

Ref 6

Avdragsbegränsningen i 24 kap. 19 § första stycket inkomstskattelagen innebär en inskränkning av etableringsfriheten i EUF-fördraget som inte kan motiveras om den tillämpas på räntebetalningar till bolag i andra medlemsstater i situationer då de inblandade bolagen skulle ha omfattats av bestämmelserna om koncernbidrag om båda bolagen hade varit svenska. Förhandsbesked om inkomstskatt.

24 kap. 19 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 22 januari 2024 följande dom (mål nr 4068-23).

Bakgrund

1. Utgångspunkten är att ränteutgifter är avdragsgilla vid inkomstbeskattningen av en näringsverksamhet. För företag som ingår i en intressegemenskap, t.ex. företag i samma koncern, gäller emellertid vissa begränsningar av rätten till avdrag för ränteutgifter avseende skulder till andra företag i intressegemenskapen. En sådan begränsning är att om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån får utgifterna inte dras av. En annan begränsning är att om skulden avser ett förvärv av delägaraktier från ett annat företag i intressegemenskapen får avdrag bara göras om förvärvet är väsentligen affärsmässigt motiverat. Syftet med begränsningarna är att motverka viss form av skatteplanering.

2. A AB ingår i en internationell koncern. Inom koncernen planeras en omstrukturering som inbegriper ett flertal koncerninterna transaktioner. Som ett led i denna omstrukturering kommer A att förvärva samtliga aktier i B från koncernbolaget C. Förvärvet kommer huvudsakligen att finansieras genom att A tar upp ett lån hos koncernbolaget D som är hemmahörande i ett annat land inom EU. Villkoren för lånet, inklusive räntenivån, kommer att vara marknadsmässiga.

3. A ansökte om förhandsbesked för att få veta om avdrag för ränteutgifterna på skulden till D kan vägras på den grunden att skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån (fråga 1) eller för att förvärvet av B inte är väsentligen affärsmässigt motiverat (fråga 2). Om räntorna omfattas av avdrags-

förbud ville A veta om detta utgör en otillåten inskränkning av etableringsfriheten i EUF-fördraget (fråga 3).

4. Skatterättsnämnden kom fram till att avdrag för ränteutgifter med anledning av det koncerninterna förvärvet av B inte kan vägras.

Yrkanden m.m.

5. *Skatteverket* överklagar Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 2 och del av fråga 3 samt yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att A:s förvärv av B inte är affärsmässigt motiverat och att det inte utgör någon inskränkning av etableringsfriheten att vägra avdrag för ränteutgifterna på den grunden.

6. A AB anser att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att A har rätt till avdrag för ränteutgifterna i första hand med stöd av intern rätt och i andra hand med hänvisning till etableringsfriheten i EUF-fördraget. Vidare yrkar bolaget att förhandsavgörande ska inhämtas från EU-domstolen.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

7. Huvudfrågan i målet är om det är förenligt med etableringsfriheten i EUF-fördraget att vägra avdrag för ränteutgifter på en koncernintern skuld som avser ett koncerninternt förvärv av delägar rättigheter på den grunden att förvärvet inte är väsentligen affärsmässigt motiverat.

Rättslig reglering m.m.

8. I 24 kap. 16–20 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL, finns bestämmelser om särskild begränsning i avdragsrätten för ränteutgifter på vissa skulder till företag i intressegemenskap.

9. Av 18 § första stycket framgår att ett företag som ingår i en intressegemenskap som huvudregel får dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen bl.a. om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en stat inom EES. Enligt andra stycket får avdrag dock inte göras om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

10. I 19 § första stycket anges att om en skuld till ett företag i intressegemenskapen avser ett förvärv av en delägar rätt från ett annat företag i intressegemenskapen får avdrag enligt 18 § bara göras om förvärvet är väsentligen affärsmässigt motiverat.

11. Av artiklarna 49 och 54 i EUF-fördraget följer att inskränkningar för ett bolag från en medlemsstat att fritt etablera sig på en

annan medlemsstats territorium, t.ex. genom att upprätta ett dotterbolag där, är förbjudna.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

12. Högsta förvaltningsdomstolen anser att EU-domstolens praxis ger tillräcklig ledning för tolkningen av den unionsrättsliga reglering som aktualiseras i målet och att det därmed saknas anledning att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen. Yrkandet om detta ska därför avslås.

