Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 20 januari 2021 *

”Begäran om förhandsavgörande – Artikel 49 FEUF – Etableringsfrihet – Inkomstskatt för juridiska personer – Beskattning av företag i en intressegemenskap – Nationell skattelagstiftning enligt vilken ett bolag med hemvist i en medlemsstat inte får göra avdrag för räntor som betalats till ett bolag i samma koncern med hemvist i en annan medlemsstat, för det fall en väsentlig skatteförmån erhålls”

I mål C-484/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige) genom beslut av den 5 juni 2019, som inkom till domstolen den 25 juni 2019, i målet

Lexel AB

mot

Skatteverket,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot samt domarna L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan och N. Jääskinen (referent),

generaladvokat: M. Bobek,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 9 juli 2020,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Lexel AB, genom M. Larsén,

– Skatteverket, genom M. Andersson Berg och M. Laxmark, båda i egenskap av ombud,

– Sveriges regering, inledningsvis genom H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, R. Shahsavan Eriksson, J. Lundberg, A.M. Runeskjöld, M. Salborn Hodgson, A. Falk och O. Simonsson, därefter genom H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, R. Shahsavan Eriksson, J. Lundberg, A.M. Runeskjöld, M. Salborn Hodgson och O. Simonsson, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: svenska.

– Nederländernas regering, genom M.K. Bulterman och M.H.S. Gijzen, båda i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom K. Simonsson, A. Armenia, E. Ljung Rasmussen och G. Tolstoy, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 49 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Lexel AB, ett bolag bildat enligt svensk rätt, och Skatteverket (Sverige) angående Skatteverkets beslut att neka Lexel AB rätt till avdrag för vissa ränteutgifter som betalats till ett bolag i samma koncern med hemvist i Frankrike.

Tillämpliga bestämmelser

Bestämmelserna om ränteutgifter

3 Enligt huvudregeln i 16 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet är ränteutgifter avdragsgilla vid beskattningen av ett företags näringsverksamhet.

4 Enligt 24 kap. 10 a § inkomstskattelagen ska företag vid tillämpning av 10 b–10 f §§ anses vara i intressegemenskap med varandra om ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det andra företaget eller företagen står under i huvudsak gemensam ledning. Med företag avses juridiska personer.

5 Enligt 24 kap. 10 b inkomstskattelagen får ett företag som ingår i en intressegemenskap inte – om inte annat följer av 10 d eller 10 e § – dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen.

6 Av 24 kap. 10 d § första stycket inkomstskattelagen framgår att ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § ska dras av om inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten (nedan kallad tioprocentsregeln).

7 I 24 kap. 10 d § tredje stycket inkomstskattelagen anges att om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån får dock ränteutgiften inte dras av (nedan kallad undantagsregeln).

8 Av 10 e § första stycket i nämnda kapitel framgår att även om förutsättningen i tioprocentsregeln inte är uppfylld ska ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § dras av om det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgiften är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Detta gäller dock bara om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal.

Förarbetena till undantagsregeln

9 I förarbetena till undantagsregeln ges följande vägledning för tolkningen av bestämmelsen:

– Det är det företag som begär avdrag som ska visa att skuldförhållandet inte huvudsakligen har uppkommit av skatteskäl. Med ”huvudsakligen” avses cirka 75 procent eller mer. Bedömningen ska göras på intressegemenskapsnivå och både långivarens och låntagarens skattemässiga situation ska beaktas.

– Vid tillämpningen av undantagsregeln ska en bedömning göras i varje enskilt fall med beaktande av samtliga relevanta omständigheter för att avgöra om det huvudsakliga skälet till att transaktionerna har vidtagits och avtalsförhållandena uppstått är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

– Det finns flera omständigheter som talar för att undantagsregeln ska tillämpas. Det ska i detta hänseende till exempel kontrolleras huruvida lånet har tagits för att finansiera ett intresseföretags förvärv av delägarrätter från ett annat företag inom intressegemenskapen. I detta sammanhang kan den höga räntenivån utgöra ett viktigt indicium. Av betydelse är vidare om finansieringen hade kunnat ske genom kapitaltillskott i stället för lån. Det bör även beaktas om det har skett omotiverade slussningar av räntebetalningar via andra företag i intressegemenskapen men även de situationer när företag i intressegemenskapen bildar nya bolag vars huvudsakliga funktion är att inneha en lånefordran. Slutligen bör även, men inte bara, kapitalets ursprung och beskattningsnivån hos mottagaren av räntan beaktas.

