



STOCKHOLMS TINGSRÄTT  
Avdelning 1

**DOM**  
2021-07-16  
Meddelad i  
Stockholm

Mål nr  
T 17795-18

## PARTER

### Kärande

Fortum Sweden AB, 556478-9674  
115 77 Stockholm

### Ombud

1. Advokat  
Mannheimer Swartling Advokatbyrå AB  
Box 2235  
403 14 Göteborg

2. Advokat  
samma adress

3. Advokat  
samma adress

4. Jur.kand.  
samma adress

### Svarande

Staten genom Justitiekanslern  
Box 2308  
103 17 Stockholm

### Ombud

1. Byråchef  
Justitiekanslern  
Box 2308  
103 17 Stockholm

2.  
samma adress

3.  
samma adress

4.  
samma adress

5.  
samma adress

Dok.Id 2376017

---

**Postadress**  
Box 8307  
104 20 Stockholm

**Besöksadress**  
Scheelegatan 7

**Telefon**  
08-561 651 40

**E-post:**  
stockholms.tingsratt.avdelning1@dom.se  
www.stockholmstingsratt.se

**Telefax**

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00–16:00

---

**DOMSLUT**

1. Käromålet ogillas.

2. Fortum Sweden ska till staten genom Justitiekanslern betala ersättning för rättegångskostnader med 6 458 720 kr, jämte ränta enligt 6 § räntelagen från denna dag till dess betalning sker.

---

## SAMMANFATTNING

I målet prövas statens skadeståndsansvar på grund av en påstådd överträdelse av EU-rätten. År 2009 införde Sverige regler om ränteavdragsförbud i vissa fall i syfte att förhindra bland annat skatteundandragande genom ränteavdrag och koncerninterna lån. Reglerna har ändrats år 2013 och 2019. I januari 2021 slog EU-domstolen fast att en bestämmelse i 2013 års ränteavdragsförbudsregler stred mot EU-rätten (mål C-484/19 *Lexel*). Detta mål gäller en prövning av 2009 års ränteavdragsförbudsregler.

Efter det att Fortum Sweden AB hade tagit vissa lån från ett koncernbolag i Belgien nekades bolaget av Skatteverket avdrag för ränteutgifter som bolaget haft till koncernbolaget. Såväl förvaltningsrätten som kammarrätten avslog Fortum Swedens överklagande. Högsta förvaltningsdomstolen beslutade att inte bevilja prövningstillstånd. Fortum Sweden AB har väckt talan om skadestånd mot staten om drygt en miljard kronor. Fortum Sweden har i målet påstått att 2009 års ränteavdragsförbudsregler utgör en överträdelse av etableringsfriheten i artikel 49 i Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt och att staten därigenom har ådragit sig ett skadeståndsansvar både på EU-rättslig grund och enligt skadeståndslagen.

Tingsrätten har bedömt att 2009 års ränteavdragsförbudsregler har inneburit en inskränkning i Fortum Swedens etableringsfrihet eftersom bolaget behandlats sämre (dvs. nekats ränteavdrag) som ett resultat av att det långgivande koncernbolaget var etablerat i Belgien, och att en sådan skillnad i behandling inte kan rättfärdigas. Staten har alltså enligt tingsrätten gjort sig skyldig till en överträdelse av EU-rätten.

För att staten ska bli skadeståndsskyldig för en överträdelse av EU-rätten krävs enligt såväl EU-domstolens praxis som svensk skadeståndsrätt, något förenklat, att överträdelsen varit klar och att de statliga institutioner det är fråga om uppenbart missbedömt hur EU-rätten skulle tolkas. Tingsrätten har vid en samlad bedömning funnit att även om rättsläget vid tidpunkten måste anses ha varit oklart, och att Högsta förvaltningsdomstolen därför borde ha inhämtat ett förhandsavgörande från EU-domstolen, så har det inte varit fråga om en sådan uppenbar överträdelse av EU-rätten som krävs för att staten ska bli skadeståndsskyldig. Tingsrätten har därför ogillat Fortum Swedens talan.

<b>SAMMANFATTNING .....</b>	<b>3</b>
<b>INLEDNING .....</b>	<b>6</b>
<b>1 BAKGRUND TILL TVISTEN .....</b>	<b>6</b>
1.1 Målet i korthet.....	6
1.2 Fortumkoncernen, koncernens omstrukturering och de aktuella lånen.....	7
1.3 2009 års regler om ränteavdragsförbud .....	8
1.4 2013 års regler om ränteavdragsförbud och <i>Lexel</i> -avgörandet.....	9
1.5 Kronologisk översikt över vissa relevanta händelser .....	11
<b>PARTERNAS TALAN .....</b>	<b>14</b>
<b>2 YRKANDEN OCH INSTÄLLNING .....</b>	<b>14</b>
2.1 Fortum Sweden .....	14
2.2 Staten .....	15
<b>3 SAMMANFATTNING AV GRUNDER.....</b>	<b>15</b>
3.1 Fortum Sweden .....	15
3.2 Staten .....	16
<b>4 UTVECKLING AV GRUNDER .....</b>	<b>18</b>
4.1 Fortum Sweden .....	18
4.2 Staten .....	24
<b>5 UTVECKLING AV TALAN .....</b>	<b>30</b>
5.1 Fortum Sweden .....	30
5.1.1 Angående omstruktureringen i Fortumkoncernen, koncerninterna lån m.m. 30	
5.1.2 Angående de svenska ränteavdragsförbudsreglerna m.m. ....	33
5.2 Staten .....	35
5.2.1 Angående omstruktureringen i Fortumkoncernen, koncerninterna lån m.m. 35	
5.2.2 Angående de svenska ränteavdragsförbudsreglerna, m.m. ....	39
<b>DOMSKÄL .....</b>	<b>43</b>
<b>6 INLEDNING .....</b>	<b>43</b>
<b>7 FÖRELIGGER EN ÖVERTRÄDELSE AV ARTIKEL 49 FEUF     GENTEMOT FORTUM SWEDEN? .....</b>	<b>44</b>
7.1 Några utgångspunkter för tingsrättens prövning.....	44
7.2 Hur ska Fortums omstrukturering och de aktuella lånen bedömas? .....	45
7.3 Föreligger en skillnad i behandling? .....	49

7.3.1	Relevanta jämförelsesituationer .....	49
7.3.2	Föreligger en skillnad i behandling (indirekt diskriminering)? .....	53
7.4	Är situationerna objektivt jämförbara? .....	55
7.5	Är inskränkningen i artikel 49 FEUF motiverad? .....	56
7.5.1	Utgångspunkter .....	56
7.5.2	Kan skillnaden i behandling motiveras av intresset av att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt? .....	57
7.5.3	Kan skillnaden i behandling motiveras av behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna? .....	61
7.5.4	Kan skillnaden i behandling 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? .....	63
7.6	Tingsrättens slutsatser .....	64
<b>8</b>	<b>HAR FORTUM SWEDEN RÄTT TILL SKADESTÅND? .....</b>	<b>64</b>
8.1	Skadestånd på EU-rättslig grund? .....	64
8.1.1	Några inledande rättsliga utgångspunkter .....	64
8.1.2	Har Sveriges riksdag genom att besluta om införande av 2009 års regler agerat på ett skadeståndsgrundande sätt? .....	68
8.1.3	Har Skatteverket genom att vid omprövningarna av Fortum Swedens taxeringar 2009–2012 underkänna Fortum Swedens ränteavdrag agerat på ett skadeståndsgrundande sätt? .....	71
8.1.4	Har Högsta förvaltningsdomstolen genom sitt beslut den 2 mars 2018 agerat på ett skadeståndsgrundande sätt? .....	73
8.1.5	Tingsrättens sammanfattande bedömning .....	85
8.2	Skadestånd enligt 3 kap. 2 § skadeståndslagen? .....	86
8.3	Tingsrättens slutsatser .....	89
<b>9</b>	<b>RÄTTEGÅNGSKOSTNADER .....</b>	<b>89</b>

## INLEDNING

### 1 BAKGRUND TILL TVISTEN

#### 1.1 Målet i korthet

Fortum Sweden AB (Fortum Sweden) är ett moderbolag i den svenska delen av Fortumkoncernen, som är verksam inom bland annat den nordiska elmarknaden. Fortum Sweden ansökte till Skatteverket om att få göra avdrag för vissa ränteutgifter bolaget haft till ett annat bolag inom Fortumkoncernen för taxeringsåren 2010 till och med 2013 (så kallade koncerninterna lån). Det långivande bolaget, Fortum Project Finance NV (i målet kallat Fortum Finance), var etablerat i Belgien.