13. Skatterättsnämnden har, med hänvisning till rättsfallet HFD 2021 ref. 68, konstaterat att A inte kan vägras avdrag för ränteutgifterna med stöd av 24 kap. 18 § andra stycket IL eftersom A och D skulle ha omfattats av bestämmelserna om koncernbidrag om båda bolagen hade varit svenska (fråga 1 och del av fråga 3). De delarna av förhandsbeskedet har inte överklagats och är därmed inte föremål för Högsta förvaltningsdomstolens prövning.

14. Vidare har nämnden, med hänvisning till rättsfallen HFD 2022 ref. 49 och HFD 2011 ref. 90 I–V, konstaterat att A:s förvärv av B inte är affärsmässigt motiverat eftersom det är föranlett av organisatoriska skäl. Ränteutgifterna träffas därmed av avdragsförbudet i 24 kap. 19 § första stycket IL (fråga 2). Högsta förvaltningsdomstolen gör i den frågan ingen annan bedömning och förhandsbeskedet ska därmed fastställas i den delen.

15. Skatterättsnämnden har slutligen funnit att en sådan tillämpning av 19 § första stycket innebär en otillåten inskränkning av etableringsfriheten i EUF-fördraget (del av fråga 3). I den frågan gör Högsta förvaltningsdomstolen följande överväganden.

16. I rättsfallet HFD 2021 ref. 68 fann Högsta förvaltningsdomstolen, med hänvisning till EU-domstolens avgörande Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), att bestämmelsen i 24 kap. 18 § andra stycket IL innebär en inskränkning av etableringsfriheten som inte kan motiveras om den tillämpas på räntebetalningar till bolag i andra medlemsstater i situationer då de inblandade bolagen skulle ha omfattats av bestämmelserna om koncernbidrag om båda bolagen hade varit svenska (punkt 37).

17. Enligt 18 § andra stycket får avdrag för ränteutgifter inte göras om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Bestämmelsen gör enligt sin ordalydelse ingen skillnad mellan räntor som betalas till svenska respektive till utländska mottagare. Att bestämmelsen ändå anses innebära en inskränkning av etableringsfriheten beror på att den, enligt vad som uttalas i förarbetena, inte är avsedd att träffa räntebetalningar mellan bolag som omfattas av bestämmelserna om koncernbidrag. En sådan räntebetalning anses nämligen inte ge upphov till någon skatteförmån eftersom samma resultat kan uppnås med koncernbidrag (prop.

2012/13:1 s. 254 och 334 samt HFD 2021 ref. 68, punkt 29 med hänvisning till Lexel, punkterna 35–44).

18. Frågan är om det finns anledning att bedöma bestämmelsen i 24 kap. 19 § första stycket IL på annat sätt. Enligt den bestämmelsen är ränteutgifter som avser ett koncerninternt lån för att finansiera ett koncerninternt förvärv av delägarätter inte avdragsgilla om förvärvet inte är väsentligen affärsmässigt motiverat. Inte heller den bestämmelsen gör enligt sin ordalydelse någon skillnad mellan räntor som betalas till svenska respektive till utländska mottagare.

19. I 19 § första stycket har avdragsförbudet inte som i 18 § andra stycket gjorts beroende av förekomsten av en eventuell skatteförmån utan av vad det lånade kapitalet har använts till, nämligen ett koncerninternt förvärv av delägarätter som inte är väsentligen affärsmässigt motiverat. Även om bestämmelsen inte anger något uttryckligen om skatteförmåner kan enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte bortses från att den ingår i ett regelsystem som har som övergripande syfte att motverka skatteplanering med ränteavdrag. Av förarbetena framgår klart att även bestämmelsen i 19 § första stycket har detta syfte (prop. 2017/18:245 s. 193 och 366 f.).