– Räntebetalningar på interna lån mellan konventionellt beskattade aktiebolag mellan vilka det föreligger koncernbidragsrätt kommer i vilket fall som helst inte att träffas av undantagsregeln.

Bestämmelserna om koncernbidrag

10 Enligt 35 kap. 1 och 3 §§ inkomstskattelagen ska ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag under vissa förutsättningar dras av. Koncernbidraget ska tas upp som en intäkt hos mottagaren.

11 Med moderföretag avses enligt 2 § första stycket i nämnda kapitel ett svenskt aktiebolag som äger mer än 90 procent av andelarna i ett annat svenskt aktiebolag. Med helägt dotterföretag avses enligt andra stycket i nämnda paragraf det företag som ägs av moderföretaget.

12 Vid tillämpningen av bestämmelserna om koncernbidrag ska enligt 2a § i nämnda kapitel ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom EES och som motsvarar ett svenskt aktiebolag behandlas som ett sådant bolag. Detta gäller dock endast om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till.

13 I 35 kap. 4–6 §§ inkomstskattelagen finns bestämmelser som innebär att avdrag ska medges även för koncernbidrag som lämnas till ett dotterföretag som ägs indirekt via ett annat dotterföretag samt för koncernbidrag som lämnas mellan två, direkt eller indirekt ägda, dotterföretag.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

14 Lexel är ett svenskt bolag i Schneider Electrickoncernen. Moderbolaget i denna koncern, som är verksamt i flera tredjeländer och medlemsstater, är Schneider Electric SE, ett bolag med hemvist i Frankrike.

15 Innan den i det nationella målet aktuella transaktionen genomfördes ägdes Schneider Electric Services International SPRL (nedan kallat SESI), ett bolag med hemvist i Belgien, till 85 procent av Schneider Electric Industries SAS, ett bolag i Schneider Electrickoncernen med hemvist i Frankrike, och till 15 procent av Schneider Electric España SA (nedan kallat SEE), ett bolag inom samma koncern med hemvist i Spanien.

16 I december 2011 förvärvade Lexel de 15 procent av aktierna i SESI som ägdes av SEE med hjälp av ett lån som Lexel tagit upp från det franska koncernbolaget Bossière Finances SNC (nedan kallat BF), en intern bank inom Schneider Electrickoncernen. Vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet ingick BF i en beskattningsenhet bestående av omkring 60 koncernbolag med hemvist i Frankrike.

17 Lexel, BF, SESI och SEE är alla direkta eller indirekta dotterbolag till Schneider Electric Industries.

18 Lexel betalade ränta på lånet till BF med 58 miljoner svenska kronor (SEK) (cirka 5,5 miljoner euro) under år 2013 och med 62 miljoner SEK (cirka 5,9 miljoner euro) under år 2014. BF kvittade de mottagna räntorna mot underskott som uppkommit i koncernens verksamhet i bolag, inom samma beskattningsenhet, med hemvist i Frankrike.

19 Lexel har uppgett att skälet till att bolaget förvärvade aktierna i SESI från SEE var att SEE behövde kapital för att finansiera förvärvet av ett till Schneider Electrickoncernen externt företag, ett förvärv som huvudsakligen hade finansierats med lån. För att minska sina finansieringskostnader hade SEE beslutat att sälja sina aktier i SESI och återbetala lånen hänförliga till nämnda transaktion.

20 Enligt Lexel förvärvades inte aktierna i SESI för att Schneider Electrickoncernen skulle få en skatteförmån, och det faktum att BF kunde kvitta ränteintäkterna mot underskott i koncernens verksamhet i Frankrike gav inte någon skatteförmån. En inkomst motsvarande ränteinkomsten skulle så småningom komma att beskattas och dessutom med en högre skattesats än den som gäller i Sverige.

21 Den franska bolagsskattesatsen uppgick för åren 2013 och 2014 till 34,43 procent. På ränteinkomsterna togs det dock inte ut någon skatt under dessa år eftersom beskattningsenheten då visade underskott. Den svenska bolagsskattesatsen uppgick under samma period till 22 procent.

