 2008/09:65 s. 69–72.

[9] Se HFD 2011 ref. 90 (II, III och IV) där HFD åberopade EU-domstolens domar i C-324/00, Lankhorst-Hohorst och C-231/05, Oy AA, till stöd för sin uppfattning.

[10] Se prop. 2012/13:1 volym 1 s. 268–270.

[11] C-318/10, SIAT.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

Målet rörde ett belgiskt bolag. Tillsammans med en nigeriansk koncern hade ett gemensamt dotterbolag bildats.[12] Det belgiska bolaget hade tillhandahållit det gemensamma dotterbolaget tjänster och även sålt utrustning dit. Enligt avtalet mellan parterna framgick att en del av vinsten från försäljningen skulle betalas till moderbolaget i den nigerianska koncernen i form av provision. Moderbolaget i den nigerianska koncernen var ett bolag från Luxemburg (som inte skattade för inkomsterna).[13] Avdrag hade under år 1997 vägrats i Belgien för provisionsbetalningarna. Enligt en särskild belgisk skatteregel kunde nämligen avdrag för kostnader för vissa tjänster vägras, om betalning sker till ett utländskt företag som antingen inte är skattskyldigt alls i sitt hemland eller där ”väsentligt förmånligare skatteregler” tillämpas jämfört med vad som tas ut av belgiska bolag.[14] Avdrag medges dock om det belgiska bolaget styrker att utgifterna motsvarar verkliga och legitima transaktioner och inte överskrider normala nivåer. I EU-domstolen argumenterade Belgien för att innebörden av uttrycket ”väsentligt förmånligare skatteregler än de som gäller för dessa intäkter i Belgien” skulle tillämpas från fall till fall av skattemyndigheten och under de nationella domstolarnas kontroll.

EU-domstolen fann att reglerna var en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster inom EU. Reglerna kunde i och för sig motiveras av goda skäl, men regelns mycket vaga utformning gjorde att det inte var möjligt att med tillräcklig precision i förväg bestämma regelns tillämpningsområde och att det därför var oklart hur den skulle komma att tillämpas. Den uppfyllde därför inte kraven på rättssäkerhet och därmed kunde den inte anses som proportionerlig. Regeln fick därför inte tillämpas.[15]

2.3 Innebär de svenska reglerna en negativ särbehandling?

Som nämnts ovan ansåg således HFD att kravet på minst 10 procents beskattning av mottagaren av ränteinkomsten inte ens var en negativ särbehandling i praktiken. EU-domstolens dom i SIAT-målet utvisar dock ett annat synsätt. Den underkända belgiska regeln avsåg tjänster, och det framgår av EU-domstolens dom att den även tillämpas på räntebetalningar. Den belgiska regeln tillämpades inte på betalningar till belgiska bolag och var således direkt diskriminerande. Det är en skillnad mot de svenska reglerna, som inte är direkt diskriminerande, men som i realiteten träffar ränteutgifter som tillfal-

[12] Det gemensamma dotterbolagets hemvist framgår inte direkt av domen. Av punkten 8 i generaladvokatens förslag till avgörande i målet (den 29 september 2011) framgår dock att bolaget var ett Ltd som skulle odla palmer i syfte att producera palmolja. Mycket talar därför för att det rörde sig om ett nigerianskt bolag.

[13] Bolaget var bildat enligt 1929 års luxemburgska lag om beskattning av holdingbolag, se punkten 12 i domen.

[14] Den belgiska regeln är även tillämplig på räntebetalningar, se punkten 6 i domen, även om målet inte rörde just räntebetalningar.

[15] EU-domstolen har tidigare gjort liknande uttalanden i andra domar (se t.ex. mål 169/80, Gondrand Freres och C-582/08, Kommissionen mot Storbritannien) så principen är ingalunda ny.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

ler utländska bolag. Jag återkommer till detta nedan samt även till frågan om vilken frihet som frågan bör prövas mot: fri rörlighet för tjänster eller fri etableringsrätt.

I den svenska litteraturen har bl.a. Dahlberg fört resonemang i denna fråga och hans slutsats är att de äldre reglerna rimligen måste utgöra ett hinder mot etableringsfriheten.[16] HFD delade dock inte hans uppfattning, utan ansåg att reglerna inte utgjorde någon negativ särbehandling mellan svenska och utländska subjekt. Värt att notera är att HFD valde att inte begära något förhandsavgörande från EU-domstolen och sättet som HFD resonerade på kan, enligt min uppfattning, med fog ifrågasättas.