Fortum Sweden nekades avdrag för ränteutgifterna under de nämnda taxeringsåren av såväl Skatteverket som Förvaltningsrätten i Stockholm och Kammarrätten i Stockholm med stöd av vissa regler i dåvarande 24 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). Högsta förvaltningsdomstolen beslutade den 2 mars 2018 att inte ge prövningstillstånd.

Fortum Sweden har väckt talan mot den svenska staten och yrkat skadestånd med en dryg miljard kronor jämte ränta. Fortum Sweden hävdar att omständigheten att bolagets nekats de aktuella ränteavdragen med stöd av begränsningsreglerna i inkomstskattelagen utgör en otillåten inskränkning av etableringsfriheten i artikel 49 i Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF). Fortum Sweden hävdar att bolaget har lidit skada genom att bolaget – i strid med artikel 49 FEUF – nekades avdrag för ränteutgifterna och att staten är skadeståndsskyldig för denna skada. Staten har å sin sida bestritt att de aktuella reglerna i inkomstskattelagen utgjort en inskränkning i etableringsfriheten och under alla omständigheter bestritt att staten skulle vara skadeståndsskyldig.

Tvistens kärna är frågan om artikel 49 FEUF utgjort hinder för att neka Fortum Sweden de ränteavdrag som bolaget begärt och om avdragen därigenom borde ha beviljats av Skatteverket och sedermera de svenska förvaltningsdomstolarna. Om

svaret är ja på den frågan har tingsrätten att pröva om staten är skyldig att ersätta Fortum Sweden för den påstådda skadan utifrån de grunder Fortum Sweden har åberopat.

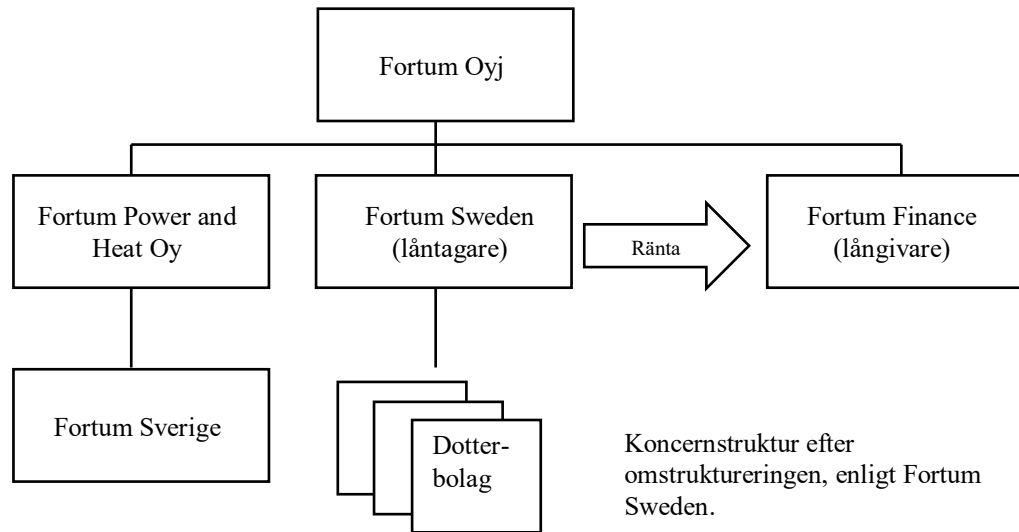
Nedan redovisas en i allt väsentligt ostridig bakgrund till målets centrala frågor.

## **1.2 Fortumkoncernen, koncernens omstrukturering och de aktuella lånen**

Fortumkoncernen är en internationell koncern verksam inom bland annat kraft- och elindustrin. Koncernen har bolag i bland annat flera europeiska länder och i Ryssland. Moderbolaget Fortum Oyj är etablerat i Finland och är börsnoterat. Den finska staten är majoritetsägare i moderbolaget. Det är ostridigt att Fortumkoncernen med början år 2003 inledde en större omstrukturering av koncernen. Fortum Sweden har uppgett att omstruktureringen skedde mot bakgrund av att den svenska elmarknaden avreglerades år 1996 och att Fortumkoncernen därefter förvärvade en stor mängd svenska elbolag, vilket skapat en snårig koncernstruktur.

Parterna är oense om bland annat vilka bakomliggande syften omstruktureringen haft och om delar av omstruktureringen primärt skett av skatteplaneringsskäl eller inte.

Det är emellertid i allt väsentligt ostridigt hur omstruktureringen av koncernen rent faktiskt gått till. Omstruktureringen skedde i flera steg och ledde bland annat till att Fortum Sweden, som tidigare var ett dotterbolag, blev nytt moderbolag i den svenska delen av koncernen, direkt underställt Fortum Oyj. Omstruktureringen inbegrep vidare att ett antal koncernbolag förvärvades av Fortum Sweden. Dessa interna förvärv finansierades till stor del av lån från bolaget Fortum Finance, vilket var en så kallad internbank i Fortumkoncernen. Fortum Finance var inledningsvis etablerat i Luxemburg, men flyttades vid årsskiftet 2005–2006 till Belgien. Dessa interna lån var belagda med ränta och det är Fortum Swedens eventuella rätt till avdrag för dessa ränteutgifter som tvisten kretsar kring.



### 1.3 2009 års regler om ränteavdragsförbud

Målet aktualiserar ett antal numera upphävda bestämmelser i inkomstskattelagen. En etablerad princip inom skatterätten är att ett bolags ränteutgifter som utgångspunkt är avdragsgilla (se bl.a. nuvarande 16 kap. 1 § inkomstskattelagen). Den 1 januari 2009 infördes emellertid en rad bestämmelser i 24 kap. inkomstskattelagen som begränsade avdragsrätten för ränta på vissa skulder mellan företag inom en intressegemenskap (SFS 2008:1343). I förarbetena uttalades att reglerna infördes bl. a. i syfte att ”förhindra skatteupplägg med ränteavdrag inom en intressegemenskap, s.k. räntesnurror.” (prop. 2008/09:65 s. 1).

Huvudregeln om ränteavdragsförbud återfanns i 24 kap. 10 b § inkomstskattelagen:

**24 kap. 10 b § 1 st.**

Ett företag som ingår i en intressegemenskap får inte – om inte annat följer av 10 d § – dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen, till den del skulden avser ett förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen.

[Huvudregeln om ränteavdragsförbud]

Från huvudregeln om ränteavdragsförbud infördes också två för målet relevanta undantag i 24 kap. 10 d § inkomstskattelagen:



**24 kap. 10 d § 1 st.**

Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § ska dras av om någon av följande förutsättningar är uppfyllda.

1. 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.

[*Tioprocentsregeln*]

2. Såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade.

[*Ventilen*]

Det var med en tillämpning av 2009 års ränteavdragsförbudsregler, återgivna ovan, som Fortum Sweden nekades de ränteavdrag som käromålet är baserat på.

Tioprocentsregeln ansågs inte vara tillämplig eftersom det i Belgien verksamma bolaget Fortum Finance på grund av då gällande bestämmelser i Belgien (de s.k. NID-reglerna) inte beskattades alls för ränteinkomsterna från Fortum Sweden. Vidare ansågs inte transaktionen ha varit affärsmässigt betingad utan snarare ha skett av skatteskal varför inte heller ventilen ansågs tillämplig.

**1.4 2013 års regler om ränteavdragsförbud och Lexel-avgörandet**

Den 1 januari 2013 ändrades ränteavdragsförbudsreglerna från år 2009 och ersattes av nya bestämmelser i 24 kap. inkomstskattelagen (SFS 2012:757). Bland förändringarna kan följande nämnas. Medan 2009 års regler endast träffade skulder som avsåg förvärv av delägarätter från ett företag inom intressegemenskapen (24 kap. 10 b § 1 st.), träffade 2013 års regelverk alla lån inom en intressegemenskap. Den så kallade ventilen skrevs om och flyttades till en ny paragraf. Vidare infördes ett undantag från tioprocentsregeln, nedan benämnd undantagsregeln. Sammantaget innebar förändringarna att tillämpningsområdet för ränteavdragsförbudet utvidgades genom 2013 års regler. De i målet relevanta bestämmelserna i 2013 års regler i inkomstskattelagen var följande:

**24 kap. 10 b §**

Ett företag som ingår i en intressegemenskap får inte – om inte annat följer av 10 d eller 10 e § – dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen.  
[Huvudregeln om ränteavdragsförbud]

**10 d § 1 st.**

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, omföretaget bara skulle ha haft den inkomsten.

[Tioprocentsregeln]

[...]

**3 st.**

Om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att SFS 2012:757 intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån får dock ränteutgiften inte dras av enligt första eller andra stycket.

[Undantagsregeln]

**10 e §**

Även om förutsättningarna i 10 d § första eller andra stycket inte är uppfyllda 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 eller i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna statenligt avtalet.