22 Efter att ha bekräftat att tioprocentsregeln var tillämplig, nekade skattemyndigheten emellertid avdrag för räntekostnaderna för det lån som BF beviljat, med stöd av undantagsregeln. Enligt skattemyndigheten hade de aktuella transaktionerna skett för att avdrag för räntekostnader i samband med förvärvet av aktier i SESI skulle kunna göras i Sverige i stället för i Spanien och i syfte att få en väsentlig skatteförmån. Skattemyndigheten bedömde även att undantagsregeln var förenlig med artikel 49 FEUF om etableringsfrihet.

23 Lexel överklagade skattemyndighetens beslut till Förvaltningsrätten i Stockholm (Sverige).

24 Förvaltningsrätten i Stockholm instämde i skattemyndighetens bedömning att de aktuella avdragen skulle nekas med stöd av undantagsregeln. Enligt förvaltningsrätten skulle nämnda regel emellertid inte ha kunnat tillämpas om BF hade haft hemvist i Sverige, eftersom Lexel och BF i så fall hade kunnat lämna och ta emot koncernbidrag i enlighet med bestämmelserna i 35 kap. inkomstskattelagen, utan att detta skulle anses ha medfört en väsentlig skatteförmån. Förvaltningsrätten fann därför att en tillämpning av undantagsregeln medförde en inskränkning i etableringsfriheten, men att denna inskränkning kunde anses vara motiverad mot bakgrund av omständigheterna i målet.

25 Lexel överklagade till Kammarrätten i Stockholm (Sverige). Kammarrätten fann att undantagsregeln var tillämplig på de aktuella transaktionerna samtidigt som den instämde i förvaltningsrättens bedömning att tillämpningen av denna regel innebar en inskränkning i etableringsfriheten, som emellertid kunde anses motiverad eftersom den motverkade skatteflykt och var ändamålsenlig för att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

26 Lexel överklagade till Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige), som har meddelat prövningstillstånd såvitt avser frågan om etableringsfrihet och närmare bestämt huruvida tillämpningen av undantagsregeln strider mot unionsrätten. Frågan om huruvida villkoren för tillämpning av denna regel är uppfyllda i förevarande fall kommer inte att prövas inom ramen för det meddelade prövningstillståndet, eftersom denna fråga har vilandeförklarats i avvaktan på svaret på begäran om förhandsavgörande. Den hänskjutande domstolen önskar i detta sammanhang få klarhet i huruvida tillämpningen av nämnda regel utgör en inskränkning i etableringsfriheten enligt artikel 49 FEUF och, om så är fallet, huruvida en sådan inskränkning eventuellt kan anses vara motiverad.

27 Den hänskjutande domstolen har med stöd av förarbetena till undantagsregeln understrukit att regelns övergripande syfte är att förhindra aggressiv skatteplanering med ränteavdrag. Detta syfte, som har samband med bekämpningen av skatteundandragande, kan under vissa förutsättningar godtas som motivering enligt EU-domstolens praxis.

28 Den hänskjutande domstolen har vidare påpekat att EU-domstolen i flera avgöranden slagit fast att det är förenligt med etableringsfriheten att utestänga utländska koncernbolag från tillämpningsområdet för bestämmelser om resultatutjämning inom koncerner. I det mål som avgjordes genom dom av den 22 februari 2018, X och X (C-398/16 och C-399/16, EU:C:2018:110, punkterna 39–42), som gällde de nederländska ränteavdragsreglerna, slog EU-domstolen emellertid fast att utländska koncernbolag inte får utestängas från skattefördelar som inte är specifikt kopplade till sådana system för resultatutjämning och beskattning och fann att den skillnad i behandling som föreskrivs i nämnda bestämmelser utgjorde ett hinder för etableringsfriheten som inte var motiverad.

29 Trots att de svenska bestämmelserna om koncernbidrag och de nederländska bestämmelserna om beskattningsenheter påminner om varandra i teorin skiljer de sig avsevärt när det gäller deras praktiska konsekvenser. Den hänskjutande domstolen anser att detta påverkar genomförandet av den lösning som utvecklats i nämnda avgörande.

30 Mot denna bakgrund beslutade Högsta förvaltningsdomstolen att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

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

Prövning av tolkningsfrågan

31 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida 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.