Domen i SIAT-målet visar nämligen att EU-domstolen ansåg att uppställande av en viss beskattningsnivå i mottagarlandet försvårar den fria rörligheten för tjänster. Enligt EUF-fördraget ska inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster inom unionen förbjudas beträffande medborgare i medlemsstater som har etablerat sig i en annan medlemsstat än mottagaren av tjänsten. I den svenska litteraturen har uttalats att även nationella regler som inte gör någon skillnad mellan tjänster som tillhandahålls av inhemska och utländska tjänsteproducenter, men som ändå har en hindrande effekt på den fria rörligheten omfattas av förbudet.[17] Att HFD på ett övergripande plan håller med om detta framgår av uttalandena i HFD 2011 ref. 90 (som visserligen rör fri etablering, men jag har svårt att tro att HFD skulle ha annan uppfattning i princip avseende den fria rörligheten för tjänster).

SIAT-målet rörde fri rörlighet för tjänster och faktum är att HFD prövade äldre regler mot etableringsfriheten. Ibland kan det vara svårt att klart avgöra vilken frihet som frågan ska prövas mot. Oavsett vilken borde utgången i sak dock bli den samma. Jag har uppfattat EU-domstolens praxis på så sätt att frågan om en nationell lagstiftning omfattas av den ena eller den andra fria rörligheten ska ske med beaktandet av syftet med den nationella lagstiftningen.[18] Med tanke på att syftet bakom de svenska reglerna är att inskränka rätten till ränteavdrag avseende skulder till företag i intressegemenskap (där det således bör finnas ett högst väsentligt inflytande över både låntagare och långivare) så finns det, enligt min uppfattning, mycket som talar för att EU-domstolen skulle pröva frågan med utgångspunkt i den fria etableringsrätten.[19]

Skillnaden mot SIAT-målet är dels att den belgiska domstolen uttryckligen ställde frågan om regeln stred mot den fria rörligheten av tjänster, dels att den belgiska regeln i målet var generell och således *inte* hade till syfte att träffa transaktioner mellan bolag i intressegemenskap. Bolaget i Luxemburg som betalningen skedde till var också ett externt bolag. Att målet prövades mot den fria rörligheten för tjänster förefaller därför inte konstigt.

---

[16] Se Dahlberg, Ränta eller kapitalvinst, 2011 s. 412–419.

[17] Se Ståhl, Persson Österman, Hilling och Öberg, a.a. s. 93–94.

[18] Se t.ex. C-436/08, Haribo och C-437/08, Salinen och de vidare hänvisningar som görs i de domarna.

[19] Se punkten 33 i EU-domstolens dom i C-196/04, Cadbury Schweppes och jfr även Ståhl, Persson Österman, Hilling och Öberg, a.a. s. 93.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

I sak delar jag således HFD:s och Dahlbergs uppfattning om att ränteavdragsreglerna primärt ska prövas mot den fria etableringsrätten. SIAT-domen visar att en negativ särbehandling kan föreligga om nationell lagstiftning ställer upp krav på viss beskattningsnivå i mottagarstaten och EU-domstolens slutsatser står i bjärt kontrast till de slutsatser som HFD drog i sina domar. Intressant är också att den belgiska regeringen under processens gång uppgav att den aktuella regeln inte längre skulle tillämpas på betalningar inom unionen.[20]

Även om ränteutgifter till svenska rättssubjekt (t.ex. kommuner eller investmentföretag[21]) kan drabbas av avdragsförbudet är det ändå, enligt min uppfattning, uppenbart att det främst är ränteutgifter till utländska rättssubjekt som lagstiftningen riktar sig mot. Regeringen säger uttryckligen i förarbetena att det föreligger ett stort hot mot den *svenska* bolagsskattebasen (min kursivering) och att detta ska åtgärdas med de skärpta reglerna.[22] Detta visar på ett tydligt sätt att det är räntebetalningar till utlandet som reglerna ytterst riktar sig mot. Räntebetalningar till svenska företag påverkar ju inte den svenska skattebasen. Det sägs också klart och tydligt i förarbetena att för företag mellan vilka det föreligger koncernbidragsrätt anses inte ränteutgiften ge upphov till någon väsentlig skatteförmån.[23] Lagstiftaren vill dock inte binda sig till någon särskild beskattningsnivå hos mottagaren, utan avvisar klart och tydligt en sådan lösning.[24] Det betyder att i realiteten så kommer osäkerhet alltid att råda kring avdragsrätten för ränteutgifter till utländska koncernbolag, medan avdragsrätt i princip alltid hade förelegat om det utländska koncernbolaget hade varit svenskt. Att detta i realiteten kommer att avskräcka svenska bolag från att ta lån från utländska koncernbolag framstår, enligt min uppfattning, som självklart.