Om skulden avser ett förvärv av en delägarrätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen eller i ett företag som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen, ska första stycket bara tillämpas om även förvärvet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Om skulden har ersatt en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen och denna skuld avser ett sådant förvärv, ska även den förstnämnda skulden anses avse detta förvärv.

Vid bedömningen enligt första stycket av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat ska det särskilt beaktas om finansiering i stället 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.

[*Ventilen*]

Den 5 juni 2019 beslutade Högsta förvaltningsdomstolen att inhämta ett förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF av EU-domstolen i Luxemburg i ett mål mellan Lexel AB och Skatteverket (se Högsta förvaltningsdomstolens mål nr 4849-18 och 4850-18). Förhandsavgörandet inhämtades för att få klarhet i frågan om vissa delar av 2013 års regler utgjorde en otillåten inskränkning av artikel 49 FEUF. Den 20 januari 2021 meddelade EU-domstolen dom i *Lexel* (dom den 20 januari 2021, Lexel, C-484/19, ECLI:EU:C:2021:34). Den 22 mars 2021 avgjorde Högsta förvaltningsdomstolen det underliggande målet och beviljade Lexel AB de yrkade ränteavdragen (HFD 2021 not 10).

Det är ostridigt i målet att EU-domstolen genom *Lexel* har underkänt vissa delar av 2013 års regler i inkomstskattelagen om ränteavdragsförbud såsom stridande mot bestämmelsen om etableringsfrihet i artikel 49 FEUF. Parterna är däremot inte ense om *Lexel*-avgörandets betydelse för tolkningsfrågorna i förevarande mål.

### **1.5 Kronologisk översikt över vissa relevanta händelser**

Tingsrättens prövning berör en kedja av händelser inom bland annat svensk statsförvaltning och inom EU:s institutioner. Betydelsen av dessa händelser och hur de eventuellt inverkar på ett eventuellt skadeståndsansvar för staten är omtvistat. Nedan följer en kronologisk översikt över ett antal händelser som omnämns i målet.

<u>Tidpunkt</u>	<u>Händelse</u>
2003–2005	Omstruktureringen inom Fortumkoncernen.
Årsskiftet 2005–06	Fortum Finance flyttas från Luxemburg till Belgien.
2006-01-31	Låneavtal ingås mellan Fortum Sweden och Fortum Finance. Avdrag beviljas för ränteutgifterna under de efterföljande åren.
2008	Skatteverket gör hemställan till regeringen om att bland annat införa begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter.
2009-01-01	2009 års ränteavdragsförbudsregler träder ikraft.
2010	Skatteverket beslutar om revision av Fortum Sweden.
2011-09-20	Skatteverket avger revisionspromemoria avseende Fortum Sweden.
2011-11-30	HFD 2011 ref. 90 meddelas.
2011-12-19	Skatteverket meddelar omprövningsbeslut avseende taxeringsåret 2010 (avdrag nekas).
2012-12-20	Skatteverket meddelar omprövningsbeslut avseende taxeringsåret 2011 (avdrag nekas).
2013-01-01	2013 års ränteavdragsförbudsregler träder ikraft.
2013-01-09	EU-kommissionen översänder en s.k. pilotförfrågan till regeringen angående de svenska ränteavdragsförbudsreglerna.
2013-03-20	Regeringen översänder sitt första svar till EU-kommissionen.
2013-09-10	EU-kommissionen aviserar att kommissionen avser inleda ett formellt överträdelseärende mot Sverige.
2013-12-19	Skatteverket meddelar omprövningsbeslut avseende taxeringsåret 2012 (avdrag nekas).
2014-10-28	Skatteverket meddelar omprövningsbeslut avseende taxeringsåret 2013 (avdrag nekas).
2014-11-26	EU-kommissionen skickar formell underrättelse om att ett överträdelseärende har inletts.
2016-04-29	Förvaltningsrätten i Stockholm meddelar dom mot Fortum Sweden (avdrag nekas).

2017-06-30	Kammarrätten i Stockholm meddelar dom mot Fortum Sweden (avdrag nekas).
2018-03-02	Högsta förvaltningsdomstolen beslutar att inte bevilja prövningstillstånd.
2018-12-18	Justitiekanslern bestrider kravbrev från Fortum Sweden.
2018-12-21	Ansökan om stämning ges in i förevarande mål.
2019-06-05	Högsta förvaltningsdomstolen beslutar att inhämta förhandsavgörande i <i>Lexel</i> .
2021-01-20	EU-domstolen meddelar förhandsavgörande i <i>Lexel</i> .
2021-03-22	Högsta förvaltningsdomstolen meddelar dom i <i>Lexel</i> .

## PARTERNAS TALAN

### 2 YRKANDEN OCH INSTÄLLNING

#### 2.1 Fortum Sweden

##### *Skadestånd*

Fortum Sweden har yrkat att tingsrätten ska förplikta staten att till Fortum Sweden betala skadestånd med 1 039 331 416 kr.

##### *Avkastningsränta m.m.*

Fortum Sweden har i första hand yrkat avkastningsränta enligt 2 och 5 §§ räntelagen på beloppet 1 039 331 416 kr från den 27 juni 2016 till och med den 27 december 2018.

Fortum Sweden har, för det fall tingsrätten skulle finna att avkastningsränta inte ska utgå, i andra hand yrkat att tingsrätten ska förplikta staten att till Fortum Sweden betala ytterligare skadestånd med 53 525 568 kr, för den skada som Fortum Sweden åsamkats genom att inte kunna disponera beloppet 1 039 331 416 kr från den 27 juni 2016 till och med den 27 december 2018.

##### *Dröjsmålsränta*

Fortum Sweden har yrkat dröjsmålsränta enligt 4 och 6 §§ räntelagen på beloppet 1 039 331 416 kr från den 27 december 2018 till dess full betalning sker.

Avseende andrahandsyrkandet har Fortum Sweden yrkat dröjsmålsränta enligt 4 och 6 §§ räntelagen på beloppet 53 525 568 kr från den 21 februari 2020 till dess full betalning sker.

## 2.2 Staten

### *Skadestånd*

Staten har bestritt Fortum Swedens talan. Staten har vitsat det yrkade beloppet som skäligt i och för sig.

### *Avkastningsränta m.m.*

Staten har bestritt förstahandsyrkandet och andrahandsyrkandet. Staten har inte vitsordat något belopp som skäligt i och för sig. Staten har dock godtagit att Fortum Sweden inte har disponerat det aktuella beloppet under den angivna tiden.

### *Dröjsmålsränta*

Staten har vitsordat att ränta i och för sig ska utgå med stöd av 4 och 6 §§ räntelagen från den 27 december 2018 respektive 21 februari 2020.

**Båda parter** har yrkat ersättning för sina rättegångskostnader.

## 3 SAMMANFATTNING AV GRUNDER

### 3.1 Fortum Sweden

#### *I första hand: unionsrättsligt skadestånd*

Staten har genom klara överträdelser av den unionsrättsliga etableringsfriheten enligt artikel 49 FEUF, vilken har till syfte att ge enskilda rättigheter, orsakat Fortum Sweden ren förmögenhetsskada.

De skadeståndsgrundande handlingarna (anges nedan), är var för sig eller i förening tillräckligt klara överträdelser av unionsrätten.

Fortum Sweden har rätt till skadestånd baserat på *Francovich*-doktrinen (se dom den 19 november 1991, de förenade målen *Francovich* och *Bonifaci* mot Italien, C-6/90 och C-9/90, ECR 1991 p. I-5357, ECLI:EU:C:1991:428) och/eller *Köbler*-doktrinen (se dom den 30 september 2003, *Köbler*, C-224/01, ECR 2003 p. I-10239, ECLI:EU:C:2003:513).

### ***I andra hand: Skadestånd enligt skadeståndslagen***

Alternativt har staten genom fel och försummelse vid myndighetsutövning orsakat Fortum Sweden ren förmögenhetsskada.

De skadeståndsgrundande handlingarna anges nedan.

### ***Kausalitet och skada***

De skadeståndsgrundande handlingarna har lett till skada för Fortum Sweden i form av att bolaget åsamkats en slutlig tillkommande (för hög) skattekostnad eftersom bolaget inte fått göra vissa ränteavdrag. Fortum Sweden har rätt att få denna kostnad ersatt (jämfte ränteyrkanden, vilka utvecklas nedan).

## **3.2 Staten**

### ***Inställning till unionsrättsligt skadestånd***

Det finns enligt unionsrätten inte grund för ett skadeståndsansvar för flera skadegörande handlingar i förening på det sätt som Fortum Sweden påstår. Staten ifrågasätter inte att artikel 49 FEUF är tillämplig och att bestämmelsen syftar till att ge enskilda rättigheter. 2009 års ränteavdragsbegränsningsregler gör ingen åtskillnad mellan inhemska och gränsöverskridande situationer. Sedan införandet har regleringen, i enlighet med lagstiftarens avsikt, tillämpats i betydande utsträckning på rent inhemska förhållanden. Reglerna utgör varken till sin utformning eller praktiska tillämpning ett hinder mot etableringsfriheten.