20. Av förarbetena kan således den slutsatsen dras att inte heller bestämmelsen i 19 § första stycket är avsedd att träffa räntebetalningar som inte medför någon skatteförmån, vilket är fallet då de inblandande bolagen omfattas av bestämmelserna om koncernbidrag. Att med stöd av 19 § första stycket vägra avdrag för ränta som betalas till bolag i andra medlemsstater kan därmed, på samma sätt som när avdrag vägras med stöd av 18 § andra stycket, anses medföra en sådan skillnad i behandlingen av inhemska och gränsöverskridande situationer som i princip är otillåten.

21. I HFD 2021 ref. 68 bedömde Högsta förvaltningsdomstolen att den skillnad i behandling som följer av bestämmelsen i 24 kap. 18 § andra stycket IL inte kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (punkterna 30–36). Som framgått har bestämmelserna i 18 § andra stycket och 19 § första stycket samma syfte, nämligen att motverka skatteplanering med ränteavdrag. Båda bestämmelserna omfattar vidare transaktioner som genomförs på marknadsmässiga villkor och är inte begränsade till att träffa rent fiktiva eller konstlade upplägg. De resonemang som domstolen förde i rättsfallet är därmed lika relevanta när det gäller bestämmelsen i 19 § första stycket. Inte heller den skillnad i behandling som följer av den bestämmelsen kan således motiveras.

22. Av det sagda följer att även bestämmelsen i 24 kap. 19 § första stycket IL innebär en otillåten inskränkning av etableringsfriheten om den tillämpas på räntebetalningar till bolag i andra med-

lemsstater och de inblandade bolagen skulle ha omfattats av bestämmelserna om koncernbidrag om de hade varit svenska.

23. Av lämnade förutsättningar framgår att A och D skulle ha omfattats av bestämmelserna om koncernbidrag om båda bolagen hade varit svenska. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att det därför inte är förenligt med artiklarna 49 och 54 i EUF-fördraget att vägra avdrag för de aktuella ränteutgifterna med stöd av 24 kap. 19 § första stycket IL. Förhandsbeskedet ska därmed fastställas även i den delen.

24. Sammanfattningsvis gäller att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska fastställas i de delar som det har överklagats.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om att förhandsavgörande ska inhämtas från EU-domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer förhandsbeskedet i de delar som det har överklagats.

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att bestämmelserna om sekretess i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i bilagan till detta avgörande.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Knutsson*, *Ståhl*, *Gäverth* (skiljaktig) och *Anderson*. Föredragande var justitisekreteraren Jonas Ljungberg.

Justitierådet *Gäverth* var skiljaktig beträffande svaret på frågan om en tillämpning av 24 kap. 19 § första stycket IL på bolagets räntebetalning innebär en otillåten inskränkning av etableringsfriheten i EUF-fördraget (del av fråga 3) och anförde följande.

1. Syftet med bestämmelserna i 24 kap. 18 och 19 §§ IL är att motverka skatteplanering med hjälp av ränteavdrag inom en intressegemenskap (se t.ex. prop. 2017/18:245 s. 2 och 176). Bestämmelserna syftar till att skydda den svenska skattebasen och har sin upprinnelse i bl.a. en internationell strävan att motverka aggressiv skatteplanering inom internationella företagsgrupper för att säkerställa att skatt betalas där vinster och mervärde skapas (se t.ex. rådets direktiv [EU] 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion).

2. Mot denna bakgrund kan det ifrågasättas om inte bestämmelsen i 24 kap. 19 § första stycket IL i praktiken aktualiseras företrädesvis i situationer där det långivande bolaget har säte i en annan stat och mer sällan eller aldrig i en situation där de låntagande och långivande bolagen med skatterättslig verkan sinsemellan kan lämna och ta emot koncernbidrag.

Man kan hävda att det i en situation med enbart svenska bolag, som har möjlighet att använda sig av reglerna om koncernbidrag för att åstadkomma värdeöverföringar, i allmänhet saknas incitament att i skatteplaneringssyfte tillskapa ränteavdrag.

3. När det gäller 24 kap. 18 § andra stycket IL, som anger att ränteavdrag inte ska medges om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, har den bestämmelsen befunnits innebära en otillåten inskränkning av etableringsfriheten enligt EUF-fördraget trots att bestämmelsen enligt ordalydelsen inte gör någon skillnad mellan räntor som betalas till svenska respektive till utländska mottagare (se HFD 2021 ref. 68). Grunden härför är att bestämmelsen träffar räntebetalningar till koncernbolag i en medlemsstat samtidigt som motsvarande värdeöverföring i form av koncernbidrag hade kunnat ske mellan bolagen om de hade varit svenska.