HFD intog som bekant en annan uppfattning i 2011 års domar, men det senare avgörandet i SIAT-målet visar att EU-domstolen sannolikt skulle göra en annan bedömning än HFD. Kravet på viss beskattningsnivå hos mottagaren kan således – i motsats till vad HFD uttalade – ses som en negativ särbehandling i praktiken. För egen del har jag svårt att tro att EU-domstolen skulle komma fram till att de svenska reglerna inte har en avskräckande effekt på den fria etableringsrätten inom unionen. Min uppfattning är således att 2013 års regler, även om de inte direkt riktar sig mot betalningar till utländska mottagare, ändå i praktiken får till effekt att sådana betalningar missgynnas.

[20] Se punkten 22 i generaladvokatens förslag till avgörande i målet.

[21] Då ska också särskilt noteras att regeringen, antagligen till följd av remissinstansernas kritik av förslaget i lagrådsremissen, gjorde flera uttalanden i propositionen som gör att man kan anta att både ränteutgifter till kommuner respektive investmentföretag torde bli avdragsgilla i många fall. Jag tänker särskilt på s. 253 och s. 259–260 i budgetpropositionen.

[22] Prop. 2012/13:1 volym 1 s. 229.

[23] Prop. 2012/13:1 volym 1 s. 254 och 334.

[24] Se prop. 2012/13: 1 volym 1 s. 249.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

2.4 Kan reglerna ändå motiveras och är de proportionerliga?

Det är naturligtvis möjligt att reglerna ändå skulle anses som motiverade, men detta är långt från självklart. Domstolens praxis antyder snarare motsatsen, dvs. att reglerna inte skulle anses som motiverade. I Eurowings-målet uttalade nämligen EU-domstolen att en negativ särbehandling av betalaren av ersättning för vissa tjänster *inte* kunde motiveras med att den utländske mottagaren av betalningen betalade en lägre skatt i den stat där den var etablerad.[25]

Däremot har domstolen ansett att önskemålet att motverka skatteflykt kan vara en grund som gör att en regel ändå kan motiveras. Bestämmelserna måste i ett sådant fall inskränka sig till att hindra fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som *uteslutande* arrangeras i syfte att undvika skatt (min kursivering).[26] Att de svenska reglerna träffar även andra situationer än dessa är, enligt min uppfattning, uppenbart.

Men även om EU-domstolen skulle anse att reglernas syfte gör att reglerna i princip kan motiveras så är frågan om reglernas utformning skulle anses som proportionerlig. Det var denna fråga som de belgiska reglerna föll på i SIAT-målet.

I samband med att de nya svenska räntebegränsningsreglerna skulle införas framförde många remissinstanser att bedömningarna skulle bli rättsosäkra och oförutsebara och att det skulle bli mycket svårt att i det enskilda fallet avgöra om kraven är uppfyllda. Kritiken förstärktes av en förlängd möjlighet till omprövning för Skatteverket.[27] Även Lagrådet synes ha samma uppfattning som remissinstanserna och förordade att prövningen, precis som är fallet vad gäller tillämpningen av skatteflyktslagen, skulle ske i förvaltningsrätten som första instans.[28] Som praktiker har jag svårt att inte hålla med remissinstanserna i kritiken rörande rättsosäkerhet.

Regeringen höll dock inte med, utan valde att uppfatta kritiken på så sätt att den främst avsåg möjligheterna till en förlängd omprövningsfrist för Skatteverket. En justering gjordes också så att avdrag inte skulle få göras om det ”huvudsakliga” skälet till att ett skuldförhållande har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Med ”huvudsaklig” avses cirka 75 procent eller mer.[29] Därmed ansåg regeringen att rättssäkerhetsaspekterna var tillgodosedda. Om detta kan man säkerligen ha olika uppfattningar.