Om lagstiftningen anses utgöra hinder mot etableringsfriheten är regleringen ändå tillåten eftersom den är motiverad av tvingande hänsyn av allmänintresse och proportionerlig i förhållande till dessa intressen i enlighet med EU-domstolens praxis. Lagstiftningen står därmed inte i strid med etableringsfriheten.

Mot den bakgrunden och då det i vart fall har varit förenligt med unionsrätten att neka Fortum Sweden ränteavdrag har staten inte gjort sig skyldig till någon överträdelse av unionsrätten i förhållande till bolaget.

Det är under alla förhållanden inte fråga om någon sådan tillräckligt klar (uppenbar) överträdelse som kan föranleda skadeståndsansvar för staten på unionsrättslig grund.

#### ***Inställning till skadestånd med stöd av skadeståndslagen***

Avgörandena från Skatteverket, förvaltningsrätten och kammarrätten står inte i strid med unionsrätten av de skäl som angetts ovan.

Under alla förhållanden har Skatteverket och förvaltningsdomstolarna inte gjort sig skyldiga till sådana fel eller försummelser som kan föranleda skadeståndsansvar för staten enligt 3 kap. 2 § skadeståndslagen genom att neka Fortum Sweden ränteavdrag.

#### ***Inställning till kausalitet och skada avseende skadestånd enligt EU-rätt och enligt skadeståndslagen***

Det finns inte något direkt orsakssamband mellan de påstådda överträdelsena och den angivna skadan.

Eftersom Skatteverkets och förvaltningsrättens avgöranden har överklagats brister det i kravet på adekvat kausalitet mellan dessa avgöranden och Fortum Swedens angivna skada. För det fall tingsrätten kommer fram till att kammarrätten har gjort sig skyldig till skadeståndsgrundande oaktsamhet medger dock staten att det finns ett adekvat

orsakssamband mellan kammarrättens avgörande och Fortum Swedens skada bestående i nekat ränteavdrag.

#### 4 UTVECKLING AV GRUNDER

##### 4.1 Fortum Sweden

###### *Utveckling av grunden 1) unionsrättsligt skadestånd*

De skadeståndsgrundande handlingarna, vilka var för sig eller i förening utgör tillräckligt klara överträdelser av unionsrätten, består i att:

- i. Riksdagen genom beslut den 10 december 2008 har infört 2009 års ränteavdragsförbud;
- ii. Skatteverket har tillämpat 2009 års ränteavdragsförbud vid omprövning av taxeringarna av Fortum Sweden för åren 2009–2012 och därvid underkänt Fortum Swedens ränteavdrag;
- iii. Högsta förvaltningsdomstolen genom sitt beslut den 2 mars 2018 har upprätthållit 2009 års ränteavdragsförbud och därvid felaktigt beslutat att inte meddela prövningstillstånd i mål nr 5118–5121-17, varvid Kammarrätten i Stockholms dom vann laga kraft. Även beslut om att inte bevilja prövningstillstånd utgör en överträdelse av unionsrätten.

Fortum Sweden stödjer sig på *Francovich*-doktrinen beträffande punkterna (i) och (ii) ovan, samt på *Köbler*-doktrinen beträffande p. (iii) ovan, samt på *Francovich*-doktrinen såvitt gäller den kombinerade ansvarsgrunden (punkterna (i)–(iii) sammantaget).

Ovan angivna överträdelser av etableringsfriheten är tillräckligt klara eftersom:

- a) EU-domstolen alltsedan 1990-talet har meddelat en lång rad avgöranden, däribland rättsfallen *Eurowings* (dom den 26 oktober 2009, *Eurowings Luftverkehrs*, C-294/07, ECR 2009 p. I-7447, ECLI:EU:C:2009:524),

*Lankhorst-Hohorst* (dom den 12 december 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, ECR 2002 p. I-11779, ECLI:EU:C:2002:749), *Cadbury Schweppes* (dom den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, ECR 2006 p. I-7995, ECLI:EU:C:2006:544) och *Thin Cap* (dom den 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, ECR 2007 p. I-2107, ECLI:EU:C:2007:161) som har klarlagt etableringsfrihetens innebörd vad gäller medlemsstaternas beskattning, utvisande att 2009 års ränteavdragsförbud inte är förenligt med nämnda frihet,

- b) den svenska staten, redan under beredningen av lagförslaget och av en rad remissinstanser, uppmärksammades på att det fanns en betydande risk att 2009 års ränteavdragsförbud stod i strid med den unionsrättsliga etableringsfriheten,
- c) innebörden av etableringsfriheten, genom EU-domstolens rättspraxis, har klarlagts i en sådan utsträckning att den svenska statens vidtagna åtgärder under alla förhållanden legat utanför statens eventuella utrymme för diskretionär bedömning,
- d) Högsta förvaltningsdomstolens avgörande 2011 ref. 90 var ifrågasatt av bl.a. ett stort antal framstående svenska skatteexperter vid tiden för de olika avgörandena i Fortums Swedens taxeringsärende liksom av EU-kommissionen i överträdelseärendet mot Sverige,
- e) EU-domstolens rättspraxis i tiden efter HFD 2011 ref. 90, inklusive rättsfallen *SIAT* (dom den 5 juli 2012, SIAT, C-318/10, ECLI:EU:C:2012:415), *Itelcar* (dom den 3 oktober 2013, Itelcar, C-282/12, ECLI:EU:C:2013:629), *Hervis* (dom den 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, ECLI:EU:C:2014:47), *Eqiom* (dom den 7 september 2017, Eqiom och Enka, C-6/16, ECLI:EU:C:2017:641), de förenade målen *Deister Holding* och *Juhler Holding* (dom den 20 december 2017, de förenade målen Deister Holding och Juhler Holding, C-504/16 och C-613/16, ECLI:EU:C:2017:1009), samt de

förenade målen *X och X* (dom den 22 februari 2018, C-398/16 X BV och C-399/16 X NV, ECLI:EU:C:2018:110) ytterligare har bekräftat och klarlagt att 2009 års ränteavdragsförbud inte är förenligt med etableringsfriheten,

- f) varken Skatteverket eller förvaltningsdomstolarna har redovisat en sådan analys av rättsläget som var motiverad med hänsyn till saken eller hänvisat till några unionsrättsliga källor till stöd för att den svenska lagstiftningen överensstämde med EU-domstolens rättspraxis från tiden efter HFD 2011 ref. 90,
- g) EU-kommissionen har, allt sedan tiden för domstolsprövningen i Fortum Swedens ärende, drivit ett formellt överträdelseärende mot staten beträffande 2013 års ränteavdragsförbud. Ärendet initierades redan då 2009 års ränteavdragsförbud var ikraft, innehåller ett uttryckligt underkännande av avgörandet HFD 2011 ref. 90 och är i allt väsentligt inriktat på aspekter av reglerna som är gemensamma för 2009 och 2013 års lagstiftningar. Statens påstående att kommissionen inte har gått vidare med överträdelseärendet bestrids. Kommissionens ärende är alltjämt pågående.
- h) Högsta förvaltningsdomstolen, trots sin kännedom om omständigheterna i punkterna (a)–(g) ovan och i strid med artikel 267 tredje stycket FEUF, i beslut den 2 mars 2018 i mål nr 5118–5121-17, underlät att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen trots att skyldighet därtill förelåg.

EU-domstolens avgöranden vid tiden för underlåtenheten, liksom senare i mål C-484/19 *Lexel*, bekräftar att det i förevarande fall inte fanns något utrymme för Högsta förvaltningsdomstolen att tillämpa *acte clair*-doktrinen till stöd för ett upprätthållande av det svenska ränteavdrags-förbudet.

Högsta förvaltningsdomstolen har inte ens försökt motivera sin fördragsstridiga underlåtenhet utifrån *acte clair*-doktrinen.

- i) Det följer av EU-domstolens avgörande i mål C-484/19 *Lexel* att 2009 års ränteavdragsförbud inte är förenligt med etableringsfriheten.

De i punkterna (f) och (h) ovan angivna bristerna i den redovisade rättsliga analysen i skälen för avgörandena, inklusive avsaknaden av skäl för att inte inhämta förhandsavgörande, medför – till följd av likvärdighets- och effektivitetsprinciperna – en presumtion för att Högsta förvaltningsdomstolen på ett uppenbart sätt har åsidosatt gällande rätt.