32 Frågan är således med andra ord om en sådan lagstiftning innebär en inskränkning i etableringsfriheten i strid med artikel 49 FEUF.

33 Det ska inledningsvis påpekas att det följer av artikel 49 FEUF att inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium ska avskaffas. För de bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen, inbegriper nämnda frihet en rätt att utöva verksamhet i andra medlemsstater genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 maj 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 32, dom av den 2 september 2015, Groupe Steria, C-386/14, EU:C:2015:524, punkt 14, och dom av den 22 februari 2018, X och X, C-398/16 och C-399/16, EU:C:2018:110, punkt 18).

34 För att en skillnad i behandling enligt nationell rätt till nackdel för bolag som utövar sin etableringsfrihet inte ska anses utgöra en inskränkning i denna frihet krävs emellertid att den tar sikte på situationer som inte är objektivt jämförbara eller att den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset och är proportionerlig mot det mål som eftersträvas (dom av den 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 167, dom av den 25 februari 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 20, och dom av den 22 februari 2018, X och X, C-398/16 och C-399/16, EU:C:2018:110, punkt 20).

Skillnaden i behandling

35 Enligt 24 kap. 10 b § inkomstskattelagen får ett företag som ingår i en intressegemenskap inte – om inte annat följer av 10 d eller 10 e §§ – dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen.

36 Med tillämpning av tioprocentsregeln kan ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 24 kap. 10 b § inkomstskattelagen 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 skulle ha haft enbart den inkomsten. I 10 e § första stycket i nämnda kapitel föreskrivs emellertid att sådana räntekostnader kan dras av, trots att tioprocentsregeln inte har iakttagits, om den skyldighet som ligger till grund för ränteutgifterna huvudsakligen är affärsmässigt motiverad och om det företag som ingår i intressegemenskapen, som faktiskt uppbär ränteintäkter, hör hemma i en EES-stat.

37 I undantagsregeln föreskrivs även att ränteutgiften inte får dras av om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Enligt förarbetena till undantagsregeln ska det företag som begär avdraget visa att skuldförhållandet inte huvudsakligen har uppkommit av skatteskäl, det vill säga till 75 procent eller mer.

38 Samtidigt framgår det av bestämmelserna i kapitel 35 inkomstskattelagen att såväl koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag, som koncernbidrag som lämnas till ett dotterföretag som ägs indirekt via ett annat dotterföretag och koncernbidrag som lämnas mellan två, direkt eller indirekt ägda, dotterföretag under vissa förutsättningar ska dras av. Detta gäller dock endast om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till.

39 Lexel finansierade i förevarande fall förvärvet av aktierna i SESI, som ingår i samma koncern som Lexel, genom att ta upp ett lån från BF, ett annat bolag i koncernen. Även om rekvisiten i tioprocentsregeln var uppfyllda i fråga om den ränta som betalades till BF, nekade Skatteverket Lexel rätt till avdrag för ränteutgifterna på detta lån med stöd av undantagsregeln. Skatteverket underströk att det huvudsakliga skälet för denna transaktion var att få en väsentlig skatteförmån.

40 Om BF hade haft hemvist i Sverige skulle Lexel, enligt handlingarna i målet, ha kunnat göra avdrag för ränteutgifter för nämnda lån. Den hänskjutande domstolen har uppgett att ett bolag har rätt att, från sin skattepliktiga inkomst, dra av koncernbidrag till ett bolag i samma koncern, när sistnämnda bolag är skattskyldigt i Sverige. I ett sådant fall är det således meningslöst att ta upp ett lån från ett annat koncernbolag enbart för att kunna dra av ränteutgifterna för detta lån. Undantagsregeln utgör därför aldrig hinder för avdrag för ränteutgifter för lån tagna från ett annat koncernbolag med hemvist i Sverige. Däremot är undantagsregeln tillämplig när räntemottagarna har hemvist i en annan medlemsstat.

41 Mot bakgrund av dessa omständigheter konstaterar EU-domstolen att det i förevarande fall föreligger en skillnad i behandling som inverkar negativt på bolagens möjlighet att utöva sin etableringsfrihet.

42 En sådan skillnad i behandling kan emellertid vara förenlig med artikel 49 FEUF när den avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller när den är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse och står i proportion till det eftersträvade målet.