Den nya tioprocentsregeln är väldigt brett utformad med rekvisit som ”väsentlig skatteförmån för intressegemenskapen” och det ”huvudsakliga skälet för skuldförhållandet” och förarbetena är – trots att de spänner över många sidor i budgetpropositionen – mycket luddigt utformade och bidrar inte till

[25] Se C-294/97, särskilt punkterna 43 och 44. Motsvarande uttalande återfinns t.ex. även i C-136/00, Danner, punkten 56.

[26] Se C-196/04, Cadbury Schweppes och C-524/04, Thin Cap Group Litigation.

[27] Se prop. 2012/13:1 volym 1 s. 245–250.

[28] Se prop. 2012/13:1 volym 1, bilaga 6 s. 19, där Lagrådet till och med sträckte sig så långt som att hävda att det kan vara en synnerligen svårbedömd fråga att pröva om det föreligger en väsentlig skatteförmån i det enskilda fallet. Jag delar Lagrådets uppfattning.

[29] Prop. 2012/13:1 volym 1 s. 251.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

att klarlägga hur regeln ska tillämpas. Remissinstansernas, och även Lagrådets, starkaste kritik är att bedömningarna kommer att bli synnerligen svåra att göra. Jag delar uppfattningen att det i det enskilda fallet kan bli väldigt svårt för en skattebetalare att på förhand avgöra om avdrag skulle nekas eller medges. Den belgiska regeln fälldes av rättssäkerhetsskäl, trots att den belgiska regeringen (likt den svenska i budgetpropositionen) betonade att det ytterst var domstolarna som hade ansvaret för att uttolka den luddiga lagstiftningen i det enskilda fallet. Det finns naturligtvis olikheter mellan de svenska och belgiska reglerna,[30] och det är alltid farligt att dra alltför långtgående slutsatser av en enskild dom från EU-domstolen, som dessutom inte rör exakt samma fråga.

Men även med tanke på detta så måste rättstillämparen, i form av Skatteverket och skattedomstolarna, ta sig en allvarlig funderare över om de svenska ränteavdragsreglerna skulle accepteras om de kom under EU-domstolens prövning. Vid denna prövning kommer säkert såväl rättssäkerhetsaspekterna som andra aspekter att spela en viktig roll. EU-domstolen har i sin tidigare praxis återkommit till betydelsen av s.k. fiktiva upplägg och det är svårt att tro att motsvarande tankar inte skulle tas upp även avseende de svenska ränteavdragsbegränsningarna.[31] Som bekant har den svenske lagstiftaren i CFC-lagstiftningen, till följd av EU-domstolens praxis, tvingats att försöka kodifiera när det inte föreligger ett konstlat upplägg.[32] Praxis antyder att det kan bli svårt för EU-domstolen att acceptera ett nekat ränteavdrag i de fall där det inte föreligger ett fiktivt upplägg. Naturligtvis kommer även rättssäkerhetsaspekterna att väga tungt vid domstolens prövning. Risken för att de svenska reglerna (såväl tioprocentsregeln som ventilen) inte kommer att godtas i nuvarande skick bedömer jag som relativt hög.

Jag hyser inga tvivel om att reglernas förenlighet med EU-rätten kommer att prövas av Skatterättsnämnden och HFD framöver, och förhoppningsvis kommer HFD denna gång att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen i Luxemburg istället för att helt på egen hand avgöra frågan. Tilläggas kan att jag känner till att EU-kommissionen i maj 2012 fick ett brev med en begäran om att inleda en process mot Sverige med anledning av de nya reglerna. Vi får se vad utfallet av dessa processer ger vid handen de kommande åren.

Med tanke på att de nya reglerna också antas stå för en stor del av utrymmet för sänkningen av bolagsskattesatsen så borde dock regeringen redan nu fundera över om det inte finns skäl till att förtydliga, och förenkla, regelverket. Det skulle sannolikt de flesta välkomna. Även om Företagsskattekommittén i

[30] Det är möjligt, men långt från självklart, att proportionalitetsbedömningen kan falla ut på olika sätt beroende på om det är transaktioner mellan fristående eller närstående företag. Ett sådant synsätt antydde också generaladvokaten i punkten 72 i sitt förslag till avgörande. EU-domstolen kommenterade dock detta inte närmare i sin dom. Domstolen framförde dock kritik mot att regeln kunde tillämpas utan att det fanns omständigheter som tydde på ett fiktivt upplägg, se punkten 56 i domen.