### *Utveckling av grunden 2) skadestånd med stöd av skadeståndslagen*

De skadeståndsgrundande handlingarna består i att:

- i. Skatteverket har, i strid med den unionsrättsliga etableringsfriheten, tillämpat bestämmelserna i 2009 års ränteavdragsförbud vid omprövning av taxeringarna av Fortum Sweden för åren 2009–2012 och därvid felaktigt underkänt Fortum Swedens avdrag,
- ii. Förvaltningsrätten i Stockholm i dom den 29 april 2016 i mål nr 998-14, 7153-14, 10304-14, 8642-15 och 9052-15, i strid med den unionsrättsliga etableringsfriheten, har upprätthållit 2009 års ränteavdragsförbud och felaktigt har avslagit Fortum Swedens överklagande, samt
- iii. Kammarrätten i Stockholm i dom den 30 juni 2017 i mål nr 3534-16, 4732–4734-16 samt 4757-16, i strid med den unionsrättsliga etableringsfriheten, har upprätthållit 2009 års ränteavdragsförbud och felaktigt avslagit Fortum Swedens överklagande.

Ovan angivna avgöranden utgör skadeståndsgrundande fel och försummelse vid myndighetsutövning med anledning av de omständigheter som angivits i punkterna (a)–(e) och (g)–(i) ovan. De i p. (f) ovan angivna bristerna i den redovisade rättsliga analysen i skälen för avgörandena, liksom de bristande skälen för kammarrättens beslut att inte inhämta förhandsavgörande, medför en presumtion för att oaktsamhet är för handen.

***Utveckling av skada och kausalitet***

Till följd av riksdagens beslut, Skatteverkets tillämpning, förvaltningsdomstolarnas domar samt ytterst Högsta förvaltningsdomstolens beslut att inte meddela prövningstillstånd, varigenom kammarrättens dom vann laga kraft, nekades Fortum Sweden de yrkade ränteavdragen, varvid bolaget påfördes en slutlig tillkommande skattekostnad om 979 665 112 kronor, jämte ränta därpå om 59 666 294 kronor.

Den ökade kostnaden för bolaget uppstod som en direkt följd av riksdagens beslut att införa lagstiftningen samt Skatteverkets och förvaltningsdomstolarnas tillämpning respektive upprätthållande av densamma i Fortum Swedens fall. Den skada som därvid uppkommit har i allra högsta grad varit förutsebar och kan inte betecknas som oväntad eller slumpmässig.

För det fall tingsrätten skulle ogilla Fortum Swedens förstahandsyrkande om avkastningsränta, har Fortum Sweden i andra hand drabbats av ytterligare skada i form av den uteblivna möjligheten att disponera över det till Skatteverket inbetalade beloppet om 1 039 331 416 kr från den 27 juni 2016 till och med den 27 december 2018. Denna skada har uppskattats till 53 525 568 kronor. Fortum Sweden har till följd av den uteblivna förfogandemöjligheten lidit skada i form av ökade kostnader eller uteblivna intäkter. Denna tillkommande kostnad/uteblivna intäkt hade inte uppkommit för det fall Fortum Sweden haft möjlighet att disponera det aktuella beloppet.

Fortum Sweden har beräknat skadan med antagande av att Fortum Sweden hade kunnat låna upp motsvarande medel under perioden, till Fortumkoncernens genomsnittliga räntekostnad. Den genomsnittliga räntekostnaden för koncernens lån var 2,1 procent år 2016, 2,4 procent år 2017 och 1,7 procent år 2018.

***Utveckling av grund för avkastningsränta m.m.***

I första hand har Fortum Sweden yrkat avkastningsränta enligt 2 och 5 §§ räntelagen från den 27 juni 2016 till och med den 27 december 2018. Det följer av unionsrätten att

medlemsstaterna är skyldiga att betala avkastningsränta på skatter och avgifter som tagits ut i strid med unionsrätten (se dom den 18 april 2013, *Irimie*, C-565/11, ECLI:EU:C:2013:250, p. 22 och 23 samt HFD 2016 ref. 47).

*Grund för beräkningen:* Fortum Sweden har inte kunnat disponera beloppet 1 039 331 416 kr från den 27 juni 2016 till och med den 27 december 2018.

Skadeståndsanspråket framställdes till Justitiekanslern den 27 november 2018.

I andra hand, för det fall tingsrätten skulle finna att avkastningsränta inte ska utgå, har Fortum Sweden yrkat ytterligare skadestånd med 53 525 568 kr, för den skada som Fortum Sweden åsamkats genom att inte kunna disponera beloppet 1 039 331 416 kr från den 27 juni 2016 till och med den 27 december 2018.

*Grund för beräkningen:* Fortum Sweden har beräknat skadan med antagande av att Fortum Sweden hade kunnat låna upp motsvarande medel under perioden, till Fortumkoncernens genomsnittliga räntekostnad. Den genomsnittliga räntekostnaden för koncernens lån var 2,1 procent år 2016, 2,4 procent år 2017 och 1,7 procent år 2018. Den skada Fortum Sweden lidit av att inte kunna förfoga över beloppet uppgår således för år 2016 till  $(1\,039\,331\,416 \times 2,1 \text{ procent} \times 0,5 =)$  10 912 980 kr, för 2017 till  $(1\,039\,331\,416 \times 2,4 \text{ procent} =)$  24 943 954 kr samt för 2018 till  $(1\,039\,331\,416 \times 1,7 \text{ procent} =)$  17 668 634 kr.

Skadeståndsanspråket (i andra hand) framställdes till Justitiekanslern den 21 februari 2020.

#### ***Utveckling av grund för dröjsmålsränta***

Dröjsmålsränta har yrkats enligt 4 och 6 §§ räntelagen på beloppet 1 039 331 416 kr från den 27 december 2018 till dess full betalning sker. Skadeståndsanspråket framställdes till Justitiekanslern den 27 november 2018.

Avseende andrahandsyrkandet har Fortum Sweden yrkat dröjsmålsränta enligt 4 och 6 §§ räntelagen på beloppet 53 525 568 kr från den 21 februari 2020 till dess full betalning sker. Andrahandsyrkandet vad gäller ränta framfördes till staten den 21 februari 2020.

#### 4.2 Staten

##### *Påstått skadegörande handlingar*

Det finns enligt unionsrätten inte grund för ett skadeståndsansvar för flera skadegörande handlingar i förening på det sätt som Fortum Sweden påstår:

- i. Staten har inte genom riksdagens beslut att anta 2009 års lag gjort sig skyldig till en överträdelse av artikel 49 FEUF i förhållande till Fortum Sweden.
- ii. Skatteverkets, tillämpning av ränteavdragsbegränsningsreglerna gentemot Fortum Sweden i de åberopade besluten har inte inneburit överträdelser av artikel 49 FEUF.
- iii. Staten har genom Högsta förvaltningsdomstolens beslut att inte bevilja Fortum Sweden prövningstillstånd inte överträtt artikel 49 FEUF.

Införandet av reglerna har inte utgjort en överträdelse av artikel 49 FEUF. Enbart antagandet av lagstiftningen kan över huvud taget inte utgöra någon överträdelse i förhållande till Fortum Sweden eftersom riksdagens beslut inte gett några rättsverkningar för bolaget (första *Francovich*-kriteriet). Om tingsrätten anser att införandet innebär en överträdelse av etableringsfriheten är överträdelsen inte tillräckligt klar för att medföra skadeståndsskyldighet (andra *Francovich*-kriteriet). Eftersom riksdagens beslut inte gav några rättsverkningar för Fortum Sweden saknas även direkt orsakssamband (tredje *Francovich*-kriteriet).

Skatteverkets tillämpning av reglerna gentemot Fortum Sweden har inte utgjort någon överträdelse av artikel 49 FEUF (första *Francovich*-kriteriet). Om tingsrätten anser att tillämpningen innebär en överträdelse av etableringsfriheten är överträdelsen inte



tillräckligt klar för att medföra skadeståndsskyldighet (andra *Francovich*-kriteriet). Skatteverkets beslut överklagades och fick inte några rättsverkningar för Fortum Sweden. Det finns därför inget direkt orsakssamband mellan tillämpningen av reglerna och Fortum Swedens påstådda skada (tredje *Francovich*-kriteriet). Skatteverkets beslut kan dessutom, med hänsyn till den påstådda skadan, enligt *Köbler*-doktrinen inte angripas med stöd av *Francovich* eftersom beslutet prövats i domstol.

Högsta förvaltningsdomstolen har genom sitt beslut att inte meddela prövningstillstånd inte överträtt artikel 49 FEUF (första *Francovich*-kriteriet). Om tingsrätten anser att Högsta förvaltningsdomstolen genom sitt beslut har överträtt artikel 49 FEUF är det inte en sådan tillräckligt klar (uppenbar) överträdelse som kan medföra skadestånd för staten. Kraven på klar (uppenbar) överträdelse och direkt orsakssamband kan endast anses uppfyllda om tingsrätten skulle komma fram till både att Högsta förvaltningsdomstolen var skyldig att meddela prövningstillstånd och därtill skyldig att ändra utgången i kammarrätten eftersom det vid en jämförelse med unionsrättslig praxis vid tidpunkten för Högsta förvaltningsdomstolens beslut var uppenbart att utgången i kammarrätten var oförenlig med etableringsfriheten (andra och tredje *Francovich*-kriteriet med beaktande av *Köbler*).