4. När det däremot gäller att pröva motsvarande förfarande mot 24 kap. 19 § första stycket IL, kan konstateras att den prövning som där ska göras är om förvärvet är väsentligen affärsmässigt motiverat, oavsett om det uppkommer en skatteförmån till följd av förfarandet eller inte (prop. 2017/18:245 s. 193 och 366 f.). Prövningen är avsedd att baseras på objektiva kriterier och bestämmelsen är enligt ordalydelsen inte begränsad till gränsöverskridande räntebetalningar utan träffar även rent inhemska sådana.

5. Det förfarande som nu ska prövas gäller transaktioner mellan bolag inom en intressegemenskap och som i huvudsak i nu relevanta delar innebär att A förvärvar delägarätter i B från C och för förvärvet behöver låna kapital från D, som är intressegemenskapens finansieringsbolag och som – till skillnad från bolagen A, B och C – inte är skattskyldigt i Sverige. Det övergripande syftet med omstruktureringen uppges vara att stärka den utländska koncernmoderns egna kapital, likviditet och kreditvärdighet. Såsom framgår av svaret på fråga 2 (se punkt 14 ovan) kan det planerade förvärvet inte anses vara väsentligen affärsmässigt motiverat utan förädlats av organisatoriska skäl. Detta innebär att avdragsförbudet i 24 kap. 19 § första stycket IL är tillämpligt.

6. Frågan är då om en sådan tillämpning av 24 kap. 19 § första stycket IL innebär en otillåten inskränkning av etableringsfriheten enligt EUF-fördraget. Sett till bestämmelsens ordalydelse – och till vad som anges i förarbetena om i vilka situationer bestämmelsen är avsedd att tillämpas – behandlas räntebetalningar till svenska och till utländska företag på samma sätt. Detta innebär att bestämmelsen är utformad på ett sådant sätt att den inte leder till eller innebär en otillåten inskränkning av etableringsfriheten. Överklagandet borde därför ha bifallits och del av fråga 3 besvarats med att det inte utgör en otillåten inskränkning av etableringsfriheten att vägra bolaget avdrag för ränteutgifterna.

Skatterättsnämnden (2023-05-31, Eng, ordförande, Bengtsson [skiljaktig], Cejje, Dahlberg, Hellenius, Pettersson och Sundin):

Förhandsbesked

Fråga 1-3: Avdrag för ränteutgifter med anledning av det koncerninterna förvärvet av aktier kan inte vägras.

Skatteflyktslagen är inte tillämplig.

Skatterättsnämndens bedömning

Frågorna 1 och 3–24 kap. 18 § andra stycket IL

Enligt utgångspunkterna för bedömningen i ärendet gäller att A (Bolaget) och D är i intressegemenskap med varandra, att det långivande företaget D hör hemma inom EES samt att räntekostnaderna med anledning av det aktuella skuldförhållandet är avdragsgilla enligt 24 kap. 18 § första stycket IL. Vidare lämnas som förutsättning att villkoren för det aktuella lånet, inklusive räntenivån, är marknadsmässiga.

Av praxis följer att avdrag för ränteutgifter inte kan vägras enligt 24 kap. 18 § andra stycket IL för det fall de inblandade bolagen hade kunnat lämna koncernbidrag med avdragsrätt, dvs. om båda bolagen hade haft hemvist i Sverige (HFD 2021 ref. 68). Eftersom det hade funnits koncernbidragsrätt mellan Bolaget och D för det fall sistnämnda bolag hade haft sin hemvist i Sverige saknas det anledning att i detta fall göra någon annan bedömning.

Frågorna 2 och 3–24 kap. 19 § IL

Bolaget har i ansökan om förhandsbesked redogjort för skälen till det övervägda förvärvet av andelarna i B och bakgrunden till den omstrukturering som denna transaktion är en del av. Det saknas enligt Skatterättsnämndens mening anledning att ifrågasätta vad som anförts av Bolaget i denna del, t.ex. att krav finns vad gäller synligt eget kapital och likviditet (...).