[31] Se t.ex. EU-domstolens domar i C-196/04, Cadbury Schweppes samt i C-524/07, Thin Cap Group Litigation, samt även uttalandet i föregående not från EU-domstolen i SIAT-målet.

[32] 39 a kap. 7 a § IL (se prop. 2007/08:16).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

nuläget funderar över framtida ändringar av reglerna så bör inte Sverige balansera på slak lina och nu införa regler som är så svårtillämpade att de faktiskt riskerar att fällas av EU-domstolen. Det är ingen i Sverige, vare sig näringslivet eller lagstiftaren, betjänt av.

3 Skatteflyktslagen

Tillämpningen av skatteflyktslagen har varierat genom åren. En betraktare får intrycket att lagen under vissa tidsperioder nästintill aldrig setts som tillämplig, medan liknande fall under andra tidsperioder fällts av domstolarna. Att hävda att tillämpningen av skatteflyktslagen i det enskilda fallet är svår att förutse är därför närmast en stark underdrift. Att så är fallet är naturligtvis en konsekvens av att regeln syftar till att fylla ut befintlig lagstiftning och stoppa sådant som faktiskt inte täcks av lagens bokstav.

HFD har i RÅ 2007 ref. 52, närmast *obiter dictum*, konstaterat att en tillämpning av skatteflyktslagen inte får ge ett resultat som är oförenligt med EU-rätten. HFD anförde i målet att även om en regel ansetts för långtgående och i strid med t.ex. rätten till fri etablering och fria kapitalrörelser så utesluter det inte att det i ett enskilt fall kan finnas grund för att ingripa mot vad som kan betecknas som skatteflykt. I RÅ 2010 ref. 51 fann exempelvis HFD att EU-rätten inte hindrade en tillämpning av skatteflyktslagen i det enskilda fall som var uppe för prövning.

SIAT-domen ger också anledning till vissa reflektioner kring frågan om skatteflyktslagen i sig är förenlig med EU-rätten. EU-domstolen uttalade nämligen att det måste vara möjligt att med tillräcklig precision i förväg bestämma en regels tillämpningsområde och att det inte får vara oklart hur den ska tillämpas. Detta gäller särskilt om rättsregeln kan få negativa konsekvenser för enskilda och företag. En sådan regel kan inte anses proportionerlig, då den inte uppfyller EU-rättens krav på rättssäkerhet.[33] Som nämnts ovan har domstolen gjort liknande uttalanden i tidigare mål.[34]

Ur ett rättssäkerhetsperspektiv skulle således skatteflyktslagen kunna ifrågasättas. Rekvisiten i lagen är till sin natur oprecisa och utfallet i ett enskilt fall är svårt att förutse. Det skulle tala för att lagen inte uppfyller EU-rättens krav på rättssäkerhet. Samtidigt kan konstateras att EU-domstolen i några tidigare avgöranden funnit att iscensatta fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangeras i syfte att undvika skatt som normalt ska betalas i ett medlemsland inte har skydd av EU-rätten.[35] I ett mål som rörde mervärdesskatt har domstolen funnit att avdragsrätt kan vägras om det föreligger s.k. förfarandemissbruk och de kriterier som uppställdes av domstolen i det fallet liknar rekvisiten i skatteflyktslagen.[36]

---

[33] Se punkterna 56–59 i mål C-318/10, SIAT.

[34] Se fotnot 15 ovan.

[35] Se t.ex. C-196/04, Cadbury Schweppes och C-524/04, Thin Cap Group Litigation.

[36] C-255/02 Halifax. I nuläget är det oklart om principen om rättsmissbruk kan tillämpas

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

Det är, enligt min uppfattning, mindre sannolikt att EU-domstolen generellt skulle underkänna den svenska skatteflyktslagen i sig. Att HFD självmant skulle förklara att lagen i sin helhet strider mot EU-rätten tror jag i realiteten är uteslutet, särskilt mot bakgrund av de uttalanden som HFD gjort i sina tidigare avgöranden.