***Påståendena att överträdelserna varit tillräckligt klara***

- a) De avgöranden som Fortum Sweden åberopat – *Eurowings, Lankhorst-Hohorst, Cadbury Schweppes och Thin Cap* – innebär inte att 2009 års regler strider mot etableringsfriheten. Inte heller några andra avgöranden visar detta, tvärtom framgår det istället av EU-domstolens praxis att reglerna är förenliga med etableringsfriheten.
- b) Lagstiftaren har gjort en annan bedömning än de remissinstanser som uttryckt farhågor kring reglernas förenlighet med etableringsfriheten. Lagstiftaren har mot bakgrund av då befintlig praxis haft stort utrymme för överväganden. Lagstiftaren har gjort en bedömning av om reglerna strider mot etableringsfriheten och ansett att så inte är fallet. Inte ens om tolkningen skulle visa sig felaktig, skulle det vara fråga om en uppenbar och allvarlig

missbedömning av de gränser som funnits för denna skönsmässiga bedömning. Det bestrids att det har funnits en (betydande) risk för en överträdelse av unionsrätten.

- c) EU-domstolens praxis har inte inneburit att det varit fråga om ett obefintligt eller begränsat utrymme för lagstiftaren att göra en skönsmässig bedömning. Tvärtom ger unionsrätten den nationella lagstiftaren stort bedömningsutrymme i fall av det här slaget.
- d) Det förhållandet att HFD 2011 ref. 90 hade kritiserats inom doktrinen saknar betydelse för frågan om klar överträdelse. Instanserna i Fortum Swedens skatteprocess har inte förbisett några relevanta EU-rättsliga fall.
- e) Senare tillkommen praxis har inte medfört att den bedömning som gjordes i HFD 2011 ref. 90 är felaktig. Det finns inte en fast rättspraxis från EU-domstolen med den innebörd som Fortum Sweden gör gällande.
- f) Samtliga instanser i skatteprocessen har lämnat en tillräcklig motivering avseende Fortum Swedens unionsrättsliga invändning. Motiveringen har ingen betydelse för frågan om klar överträdelse.
- g) EU-kommissionens överträdelseärende tar sikte på 2013 års regler och saknar all betydelse för 2009 års regler. Kommissionens uttalanden innebär inte heller att reglerna strider mot unionsrätten. Kommissionen har efter den formella underrättelsen inte gått vidare med ärendet.
- h) Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt att det inte har varit nödvändigt att hämta in ett förhandsavgörande. Även i den frågan har domstolen haft stort utrymme för skönsmässig bedömning. Högsta förvaltningsdomstolens bedömning är inte felaktig. En överträdelse av artikel 267.3 FEUF innebär inte i sig att det är fråga om en klar överträdelse. *Lexel* avser 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler som skiljer sig åt på ett sådant sätt att avgörandet saknas betydelse i detta mål.
- i) Förnekas. Avgörandet avser 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler som skiljer sig åt på ett sådant sätt att avgörandet saknas betydelse i detta mål.

Vad Fortum Sweden anfört om likvärdighets- och effektivitetsprinciperna och en eventuell presumtion bestrids.

***Inställning till Fortum Swedens utvecklade grunder i fråga om skadestånd enligt skadeståndslagen***

i. Skatteverket har inte gjort sig skyldig till fel eller försummelse vid myndighetsutövning genom sina beslut. Besluten, i vilka Fortum Sweden nekades ränteavdrag, strider inte mot artikel 49 FEUF. De är därför inte felaktiga, än mindre uppenbart felaktiga. Skatteverkets beslutsmotivering är tillräcklig och innebär inte någon presumtion för skadeståndsgrundande oaktsamhet. Vidare saknas ett adekvat orsakssamband mellan besluten och Fortum Swedens åberopade skada.

ii. Förvaltningsrätten har inte gjort sig skyldig till fel eller försummelse vid myndighetsutövning genom sin dom. Domen strider inte mot artikel 49 FEUF. Den är därför inte felaktig, än mindre uppenbart felaktig. Förvaltningsrättens domskäl är tillräckliga och innebär inte någon presumtion för skadeståndsgrundande oaktsamhet. Vidare saknas ett adekvat orsakssamband mellan domen och Fortum Swedens åberopade skada.

iii. Kammarrätten har inte gjort sig skyldig till fel eller försummelse vid myndighetsutövning genom sin dom. Domen strider inte mot artikel 49 FEUF. Den är därmed inte felaktig, än mindre uppenbart felaktig. Kammarrättens domskäl är tillräckliga och innebär inte någon presumtion för skadeståndsgrundande oaktsamhet. Om tingsrätten anser att utgången i kammarrättens dom strider mot artikel 49 FEUF, godtar staten att det finns ett adekvat orsakssamband mellan domen och Fortum Swedens skada till följd av nekat ränteavdrag.

***Inställning i fråga om skada och kausalitet***

Det godtas att Fortum Sweden slutligen påförts skattekostnad och ränta med angivna belopp genom Högsta förvaltningsdomstolens beslut. Riksdagens beslut har inte orsakat Fortum Sweden någon kostnad för skatt och ränta.

Inte heller Skatteverkets beslut och underinstansernas domar har orsakat Fortum Sweden någon slutlig kostnad för skatt och ränta eftersom de överklagades.

Staten godtar orsakssamband vad avser talan mot kammarrätten enligt skadeståndslagen. Staten påstår alltså inte att skattekostnaden och den tillkommande räntan varit oförutsebar, oväntad eller slumpmässig.

Att orsakssamband inte godtas avseende den unionsrättsliga talan beror på den unionsrättsliga talan beror på att Högsta förvaltningsdomstolen inte har prövat målet i sak och inte heller varit skyldig att göra det. Än mindre finns det underlag för antagandet att Högsta förvaltningsdomstolen vid en sakprövning skulle ha bifallit Fortum Swedens talan.

Fortum Sweden har inte visat den påstådda skadan. Staten kan i denna del, som redan nämnts, inte vitsorda något belopp som skäligt i och för sig. Staten godtar dock omständigheten att Fortum Sweden inte har disponerat det aktuella beloppet under den angivna tiden.

Staten ifrågasätter inte den påstådda genomsnittliga räntekostnaden eller uträkningen i sig, men menar att den inte uppfyller kraven i 35 kap. 5 § rättegångsbalken.

***Inställning i fråga om ränta m.m.*****Avkastningsränta**

Räntelagen är tillämplig på penningfordringar på förmögenhetsrättens område och gäller i den mån inte annat är avtalat, utfäst eller särskilt föreskrivet. Räntelagen är inte

tillämplig på Fortum Swedens anspråk, inte heller analogt. Den fordran som Forum Sweden åberopar och som rör avkastningsränta på det inbetalade beloppet avseende kostnad för skatt och ränta kan nämligen inte jämföras med en förmögenhetsrättslig fordran. Det saknas därför laglig grund att bifalla Fortum Swedens yrkande om ränta med stöd av 2 och 5 §§ räntelagen.

De åberopade avgörandena har inte någon betydelse i detta mål.

Staten godtar i och för sig att Fortum Sweden inte har disponerat det aktuella beloppet under den angivna tiden och att skadeståndsanspråket framställdes till Justitiekanslern den 27 november 2018.

#### Andrahandsrätteyrkandet

Staten godtar att en utebliven möjlighet att disponera över likvida medel under en längre tid kan orsaka en skada som i och för sig är ersättningsgill. Den skadeberäkning som Fortum Sweden har presenterat påvisar dock ingen skada.

Fortum Sweden har inte lagt fram en sådan utredning som skäligen kan åstadkommas för att möjliggöra en tillämpning av bestämmelsen i 35 kap. 5 § rättegångsbalken.

#### Andrahandsyrkandet om dröjsmålsränta

Staten godtar att staten tog del av det i andra hand framställda skadeståndsanspråket den 21 februari 2020 även om rätteyrkandet framställdes först senare.

## 5 UTVECKLING AV TALAN

Nedan återges parternas respektive ståndpunkter avseende vissa ytterligare omständigheter i målet. Redogörelsen följer den sammanställning som tingsrätten upprättat på grundval av parternas uppgifter.

