



Juridiska fakultetskansliet

Finansdepartementet

## Remiss: Förbättrade ränteavdragsregler för företag (SOU 2024:37)

Den 31 maj 2024 publicerades slutbetänkandet av 2021 års utredning om vissa internationella företagsskattefrågor (SOU 2024:37). Betänkandet innehåller bland annat förslag till ändringar av vissa ränteavdragsbegränsningsregler som infördes i samband med implementeringen av skatteflyktsdirektivet och företagsskatteformen 2019. Utredningens uppdrag har varit att följa upp och se över vissa frågor med anledning av de nya skattereglerna för företagssektorn som trädde i kraft den 1 januari 2019.

Slutbetänkandet är mycket omfattande och komplext. Av den anledningen fokuserar detta remissvar endast på strävan att göra de riktade reglerna förenliga med EU-rätten. Uppdraget omfattade bland annat att "utifrån rättspraxis analysera hur undantagsregeln i 24 kap. 18 § andra stycket IL bör ändras eller anpassas för att vara förenlig med EU-rätten samtidigt som det ska beaktas att regeln effektivt ska förebygga skatteundandraganden och inte ska kunna kringgås."

Till följd av EU-domstolens dom i målet *Lexel* (C-484/19) har Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) funnit att regeln i 24 kap. 18 § andra stycket inkomstskattelagen (IL) inte är förenlig med etableringsfriheten (HFD 2021 ref. 68). Målet rörde en situation där koncernbidragsrätt hade funnits mellan bolagen om båda företagen varit svenska. Med anledning av detta har utredningen fått i uppdrag att föreslå ändringar i 24 kap. 18 § andra stycket IL. Enligt utredningsdirektiven skulle man "utifrån rättspraxis, inklusive avgöranden från EU-domstolen, analysera hur undantagsregeln i 24 kap. 18 § andra stycket IL bör ändras eller anpassas för att vara förenlig med EU-rätten, samtidigt som regeln effektivt ska förebygga skatteundandraganden och inte kunna kringgås. Man skulle också analysera om det vore lämpligt att undantagsregeln omfattar bolag som kan lämna koncernbidrag till varandra, samt lämna nödvändiga författningsförslag" (s. 307 i slutbetänkandet).

Utredningen var emellertid begränsad till att enbart överväga förändringar av de befintliga riktade reglerna och kunde inte föreslå att reglerna helt eller delvis skulle avskaffas. Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet anser att riktade regler i vissa fall kan förlora sin relevans för de företag som omfattas av tilläggsskatten, vilket hade varit intressant att utreda.

### Juridiska fakultetsnämnden

Utredningen hade inte heller mandat att överväga andra typer av riktade regler, trots att alternativa mekanismer tillåts enligt EU-direktivet och har implementerats i andra medlemsstater. Detta kan enligt fakultetsnämnden uppfattas som en onödig begränsning, då andra regler eventuellt bättre skulle skydda skattebasen och samtidigt vara förenliga med EU-rätten. Exempelvis kunde utredningen inte överväga tunnkapitaliseringsregler som ett alternativ, trots att sådana regler rekommenderas i direktivets preambel<sup>1</sup> och har antagits i vissa medlemsstater utan att leda till överträdelseärenden i EU-domstolen.

Med tanke på vikten av att ränteavdragsreglerna är välfungerande, anser fakultetsnämnden att utredningen borde ha haft alla förutsättningar att föreslå en långsiktig regel som bäst tillgodoser de olika, och ibland motsägelsefulla, krav som ställs på de riktade reglerna.

För att utvärdera förenligheten med EU-rätten av förslaget till ändrade riktade regler behöver fakultetsnämnden först sammanfatta *Lexel*-domen och den senare avkunnade *X BV*-domen (C-585/22). *Lexel*-domen gällde 2013 års riktade regler. Enligt 2013 års riktade regler skulle ränta till ett företag i intressegemenskap vara avdragsgill om den motsvarande inkomsten beskattades med minst tio procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag som hade rätt till inkomsten var hemmahörande. Detta gällde dock inte om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet uppkommit var att intressegemenskapen skulle erhålla en väsentlig skatteförmån. Bakgrunden till *Lexel*-domen var att ett svenskt bolag hade förvärvat 15 procent av andelarna i ett belgiskt koncernbolag från ett spanskt koncernbolag. Förvärvet finansierades med ett lån från ett franskt bolag inom samma koncern. Det svenska bolaget betalade ränta på lånet till det franska bolaget under åren 2013 och 2014. Räntan var i princip skattepliktig i Frankrike till en formell skattesats om 34,43 %, vilket var högre än både tioprocentgränsen och den svenska bolagsskatten på 22 procent. I Frankrike togs dock ingen skatt ut på ränteinkomsterna då de kunde kvittas mot underskott i andra franska koncernbolag (så kallad *intégration fiscale*, dvs. skattekonsolidering). Avdrag nekades i Sverige på grund av förmånen att räntan inte blev beskattad då den kvittades mot underskott. EU-domstolen ansåg att det förelåg en olikbehandling eftersom avdrag inte skulle ha nekats om lånen hade varit mellan svenska koncernbolag.