Däremot kan det – beroende på de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet – faktiskt visa sig vara otillåtet att tillämpa skatteflyktslagen i enskilda fall. I sak delar jag således den uppfattning som HFD framförde i 2007 års fall. Domarna i Cadbury Schweppes- och Thin Cap Group Litigation-målen antyder också att det är långt från självklart att tillämpa skatteflyktslagen även om rekvisiten i lagen är uppfyllda. Ännu så länge har dock, såvitt jag känner till, HFD inte vägrat att tillämpa skatteflyktslagen med motiveringen att en sådan tillämpning strider mot EU-rätten. 2007 års dom från HFD visar dock att domstolen mycket väl skulle kunna inta en sådan uppfattning i ett enskilt fall.

4 Uttagsbeskattning – och gradvis framskattning

I Sverige kom HFD i det så kallade Malta-målet fram till att det skulle strida mot den fria etableringsrätten inom EU att omedelbart uttagsbeskatta ett bolag som skattemässigt flyttade sin verkliga ledning till Malta.[37] HFD:s dom ledde till att den svenska regeringen, efter påtryckningar från EU-kommissionen, beslutade att ändra de svenska reglerna per den 1 januari 2010.[38] Det finns nu regler som medger anstånd med *betalningen* av skatten.[39]

Reglerna innebär att betalningen av skatten för de flesta tillgångar sker först vid en faktisk avyttring (efter utflyttningstidpunkten), men för inventarier och immateriella rättigheter sker en gradvis framskattning av övervärdet över fem till tio år beroende på vilken typ av tillgång det är fråga om.[40] Regleringen motiverades med att det rör sig om tillgångar som typiskt sett inte avyttras. Om anstånd skulle medges skulle det, enligt regeringen, finnas en överhängande risk för att skatten på övervärdet på immateriella tillgångar aldrig skulle komma att beskattas i Sverige. Regeringen tillade att effekten av en gradvis framskattning skulle lindras om den nya hemstaten godtar det uttagsbeskattade värdet som skattemässigt ingångsvärde och tillåter avskrivningar på detta högre värde. Detta är emellertid, tillade regeringen, en fråga som den svenska lagstiftaren inte råder över.[41]

EU-domstolen har därefter, i två domar (National Grid Indus samt Kom-

---

inom mervärdesskattens område i Sverige. Något klarläggande avgörande från HFD i denna fråga finns, i skrivande stund, inte. HFD meddelade dock den 22 december 2011 prövningstillstånd i två mål för att klarlägga rättsläget (se HFD:s mål nr 5686–5687-11).

37 RÅ 2008 ref. 30.

38 Prop. 2009/10:39.

39 Se 63 kap. 14 § skatteförfarandelagen, SFL.

40 Se 63 kap. 21 § SFL. Fem år gäller för inventarier och tio år för immateriella rättigheter.

41 Prop. 2009/10: 39 s. 30–31.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

missionen mot Portugal), prövat liknande frågeställningar.[42] Domstolen fann att en uttagsbeskattning till följd av en utflyttning i och för sig var förenlig med EU-rätten, men att det var oproportionerligt att ta ut skatten i samband med utflyttningstidpunkten.[43] Någon form av möjlighet till uppskov med betalningen av skatten måste således tillhandahållas. Den skattskyldige ska sedan ha möjlighet att välja mellan omedelbar framskattning eller ett uppskov (med de administrativa olägenheter det kan föra med sig).

Frågan om en sådan gradvis framskattning av övervärden (på inventarier och immateriella tillgångar) som den svenska lagstiftningen numera innehåller prövades naturligtvis inte av EU-domstolen i de två målen. Det får därför alltjämt anses som oklart om den gradvisa framskattningen skulle accepteras av EU-domstolen.[44]

Om EU-domstolen ställdes inför ett fall där ett svenskt företag hade drabbats av en gradvis framskattning av övervärdet på t.ex. immateriella rättigheter – särskilt om den nya hemviststaten inte tillåter avskrivningar på ett högre värde – så skulle i vart fall inte jag bli förvånad om domstolen skulle anse att den svenska regeln är oproportionerlig och inte får tillämpas.