### 5.1 Fortum Sweden

#### 5.1.1 **Angående omstruktureringen i Fortumkoncernen, koncerninterna lån m.m.**

##### Omstruktureringen

Fortumkoncernen har med början år 2003 genomfört en långsiktig omstrukturering på koncernnivå. Omstruktureringen genomfördes för att förbättra Fortumkoncernens kreditbetyg och sänka dess lånekostnader, förenkla koncernstrukturen och minska administrationen samt möjliggöra för koncernmoderbolaget Fortum Oyj att fullgöra åtagandena gentemot sina aktieägare enligt Fortum Oyj:s utdelningspolicy.

##### Koncerninterna lån

Som ett led i omstruktureringen har moderbolaget i den svenska delen av koncernen, Fortum Sweden, tagit upp lån från det koncerninterna finansieringsbolaget Fortum Finance i syfte att kunna finansiera förvärv av ett flertal verksamhetsdrivande koncernbolag. De ursprungliga externa förvärven av, och investeringarna i, dessa bolag var ett led i Fortumkoncernens etablering på den svenska energimarknaden från mitten av 1990-talet.

Fortum Swedens koncerninterna förvärv skedde till bolagens respektive bokförda värde på koncernnivå, vilka värden understeg marknadsvärdena. Omstruktureringen innebar att de externa lån, som hade tagits vid de ursprungliga externa förvärven av, och investeringarna i, de aktuella koncernbolagen, återbetalades och ersattes av koncerninterna lån från bl.a. Fortum Finance. Lånen togs upp på marknadsmässiga villkor.

Valet av finansieringssätt för de koncerninterna förvärven var föranlett av Fortum Swedens strävan att optimera sin kapitalkostnad d.v.s. sammansättningen av extern och egen finansiering.

#### Verksamheten i Belgien

Finansieringsbolaget Fortum Finance bedriver näringsverksamhet i EU-medlemsstaten Belgien där bolagets arbetsställe och anställda är lokaliserade. Bolaget hade ursprungligen hemvist i Luxemburg. Flytten till Belgien skedde bl.a. för att förenkla Fortumkoncernens administration och förbättra bolagsstyrningen samt för att Fortumkoncernen hade personal med erforderlig kompetens som redan var stationerad i Belgien. Omstruktureringen har inte påverkat nettoskuldsättningen i den svenska delen av Fortumkoncernen.

#### Skattereglerna i Luxemburg

Fortumkoncernens internbanksverksamhet flyttades till Belgien vid årsskiftet 2005–2006. Kommissionens beslut avseende otillåtet statsstöd utfärdades den 19 juli 2006, och innehöll viss möjlighet att förlänga skattereglernas tillämpning till den 31 december 2010. Flytten av internetbanksverksamheten föranleddes inte av kommissionsärendet.

#### Skattereglerna i Belgien

Fortum Sweden medger vad staten har anfört om att de belgiska skattereglerna avseende *coordination centres* med mera, men relevansen ifrågasätts. Effekten av NID-reglerna var dock även avhängig externa faktorer som Fortumkoncernen inte kunde påverka.

#### Skattereglernas konsekvenser för Fortumkoncernen

Vad staten har anfört om NID-reglernas utformning godtas inte. Beskattningen av den svenska delen av Fortumkoncernen påverkades i princip inte av omstruktureringen. De aktuella siffrorna är teoretiska och avser endast skatteeffekten av själva räntebetalningarna, oberoende av omstruktureringen. Av en rapport från NERA

framgår att de affärsmässiga fördelarna i övrigt uppgick till 1,7399 miljarder euro under samma tidsperiod.

#### Fortum Finances verksamhet

Vad staten har anfört om Fortum Finance verksamhet godtas i huvudsak. Internbanksverksamhet är inte arbetsintensiv. Vad staten anfört om Fortum Finance bolagsskatt i Belgien under åren 2009–2012 är ostridigt. Fortum Finance betalade dock belgisk bolagsskatt under åren 2006–2008. Avsaknaden av beskattning under åren 2009–2012 berodde på extraordinära omständigheter föranledda av finanskrisen.

#### Fortumkoncernens finansieringsmodell, räntesnurror m.m.

Det är ostridigt att andelen kortfristiga lån minskade och att andelen långfristiga lån ökade. Båda typerna av fordringar genererar identiska ränteavdrag vid svensk beskattning. Låneavtalens löptid säger inget om lånebehovet över längre tid. Räntan kapitaliserades fram till och med år 2008, men inte därefter. Den tidigare kapitaliserade räntan ligger inte till grund för skadeståndstalan i förevarande mål.

Omstruktureringen innebar inte att lån där ränteinkomsterna beskattades betalades av och ersattes med lån där ränteinkomsterna inte beskattades. Ränteinkomsterna beskattades initialt både i Luxemburg och sedermera i Belgien. Det bestrids att finansieringsmodellen motsvarade s.k. räntesnurror på det sätt som staten påstår.

Det är korrekt att Fortum Finance är finansierat genom Fortum Oyj. Finansieringen utgör dock ingen form av ”slussning”, utan består av reella lån på marknadsmässiga villkor från Fortum Finance.

Det bestrids att Fortumkoncernens omstrukturering i praktiken gav möjlighet att anpassa koncernens beskattningsnivå på det sätt som staten påstår. Det förelåg ett motsvarande finansieringsbehov även innan omstruktureringen och ränteintäkterna var föremål för beskattning i både Luxemburg och Belgien.



Den svenska staten har inte gått miste om skatteintäkter p.g.a. omstruktureringen. Det har inte varit fråga om fråga om en konstlad och uteslutande skattedriven finansieringsstruktur. Det är korrekt att Fortum Sweden redan i förvaltningsrättsprocessen framhöll att den svenska staten inte har gått miste om skatteintäkter samt att kammarrätten inte fann skäl att tillämpa den s.k. ventilen i 24 kap. 10 d § 1 st. 2 p. inkomstskattelagen. De slutsatser som staten drar av kammarrättens dom är dock alltför långtgående. Kammarrättens domskäl avseende tillämpningen av ventilen utgår i allt väsentligt från den konstlade uppdelning mellan affärsmässiga och organisatoriska skäl som följer av HFD 2011 ref. 90, och berör inte frågan om och i vilken mån svenska staten gått miste om skatteintäkter.

### **5.1.2 Angående de svenska ränteavdragsförbudsreglerna m.m.**

#### Om 2009 års regler

Den 1 januari 2009 införde den svenska staten bestämmelserna om ränteavdragsbegränsningar i 24 kap. 10 a–10 e §§ inkomstskattelagen (2009 års ränteavdragsförbud).

Detta regelverk strider mot den unionsrättsliga etableringsfriheten genom att lagstiftningen och dess tillämpning missgynnar svenska kommersiella bolag som lånar kapital från kommersiella koncerninterna långgivare hemmahörande i andra medlemsstater där det effektiva skatteuttaget underskrider tio procent. Så sker genom att ränteavdragsförbudet i praktiken är utformat så att det ger en skattefördel till svenska kommersiella bolag som erhåller kapital från kommersiella koncerninterna långgivare hemmahörande i Sverige, vilka alltid beskattas med minst tio procent (såsom begreppet tolkats vid tillämpningen av 2009 års lagstiftning), jämfört med motsvarande koncerninterna långgivare från medlemsstater där svenska myndigheter bedömer att det effektiva skatteuttaget är lägre.

Denna inskränkning av etableringsfriheten kan inte rättfärdigas då ränteavdragsförbudet inte har begränsats till att endast förhindra fiktiva upplägg som

uteslutande har som syfte att kringgå skattelagstiftningen och inte heller är vare sig proportionerligt eller rättssäkert.

#### Inhemsk skatteplanering med ränteavdrag

Fortum Sweden ifrågasätter inte att förekomsten av kommunal skatteplanering med ränteavdrag framfördes i lagstiftningsarbetet, dock inte som huvudskäl.

Omständigheterna som sådana bestrids.

#### Lagstiftningsbehov m.m.

Vad staten uppgett beträffande lagstiftningsbehov medges. De införda reglernas utformning gick dock långt utöver de lagstiftningsbehov som fanns. Det medges att lagreglerna var föremål för beredning på det sätt som staten angett. Syftet med reglerna var dock främst att ta fram regler inriktade mot internationella bolagskoncerner. Lagändringarna resulterade i praktiken i diskriminering av gränsöverskridande koncerner. Att förenligheten med unionsrätten övervägdes under lagstiftningsarbetet är korrekt, men gjordes under felaktiga premisser om unionsrätten. Lagrådet uttalade sig inte avseende lagförslagets förenlighet med unionsrätten.

Vad staten har anfört om att ingen medlemsstat i EU vid tidpunkten hade en bolagsskattesats under 10 procent är riktigt. Tillämpningen av ränteavdragsförbudet utgår emellertid inte från den ”formella” (nationella) skattesatsen, utan från en hypotetiskt beräknad skattesats.