Detta är skäl som med styrka talar för att Bolagets förvärv av aktierna i B, som är en del av omstruktureringen, inte utgör ett sådant fall som 24 kap. 19 § första stycket IL är avsedd att träffa, dvs. fall som inte är genuina (jfr prop. 2017/18:245 s. 366 f.).

Av uttalanden i förarbetena och senare praxis framgår dock att när det gäller interna förvärv av delägarätter ska den åtskillnad mellan organisatoriska och affärsmässiga skäl som gällt enligt tidigare lagstiftning även gälla vid nu aktuell prövning (se HFD 2022 ref. 49). Enligt Högsta förvaltningsdomstolen ska beaktas att lagrummet har det uttalade syftet att träffa rena missbruksfall. Domstolen har med hänsyn till detta funnit skäl att nyansera den relativt restriktiva syn på affärsmässiga skäl som uttrycks i tidigare rättsfall (HFD 2011 ref. 90). Bedömning i denna del måste dock, sett till hur domstolen formulerat sin bedömning, anses vara begränsad till fall då ett internt förvärv föregåtts av ett tidigare externt förvärv, en situation som inte är aktuell i detta ärende. Mot den bakgrunden och med beakt-

ande av omständigheterna i övrigt kan det aktuella förvärvet inte anses affärsmässigt motiverat vid en tillämpning av intern rätt.

Bedömningen ovan innebär att en prövning måste göras av hur ett beslut att enligt 24 kap. 19 § första stycket vägra Bolaget avdrag för ränteutgifter med anledning av förvärvet i B förhåller sig till EUF-fördraget.

Enligt Skatterättsnämnden ligger det då närmast till hands att pröva om de bedömningar som tidigare gjorts i Lexel-målet och i HFD 2021 ref. 68 avseende undantagsregeln i 2013 respektive 2019 års regelverk också gör sig gällande i ett fall som det nu aktuella. Frågan är alltså om bestämmelsen innebär en inskränkning av etableringsfriheten som inte kan motiveras om den tillämpas på räntebetalningar till bolag i andra medlemsstater i situationer då de inblandade bolagen skulle omfattas av bestämmelserna om koncernbidrag om bolagen hade varit svenska.

Utgångspunkten i dessa avgöranden är förekomsten av skatteförmåner i en gränsöverskridande situation och att regelverket inte är tillämpligt mellan svenska företag som omfattas av koncernbidragsreglerna.

Visserligen anges inget uttryckligen om skatteförmåner i lagtexten i 24 kap. 19 § IL. Eftersom regelns syfte är att motverka skatteplanering innebär emellertid en prövning av bestämmelsen att man måste väga affärsmässiga skäl mot skäl som ligger inom ramen för det som regeln avser att motverka, dvs. skatteförmåner. Det finns mot den bakgrunden ingen anledning att ha någon annan utgångspunkt vid prövningen av den begränsande regeln i 24 kap. 19 §.

Vidare kan konstateras att bestämmelsen, på motsvarande sätt som gäller för undantagsregeln i 2013 och 2019 års regelverk, i praktiken riktar sig mot gränsöverskridande situationer eftersom möjligheten att utbyta koncernbidrag finns för svenska bolag inom intressegemenskaper. Därmed uppkommer enligt Skatterättsnämndens mening även vid tillämpning av 24 kap. 19 § skillnader i behandlingen av jämförbara situationer som endast kan motiveras om det finns tvingande skäl av allmänintresse (jfr punkterna 34-44 i Lexel-målet).

På samma sätt som gäller regeln i 24 kap. 18 § andra stycket kan, som detta ärende visar, regeln i 19 § komma att omfatta transaktioner som genomförs på marknadsmässiga villkor och som inte utgör rent konstlade och fiktiva upplägg. Vidare måste beaktas att syftet med denna bestämmelse inte skiljer sig mot syftet med undantagsregeln. Det finns enligt Skatterättsnämndens uppfattning under sådana omständigheter inte någon grund för att nu göra en annan bedömning beträffande frågan om skillnaderna kan motiveras av tvingande skäl än den som Högsta förvaltningsdomstolen gjort i sin prövning av denna fråga gällande undantagsregeln (se punkterna 30-37 i HFD 2021 ref. 68).