Det ska bli intressant att följa rättsutvecklingen på detta område, både i Sverige och i EU-domstolen. I januari 2012 begärde en tysk domstol ett förhandsavgörande av EU-domstolen.[45] Målet rör ett fall där tysk lagstiftning föreskriver att uttagsbeskattning ska ske vid en viss gränsöverskridande omstrukturering. Enligt tyska regler finns det dock en möjlighet att ansöka om att uttagsbeskattningen ska ske gradvis över en femårsperiod under förutsättning att skattebetalaren förser skattemyndigheten med en bankgaranti. En av de frågor som EU-domstolen kommer att ta ställning till är om den femåriga gradvisa framskattningen är proportionerlig. Det är inte svårt att se likheterna med de svenska reglerna och sannolikt kan domen ge svar även på om den svenska gradvisa framskattningen är proportionerlig eller inte. För egen del är min bedömning att det finns en hel del som talar för att domstolen inte skulle anse att den svenska regeln är proportionerlig.

5 Koncernavdrag

Sven Erik Holmdahl och jag har i tidigare nummer av Skattenytt utförligt kommenterat de svenska koncern*bidrags*reglernas förenlighet med EU-rätten.[46] Som en följd av HFD:s domar i frågan år 2009 infördes den 1 juli 2010 ett nytt kapitel om s.k. koncern*avdrag* i skattelagstiftningen.[47]

[42] C-371/10, National Grid Indus och C-38/10, Kommissionen mot Portugal.

[43] Se punkterna 73–85 i C-371/10, National Grid Indus och punkterna 31–35 i C-38/10, Kommissionen mot Portugal.

[44] Jfr Ceije, Svensk Skattetidning 2012 s. 185–186.

[45] Se mål C-164/12, DMC.

[46] Se Holmdahl och Ohlsson, Skattenytt 2008 s. 18–23 samt Skattenytt 2009 s. 244–252 och s. 452–462. HFD:s domar återfinns i RÅ 2009 ref. 13 m.fl.

[47] Se 35 a kap. IL.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

Kapitlet behandlar rätten för ett svenskt moderföretag att i vissa fall göra avdrag för en slutlig förlust i ett direktägt utländskt dotterföretag. Ett grundläggande krav för att avdragsrätt alls ska kunna komma ifråga är att det ska vara ett direktägt dotterföretag, vilket innebär att det inte får finnas några mellanliggande koncernföretag. Trots att EU-domstolens dom i Marks & Spencer-målet faktiskt rörde förluster i ett dotterdotterföretag, och trots en omfattande remisskritik, så ansåg den svenska regeringen att avdrag inte ska medges i ett sådant fall. Motiveringen till detta var att en annan ordning skulle öppna upp en möjlighet för företagen att välja i vilket land som förlusten ska användas.[48]

Även om jag kan ha viss förståelse för ett sådant argument, så kan jag konstatera att EU-domstolen faktiskt prövat denna fråga i Marks & Spencer-målet och att detta argument inte vann gehör hos domstolen. Det borde därför finnas goda skäl för att tro att detta krav inte är förenligt med EU-rätten. Frågan är dock ännu inte prövad av högre svensk skattedomstol ännu.

En annan aspekt är att kraven som ställs upp i kapitlet för att avdrag ska få göras är väldigt höga. En synpunkt som kom fram under remissbehandlingen var att kraven för avdrag var så stränga att det skulle bli i det närmaste helt omöjligt att få koncernavdrag.[49] Regeringen bekräftade i realiteten detta i konsekvensanalysen av förslaget, där regeringen skrev att möjligheterna till koncernavdrag kommer att aktualiseras i ”ett mycket begränsat antal fall”.[50] Intressant att notera är att Lagrådet, vid sin granskning, fann skäl att uttrycka att man borde hissa en ”varningens flagg” avseende reglernas förenlighet med EU-rätten.[51]

I det sammanhanget kan det vara intressant att känna till att kommissionen nyligen offentliggjorde att den kommer att dra Storbritannien inför EU-domstolen. Skälet till detta är att Storbritannien, efter det att Marks & Spencer-domen kom, ändrat sin lagstiftning på området på ett sådant sätt att det i praktiken blir oerhört svårt att kunna utnyttja utländska underskott i Storbritannien.[52] Kommissionens synpunkter på den brittiska lagstiftaren ansluter således rätt väl till den kritik som remissinstanserna i Sverige förde fram när koncernavdragsreglerna infördes. Även om de närmare detaljerna i målet mot Storbritannien inte är kända i skrivande stund, så kan målet säkert ge värdefull vägledning och även komma att påverka tillämpningen av de

[48] Prop. 2009/10:194 s. 21–22. Även om en dom från en förvaltningsrätt inte kan tillmätas något som helst rättskällevärde så kan det i vart fall noteras att Förvaltningsrätten i Göteborg i en dom den 27 september 2012 (mål nr 7193-11), vid en tillämpning av koncern*bidrags*-reglerna, medgivit ett svenskt bolag avdrag för koncernbidrag till ett indirekt ägt utländskt dotterföretag. Materiellt sett så delar jag förvaltningsrättens uppfattning. Skatteverket har dock överklagat domen till kammarrätten.