Huruvida situationerna är jämförbara

43 Huruvida den gränsöverskridande och den interna situationen är jämförbara ska bedömas med beaktande av de relevanta nationella bestämmelsernas syfte och innehåll (dom av den 22 februari 2018, X och X, C-398/16 och C-399/16, EU:C:2018:110, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

44 EU-domstolen finner, i likhet med vad Europeiska kommissionen har påpekat i sina skriftliga yttranden, att situationen där ett bolag med hemvist i en medlemsstat betalar ränta på ett lån som tagits upp från ett bolag i samma koncern med hemvist i en annan medlemsstat inte skiljer sig från en situation där räntemottagaren är ett koncernbolag med hemvist i samma medlemsstat, i det här fallet Sverige.

45 EU-domstolen ska följaktligen pröva huruvida den skillnad i behandling som är i fråga i det nationella målet är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse.

Huruvida restriktionen är motiverad

46 En inskränkning i etableringsfriheten är enligt fast rättspraxis bara tillåten om den är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse. Det krävs i ett sådant fall att inskränkningen är ägnad att säkerställa förverkligandet av det mål som eftersträvas och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (se, bland annat, dom av den 13 december 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 35, dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 47, och dom av den 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 64).

47 Som motivering har skattemyndigheten, med stöd av den svenska och den nederländska regeringen, framhållit att undantagsregeln ska bidra till att dels motverka skatteundandragande och skatteflykt, dels säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

48 EU-domstolen ska för det första pröva huruvida den skillnad i behandling som är i fråga i det nationella målet kan motiveras av intresset av att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt.

49 För att en inskränkning i etableringsfriheten i artikel 49 FEUF ska kunna motiveras av dessa hänsyn måste det specifika ändamålet med en sådan inskränkning vara att hindra beteenden som består i att iscensätta 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 i landet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 55, och dom av den 22 februari 2018, X och X, C-398/16 och C-399/16, EU:C:2018:110, punkt 46).

50 För avgöra om en transaktion utgör ett rent fiktivt upplägg uteslutande för skatteändamål, måste den skattskyldige dessutom beredas möjlighet att utan onödiga administrativa krav inkomma med uppgifter om de eventuella affärsmässiga skäl som föranlett detta upplägg (dom av den 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 82).

51 Vidare, för det fall kontrollen av sådana omständigheter leder till slutsatsen att transaktionen i fråga utgör ett fiktivt upplägg som inte betingas av några verkliga affärsmässiga skäl, kräver proportionalitetsprincipen att avdragsrätten endast avser den del av räntan som överstiger vad som skulle ha avtalats om det inte hade förelegat några särskilda förbindelser mellan parterna (dom av den 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 83).

52 I förevarande fall framgår det av handlingarna i målet att undantagsregeln ingår som ett led i bekämpandet av aggressiv skatteplanering i form av avdrag för ränteutgifter och uttryckligen avser varje ”väsentlig skatteförmån”. Enligt förarbetena till undantagsregeln ska det företag som begär ett sådant avdrag visa att skuldförhållandet inte huvudsakligen har uppkommit av skatteskäl, det vill säga till 75 procent eller mer.

53 Det specifika syftet med undantagsregeln är inte att bekämpa rent fiktiva upplägg och tillämpningen av denna regel är inte begränsad till sådana upplägg. Såsom skattemyndigheten medgett vid förhandlingen avser nämnda regel nämligen skulder till följd av civilrättsliga transaktioner, dock utan att för den skull endast avse fiktiva upplägg. Enligt skattemyndighetens bedömning av syftet med den aktuella transaktionen kan således även transaktioner som genomförs på marknadsmässiga villkor, det vill säga på villkor som motsvarar dem som skulle ha gällt mellan självständiga bolag, omfattas av undantagsregeln.

54 Den fiktiva aspekten av transaktionen i fråga är med andra ord inte ett avgörande villkor för att neka avdragsrätt, eftersom det berörda bolagets avsikt att ta upp ett lån, av i huvudsak skattemässiga skäl, är ett tillräckligt skäl för att neka avdrag. Kvalificeringen av en transaktion som huvudsakligen skattemässig gäller för en del som för det ändamålet överstiger en viss procentsats, nämligen 75 procent.