Det ovan anförda innebär att det skulle strida mot etableringsfriheten i EUF-fördraget om Bolaget vägrades avdrag för ränteutgifter som uppkommer vid det koncerninterna förvärvet av aktierna i B.

Bengtsson var skiljaktig och anförde:

Jag har en annan uppfattning än majoriteten i frågan om det skulle strida mot EU-rätten att vägra bolaget avdrag med stöd av bestämmelsen i 24 kap. 19 § IL. Min uppfattning är att det – såsom praxis utvecklat sig när det gäller hur bestämmelsen ska tillämpas enligt intern rätt – inte är klarlagt att det strider mot unionsrätten att vägra avdrag med stöd av den.

Eftersom jag är enig med majoriteten om att bestämmelsen i sig, såsom den tolkats, hindrar avdrag för ränteutgifterna borde frågan enligt min mening ha besvarats med att räntekostnaderna inte får dras av.

Skälen för min uppfattning är följande.

Den bakomliggande orsaken till att regeln i 24 kap.18 § andra stycket IL är diskriminerande och strider mot unionsrätten är att den innebär en tydlig olikabehandling av bolag med koncernbidragsrätt och företag som inte har en sådan rätt. Det innebär att svenska företag systematiskt gynnas i förhållande till utländska motsvarande företag. Reglerna kan heller inte rättfärdigas.

Olikabehandlingen av svenska och utländska bolag är hänförlig till att det vid tillämpningen av 24 kap. 18 § IL ställs krav på att det ska finnas en skatteförmån. Finns det ingen skatteförmån blir reglerna inte tillämpliga. Av förarbeten (och i faktisk rättstillämpning) framgår att det aldrig finns en skatteförmån om det finns koncernbidragsrätt och motsvarande överföring skulle kunna ha skett genom ett koncernbidrag.

I någon mening har skattemässiga aspekter också betydelse vid tillämpningen av 24 kap. 19 § IL. Som framgår av HFD:s avgörande i HFD 2022 ref. 49 och av den prövning av avdragsrätten som görs i detta mål (som jag instämmer i) är det emellertid vid tillämpning av den bestämmelsen inte fråga om en direkt prövning av de enskilda skatteeffekternas betydelse för transaktionen i fråga. Det är i stället fråga om en prövning av sambandet med externa och interna aktieförvärv. De skattemässiga aspekterna får bara en indirekt betydelse vid bedömningen av när och hur länge det kan finnas ett samband mellan ett internt och ett externt aktieförvärv. Jag uppfattar att skatteaspekter kan vara vägledande när det ställs upp principer för vilka förvärv som i detta sammanhang är så att säga godkända respektive inte godkända, men att de faktiska skatteeffekterna i det enskilda fallet saknar betydelse. Detta innebär också att tillämpningen i det enskilda fallet blir likformig oberoende av vilka skatteeffekter som uppstår. Då blir det också betydelselöst om det finns koncernbidragsrätt mellan de bolag som är inblandade eller inte.

Jag kan alltså vid tillämpningen av 24 kap. 19 § IL för min del inte se någon motsvarighet till eller en liknande prövning som blir aktuell vid tillämpningen av 24 kap. 18 § IL. Det finns inget tydligt stöd i lagtext, förarbeten eller rättstillämpning för att svenska företag vid en sådan prövning systematisk positivt särbehandlas i jämförelse med utländska. Slutsatsen av det blir att regeln i 24 kap. 19 § IL inte kan sägas vara diskriminerande och att det inte finns någon grund för att underkänna den vid en tillämpning mot unionsrätten.

Det är naturligtvis möjligt att reglerna i 24 kap. 19 § IL ska anses diskriminerade på annan grund än den som varit aktuell vid prövningen av reglerna i 24 kap. 18 § IL. Om det kan vara så är som jag ser det ytterligt svårbedömt och för min del anser jag att det i så fall kräver ett uttalande från prejudikatinstansen eller EU-domstolen. Skatterättsnämnden har inte möjlighet att fråga EU-domstolen och för min del måste de interna reglerna då upprätthållas i avvaktan på klargöranden.