[49] Prop. 2009/10: 194 s. 18.

[50] Prop. 2009/10:194 s. 42.

[51] Prop. 2009/10:194 s. 58.

[52] Se Kommissionens pressmeddelande den 27 september 2012 (IP/12/1017, Case No 2007/4026).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

svenska koncernavdragsreglerna. Vägledande rättspraxis avseende de svenska reglerna i detta avseende saknas i nuläget men rimligen kommer frågan upp till prövning i framtiden.

6 Avslutning

Som framgått ovan finns det ett antal skatteregler där man kan fundera på om de skulle klara en prövning av EU-domstolen i det enskilda fallet. I vissa fall kan ett negativt utfall i EU-domstolen i Luxemburg sannolikt leda till ett relativt stort bortfall av skatteintäkter för staten.

De nämnda regelsystemen ovan är dock endast ett axplock och det finns – som läsaren självfallet redan känner till – många andra regler där frågetecken finns ur ett EU-perspektiv. Exempelvis kan nämnas de många processer om uttag av svensk kupongskatt som förs i domstolar i skrivande stund samt även frågor om hur valutakurseffekter på fordringar (och i förlängningen även avseende näringsbetingade andelar) ska behandlas ur ett EU-rättsligt perspektiv.

Kanske kommer även dessa frågor att få sin lösning efter förhandsavgöranden från EU-domstolen, men detta återstår att se. Hittills har HFD ofta – kanske lite väl ofta – avstått från denna vägledning, vilket jag personligen tycker är lite tråkigt. Även om processerna då kan tänkas ta lite längre tid, så får man å andra sidan ett klart och hållbart svar i det enskilda fallet. Och vad gäller tidsaspekten så minns vi väl alla HFD:s domar i CFC-målen år 2008 och det gör att man nog allvarligt måste fundera på om målen trots allt kunde ha avgjorts snabbare om HFD bett om ett förhandsavgörande från EU-domstolen istället.[53]

För lagstiftaren är det därför viktigt att i förväg beakta EU-rätten när nya regler införs, men även att löpande fundera över om redan befintliga regler kan behöva justeras på något sätt med anledning av rättsutvecklingen på EU-området.

För företag och skatterådgivare är det också viktigt att alltid reflektera över om en regel faktiskt är tillåten ur ett EU-perspektiv eller inte. Det ekonomiska utfallet av en viss transaktion eller affärsverksamhet kan påverkas med betydande belopp beroende på hur bedömningarna faller ut.

Som medlem av PwC:s internationella EU-skattenätverk EUDTG (EU Direct Tax Group)[54] så kan jag se att företag och skatterådgivare i samtliga EU:s medlemsländer brottas med liknande frågeställningar och det finns ibland intressant vägledning att få genom en diskussion med kollegor. Inte så sällan visar det sig nämligen att lagstiftare, domstolar och skattemyndigheter i andra länder har tagit ställning i frågor som är i högsta grad aktuella även i Sverige. Detta internationella utbyte berikar även kunskapen, debatten och

[53] Se t.ex. RÅ 2008 ref. 11. Det tog HFD cirka tre år att komma fram till dom i målen. Även om det naturligtvis är ett extremt exempel så väcker handläggningen onekligen en del frågetecken.

[54] http://www.pwc.com/eudtg

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

argumentationen i Sverige och förhoppningsvis gör detta att Sverige, även i framtiden, kommer att ligga i framkant när det gäller att få skattereglerna förenliga med EU-rätten. Denna debattartikel visar dock att det finns en hel del kvar att fundera över i Sverige också. Även solen har således en del fläckar i nuläget.

Fredrik Ohlsson är skattejurist vid PwC i Göteborg samt medlem av PwC:s internationella EU-skattenätverk EUDTG (EU Direct Tax Group).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20