55 Enbart den omständigheten att ett bolag önskar göra avdrag för räntor i en gränsöverskridande situation utan att det har skett någon fiktiv överföring kan inte motivera en åtgärd som medför en inskränkning i etableringsfriheten i artikel 49 FEUF.

56 Det ska konstateras att undantagsregeln kan omfatta transaktioner som genomförs på marknadsmässiga villkor och som följaktligen inte utgör rent konstlade eller fiktiva upplägg i syfte att undvika den skatt som normalt ska betalas på vinst som genererats i verksamhet som bedrivs i landet.

57 Följaktligen kan inte den motivering som avser bekämpande av skatteundandragande och skatteflykt godtas.

58 För det andra ska det bedömas huruvida den skillnad i behandling som är i fråga i det nationella målet kan motiveras av behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

59 Domstolen har upprepade gånger slagit fast att behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna godtas när syftet med det aktuella systemet är att förebygga beteenden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs i

landet (se, bland annat, dom av den 13 december 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 46, och dom av den 31 maj 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

60 Säkerställandet av fördelningen av en välavvägd beskattningsrätt mellan medlemsstaterna kan göra det nödvändigt att, beträffande ekonomisk verksamhet som bedrivs av bolag med hemvist i en av medlemsstaterna, tillämpa enbart den statens skatteregler på såväl vinster som förluster (dom av den 15 maj 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 31, och dom av den 21 januari 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 61).

61 Domstolen har godtagit säkerställandet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna som motivering bland annat när det krävs hemvist för att komma i åtnjutande av ett visst beskattningssystem för att förhindra att den skattskyldiga personen fritt ska kunna välja i vilken stat vinster och förluster ska beaktas och fritt kunna flytta beskattningsunderlaget mellan medlemsstaterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 56, dom av den 21 januari 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 62 och där angiven rättspraxis, och dom av den 25 februari 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punkterna 29–33).

62 Domstolen har av dessa skäl slagit fast att konsolideringen på moderbolagsnivå av över- och underskott i de bolag som utgör en enda skattemässig enhet utgör en fördel som det är motiverat att förbehålla bolag med hemvist i landet, sett till behovet av att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 februari 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punkterna 29–33).

63 Vad beträffar andra skattefördelar än överföringen av underskott inom den skattemässigt integrerade koncernen ska det göras en separat prövning av huruvida en medlemsstat får förbehålla bolag som ingår i en skattemässigt integrerad koncern dessa fördelar och således utesluta dem i gränsöverskridande situationer (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 september 2015, Groupe Steria, C-386/14, EU:C:2015:524, punkterna 27 och 28).

64 Med tillämpning av denna rättspraxis fann EU-domstolen i dom av den 22 februari 2018, X och X (C-398/16 och C-399/16, EU:C:2018:110, punkterna 40 och 41), till vilken den hänskjutande domstolen dessutom har hänvisat, att de nederländska bestämmelserna om ränteavdrag inte kunde motiveras av behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten. Så förhöll det sig, bland annat, för att det i det mål som gav upphov till nämnda dom, till skillnad från vad som var fallet med den allmänna avräkningen mellan utgifter och inkomster inom den skattemässiga enheten, var fråga om en fördel som saknade samband med det skattesystem som var tillämpligt på sådana enheter.

65 Såsom den hänskjutande domstolen har påpekat består skillnaden mellan de regler som prövades i dom av den 22 februari 2018, X och X (C-398/16 och C-399/16, EU:C:2018:110) och de bestämmelser som är i fråga i det nationella målet, i att villkoren för avdrag, enligt de bestämmelser som var aktuella i det mål som gav upphov till nämnda dom, var olika beroende på om det förvärvade bolaget tillhörde samma skattemässiga enhet som det förvärvande bolaget eller inte. I det nationella målet däremot, grundar sig skillnaden i behandling i praktiken på ett krav på hemvist för det långivande bolaget, ett krav som gör att undantagsregeln inte är tillämplig. Den fördel som Lexel vill komma i åtnjutande av i detta fall ska dock inte förväxlas med den fördel som följer av konsolideringen inom en skattemässig enhet. Det nationella målet rör således möjligheten att göra avdrag för en ränteutgift och inte en allmän avräkning mellan utgifter och inkomster inom den skattemässiga enheten.