EU-domstolen fann också att även transaktioner genomförda på marknadsmässiga villkor omfattas av reglerna. Tidigare hade domstolen fastställt att om en transaktion utgör ett fiktivt upplägg utan verkliga affärsmässiga skäl, kräver proportionalitetsprincipen att avdrag endast ska nekas för den del av räntan som överstiger vad som skulle ha avtalats om inga särskilda förbindelser funnits mellan parterna (C-524/04, punkt 83). I *Lexel* ansåg EU-domstolen att "undantagsregeln kan omfatta transaktioner som genomförs på marknadsmässiga villkor och inte utgör rent konstlade upplägg" (punkt 56 i *Lexel*-domen). Vidare påpekade domstolen att när marknadsmässiga villkor gäller för både koncerninterna och externa transaktioner, kan avdragsrätten inte nekats (punkt 69). Domstolen fann alltså att regeln var oproportionerlig då den kunde tillämpas även på marknadsmässiga transaktioner. Med andra ord skulle marknadsmässiga villkor kunna uppfattas som ett skydd mot tillämpningen av skatteflyktsregler som de svenska ränteavdragsreglerna, dvs. en form av "safe harbour".

<sup>1</sup> Se punkt 6 i ATAD: "Medlemsstaterna skulle, utöver den regel om räntebegränsning som föreskrivs i detta direktiv, även kunna använda riktade regler mot koncernintern skuldfinansiering, särskilt regler om underkapitalisering".

Här är det också viktigt att beakta *X BV*-domen (C-585/22), som avkunnades den 4 oktober 2024 och som rörde de nederländska ränteavdragsreglerna. Generaladvokaten uppmanade EU-domstolen att "ompröva sin ansats i *Lexel*" (punkt 71 i förslaget till avgörande). Generaladvokaten ansåg att koncerninterna lån utan giltigt kommersiellt motiv, i syfte att generera avdragbar skuld, utgör "rent konstlade upplägg", även om de genomförts på marknadsmässiga villkor (punkt 83).

I *X BV*-domen ansåg EU-domstolen att de nederländska reglerna var förenliga med EU-rätten. Det är ännu oklart om *X BV*-domen bör ses som en praxisändring av *Lexel*-domen. Det verkar snarare röra sig om en precisering, där EU-domstolen påpekar att marknadsmässiga villkor inte behöver utesluta ett rent konstlat upplägg. Armlängdsmässiga villkor utgör alltså ingen "*safe harbour*" som garanterar att koncerninterna lån inte kan bli föremål för skatteflyktsregler. Domstolen har också bekräftat att avdrag för räntor som överstiger armlängdsmässiga villkor kan nekas, utan att strida mot proportionalitetsprincipen (punkt 87 i *X BV*-domen).

Enligt fakultetsnämnden är det viktigt att notera att *X BV*-domen betonar att de svenska och nederländska reglerna samt omständigheterna i fallen skiljer sig åt (punkter 79 och 82). Därför innebär *X BV* inte per automatik att *Lexel*-domen förlorar sin relevans för bedömningen av de svenska reglerna.

Reformen av den riktade regeln i 24 kap. 18 IL innebär framför allt införandet av en ny bestämmelse i 24 kap. 18a. Den nya paragrafen innehåller fyra stycken som återspeglar utredningens tolkning av EU-domstolens praxis, inom de ramar som fastställts av kommittédirektiven:

*"18 a §*

*Bestämmelsen i 18 § andra stycket gäller inte till den del företaget under beskattningsåret kunde ha lämnat koncernbidrag med avdragsrätt enligt 35 kap. till det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften, eller hade kunnat göra det om mottagaren hade hört hemma i Sverige och denne hör hemma i en stat inom EES. För dessa ränteutgifter gäller i stället fjärde stycket.*

*Om den som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften inte hör hemma i Sverige och företagen står under i huvudsak gemensam ledning gäller första stycket bara om det gemensamma moderföretaget hör hemma i en stat inom EES.*

*Första stycket gäller inte till den del den inkomst som motsvarar ränteutgiften skulle ha ingått i den faktiska mottagarens överskott till följd av 40 kap. 18–19 §§ om den var ett koncernbidrag.*

*Sådana ränteutgifter som avses i första stycket får inte dras av om Skatteverket visar att skuldförhållandet är del av ett konstlat förfarande och uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån."*

De parametrar som utredningen har beaktat för att reformera den riktade regeln, genom att framför allt införa en ny bestämmelse i 24 kap. 18 a § inkomstskattelagen, framstår enligt fakultetsnämnden som en korrekt tolkning av *Lexel*-domen. 24 kap. 18 a § tar hänsyn till eventuell resultatutjämnning med utgångspunkt i vad som hade varit fallet enligt Sveriges koncernbidragsregler. På detta sätt kan likabehandling uppnås mellan rent interna och gränsöverskridande situationer. Undantaget till 24 kap. 18 a § första stycket, som framgår

av 24 kap. 18 a § fjärde stycket, verkar också vara utformat på ett sätt som beaktar EU-domstolens praxis. Här beaktas inte endast avsikten, utan även frågan om förfarandet kan ses som 'konstlat'. Möjligen hade formuleringen 'rent konstlat upplägg' varit mer lämplig än 'konstlat förfarande', med tanke på att det förstnämnda flitigt har använts av EU-domstolen, inklusive i *Lexel*- och *X-BV*-domarna.

Sammanfattningsvis anser fakultetsnämnden att den nya föreslagna bestämmelsen i 24 kap. 18 a § IL uppfyller syftet med kommittédirektiven. Fakultetsnämnden bedömer att *X-BV*-domen inte påverkar denna slutsats.

Remissvaret har på fakultetsnämndens uppdrag beslutats av dekanus, professor Jane Reichel. Yttrandet har beretts av professor Jérôme Monsenego. Föredragande har varit utredare Karolina Alveryd. Yttrandet har expedierats av Juridiska fakultetskansliet.

Jane Reichel

Karolina Alveryd