66 De skillnader som har samband med genomförandet av de aktuella bestämmelserna i de olika nationella skattesystemen påverkar i varje fall inte prövningen av huruvida den skillnad i behandling som är aktuell i det nationella målet kan motiveras av behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

67 Det ska i detta sammanhang preciseras att det av förarbetena till undantagsregeln framgår att denna uttryckligen syftar till att förhindra den urholkning av det svenska beskattningsunderlaget som skulle kunna bli följden av den skatteplanering som är kopplad till avdrag för ränteutgifter i en gränsöverskridande situation. En sådan målsättning får dock inte förväxlas med behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

68 En minskning av skatteintäkter kan nämligen inte anses utgöra sådana tvingande hänsyn till allmänintresset som kan åberopas för att motivera en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet (se, bland annat, dom av den 13 december 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 44 och där angiven rättspraxis). Att medge motsatsen skulle innebära att medlemsstaterna gavs möjlighet att inskränka etableringsfriheten med stöd av detta skäl.

69 Såsom påpekades vid förhandlingen skulle dessutom den ränta för vilken Lexel begärde avdrag ha varit avdragsgill om BF inte hade ingått i samma intressegemenskap. När villkoren för en koncernintern gränsöverskridande transaktion och villkoren för en extern gränsöverskridande transaktion motsvarar de marknadsmässiga villkoren, föreligger det ingen skillnad mellan dessa transaktioner i fråga om den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

70 Mot bakgrund av det ovan anförda kan den motivering som avser säkerställandet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna inte godtas.

71 För det tredje ska det bedömas huruvida den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet, såsom Skatteverket, den svenska regeringen och den nederländska regeringen har gjort gällande, kan motiveras av ett gemensamt beaktande av behovet av att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt och behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

72 EU-domstolen har visserligen redan slagit fast att en nationell lagstiftning som inte har till specifikt ändamål att från den skatteförmån som föreskrivs i lagstiftningen undanta fiktiva upplägg som inte är affärsmässiga och vilka skapats i syfte att undvika den skatt som normalt skulle ha erlagts på den vinst som skapas i verksamhet som bedrivs i landet, icke desto mindre kan anses vara motiverad av ändamålet att förhindra skatteflykt tillsammans med ändamålet att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 januari 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 66 och där angiven rättspraxis).

73 Det ska emellertid understrykas att EU-domstolen har godtagit att dessa motiveringar beaktas tillsammans i vissa klart angivna situationer, nämligen när bekämpandet av skatteflykt utgör en särskild aspekt av det allmänintresse som är knutet till behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punkterna 58 och 59, och dom av den 21 januari 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 67).

74 EU-domstolen har påpekat att målsättningarna att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och att förhindra skatteflykt hänger ihop. Beteenden som består i att iscensätta rent fiktiva upplägg, som inte är affärsmässiga, i syfte att undvika den skatt som normalt skulle ha erlagts på vinst som genererats i verksamhet som bedrivs i landet kan nämligen äventyra medlemsstaternas rätt att utöva sin skattemässiga behörighet när det gäller denna verksamhet och rubba den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (dom av den 18 juli 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 62).

75 Mot denna bakgrund kunde EU-domstolen anse att dessa åtgärder, bland annat med hänsyn till behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, även om de inte specifikt avser rent fiktiva upplägg som inte är affärsmässiga och som skapats i syfte att undvika den skatt som normalt ska erläggas på vinst som genereras i verksamhet som bedrivs i landet, likväl kan vara motiverade (dom av den 18 juli 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 63, och dom av den 21 januari 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 66).

76 När den berörda medlemsstaten, såsom i det nationella målet, inte med framgång kan göra gällande behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna som motivering, kan en sådan åtgärd som den som är i fråga i det nationella målet emellertid inte motiveras av ett gemensamt beaktande av behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet av att bekämpa skatteflykt.

77 Ett gemensamt beaktande av behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet av att bekämpa skatteflykt, kan således inte godtas som motivering.

78 Mot bakgrund av det ovan anförda ska frågan besvaras enligt följande. 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.

Rättegångskostnader

79 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

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.

Bonichot Bay Larsen Toader

Safjan Jääskinen

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 20 januari 2021.

A. Calot Escobar
Justitiesekreterare

J.-C. Bonichot
Ordförande på första avdelningen