#### Tillämpning av reglerna i inhemska fall

I de inhemska fall staten har redovisat har det inte varit fråga om jämförbara situationer med Fortum Swedens fall. Det bestrids att kommunala bolag ska likställas med privata bolag. Det bestrids att 2009 års regler har tillämpats på det sätt staten påstår.

Tillämpning av reglerna i gränsöverskridande fall

Vad staten har påstått om att 2009 års regler i gränsöverskridande situationer inom EU har tillämpats i 37 fall förnekas.

Övrigt

Vad staten har uppgett om att Högsta förvaltningsdomstolen beaktade relevant unionsrättslig praxis i sin prövning förnekas. Det är formellt korrekt att överträdelseärendet avsåg 2013 års regler (eftersom ärendet avsåg den lagstiftning som gällde vid tillfället). Ärendet initierades dock i ljuset av 2009 års ränteavdragsförbud, det inriktar sig i allt väsentligt på omständigheter som är desamma för 2009 och 2013 års regler och kommissionens skrivelse innefattar bl.a. ett uttryckligt underkännande av HFD 2011 ref. 90 (vilket avser 2009 års regler).

Det bestrids att Skatteverkets beslut och förvaltningsdomstolarnas avgöranden har varit tillräckligt motiverade vad gäller frågan om ränteavdragsförbudets förenlighet med unionsrätten.

**5.2 Staten****5.2.1 Angående omstruktureringen i Fortumkoncernen, koncerninterna lån m.m.**Omstruktureringen

Staten medger att omstruktureringen rent faktiskt har gått till på det sätt som Fortum Sweden påstår (dvs. de faktiska omständigheterna, dock ej skälen för omstruktureringen och huruvida den varit affärsmässig m.m.). Staten kan inte vitsorda att Fortum Swedens omstrukturering och de aktuella skuldförhållandena har varit affärsmässiga. Vad som är affärsmässigt är vidare en rättslig fråga. I skatteprocessen har förvaltningsdomstolarna funnit att Fortum Swedens omstrukturering och de aktuella skuldförhållandena inte har varit huvudsakligen affärsmässigt motiverade i den mening som avses enligt 2009 års regler.

Koncerninterna lån

Vad Fortum Sweden uppgett om omstruktureringen och de koncerninterna lånen i första stycket ovan medges. Fortum Sweden har i skatteprocessen uppgett att förvärven skedde till koncernmässigt värde och Skatteverket fann inte skäl att ifrågasätta dessa uppgifter. Staten godtar därför att förvärven skedde till bolagens respektive bokförda värde på koncernnivå. Staten är inte beredd att ha någon åsikt om bolagens respektive marknadsvärde. Uppgiften att värdena understeg marknadsvärdena godtas inte. Staten ifrågasätter inte att det fanns företagsekonomiska motiv till valet av finansieringssätt. Enligt staten fanns det dock även betydande skattemässiga skäl till valet av finansieringssätt. Det godtas att omstruktureringen inte har påverkat nettoskuldsättningen i den svenska delen av Fortumkoncernen.

Verksamheten i Belgien

Vad Fortum Sweden har anfört om att Fortum Finance bedriver näringsverksamhet i EU-medlemsstaten Belgien godtas i huvudsak. Dock vill staten bl.a. peka på andra omständigheter avseende Fortum Finance verksamhet, bl.a. antalet anställda i bolaget, se nedan. Staten ifrågasätter inte att de skäl Fortum Sweden uppgett kan ha vägts in i beslutet om flytten. Enligt staten skedde flytten dock huvudsakligen av skattemässiga skäl och hängde samman med att Luxemburg avskaffade generösa skatteregler samtidigt som Belgien införde NID-reglerna.

Skattereglerna i Luxemburg

De förmånliga skattereglerna som fanns i Luxemburg bedömdes av kommissionen utgöra otillåtet statsstöd år 2006 (dvs. samtidigt som Fortumkoncernen flyttade sin internbanksverksamhet från Luxemburg till Belgien). De belgiska skatteregler om coordination centres som föregick NID-reglerna ansågs av kommissionen utgöra otillåtet statsstöd.

Skattereglerna i Belgien

De belgiska NID-reglerna introducerades år 2006 (dvs. samtidigt som Fortumkoncernen flyttade sin internbanksverksamhet till Belgien). De belgiska NID-

reglerna fungerade som ett fullgott alternativ till det otillåtna statsstödet avseende *coordination centres*.

NID-reglerna innehöll särskilt förmånliga skatteregler för bl.a. internbanksverksamhet innebärande att företag som i princip var helt finansierade med eget kapital och vars tillgångar huvudsakligen eller så gott som uteslutande bestod av räntebärande fordringar genom NID-reglerna kunde sänka sin effektiva beskattning till mycket låga nivåer eller till och med ner till noll.

#### Skattereglernas konsekvenser för Fortumkoncernen

NID-reglernas utformning medförde att det vid Fortumkoncernens omlokalisering av sin internbanksverksamhet till Belgien gick att förutse att beskattningen i Fortum Finance skulle kunna bli mycket låg eller obefintlig om tillräckligt mycket eget kapital tillfördes bolaget och att det genom storleken på det egna kapitalet gick att anpassa beskattningsnivån i Belgien. Den skattemässiga besparingen på Fortum Swedens skatteupplägg uppgick uppskattningsvis till totalt 207,8 miljoner euro under åren 2005 till 2010, varav 40,6 miljoner euro under år 2009 och 36 miljoner euro under år 2010.

#### Fortum Finance verksamhet

Fortum Finance hade under de i målet aktuella åren bara tre deltidsanställda. Medeltalet heltidsanställda varierade mellan 1,5 och 1,9 personer de aktuella åren. Fortum Finances verksamhet bestod bara av långsiktig utlåning till koncernbolag, finansierad genom eget kapital som tillskjutits från Fortum Oyj. Fortum Finance var finansierat med eget kapital till 99,4 procent år 2009, till 87,8 procent år 2010, till 99,7 procent år 2011 samt till 97,4 procent år 2012. Fortum Finances totala utlåning till koncernbolag uppgick under år 2010 (taxeringsår 2011) till 8 631 656 394 euro.

Fortum Finance mottog under år 2010 (taxeringsår 2011) 130 458 578 euro i räntebetalningar från Fortum Sweden. Fortum Finance betalade inte någon belgisk bolagsskatt under åren 2009–2012. Därmed beskattades inte räntebetalningarna från Fortum Sweden.

Fortumkoncernens finansieringsmodell, räntesnurror, m.m.

Fortumkoncernens omstrukturering i Sverige innebar att andelen kortfristiga lån till moderbolaget i Finland inom den svenska delen av Fortumkoncernen minskade och andelen långfristiga lån, som gav ränteavdrag under lång tid och där räntan kapitaliserades, ökade.

Fortumkoncernens omstrukturering i Sverige innebar att lån där ränteinkomsterna beskattades betalades av och ersattes med lån där ränteinkomsterna inte beskattades. Fortumkoncernens omstrukturering i Sverige motsvarar sådan skatteplanering med ränteavdrag (räntesnurror) som 2009 års regler avsåg att förhindra genom att omstruktureringen bl.a. gav upphov till en situation där ränteavdrag begärdes i Sverige för ränteutgifter som inte beskattades som en motsvarande inkomst hos mottagaren (koncernbanken), där skattefria kapitalvinster på näringsbetingade andelar uppkom inom koncernen och där ränteutgifterna till Fortum Finance finansierades med avdragsgilla koncernbidrag.

Fortumkoncernens finansiering av Fortum Sweden under den aktuella tiden skedde genom att kapital slussades från det finska moderbolaget via koncernbanken i Belgien. Fortumkoncernens omstrukturering gav i praktiken en möjlighet att anpassa koncernens beskattningsnivå genom att rörelsevinster upparbetade i Sverige kunde överföras till koncernbolag utomlands där beskattning inte skedde.

De rörelsevinster som räntebetalningarna till Fortum Finance motsvarade kom därmed inte att beskattas vare sig i Belgien eller någon annanstans.

Det är inte riktigt att den svenska staten inte skulle ha gått miste om skatteintäkter på grund av omstruktureringen. Invändningen har framställts av Fortum Sweden under skatteprocessen. Enligt bolaget genomfördes omstruktureringen därmed av andra än skattemässiga skäl och avdrag skulle därför medges. Skatteverket bestred detta och anförde att Fortum Swedens finansieringsstruktur på ett uppenbart sätt hade inneburit en urholkning av den svenska skattebasen. I enlighet med vad som allmänt sett gäller

inom inkomstbeskattning har det i skatteprocessen ankommit på Fortum Sweden att visa att förutsättningarna för avdrag är uppfyllda. Det innebär att det har ankommit på Fortum Sweden att i skatteprocessen göra sitt påstående om frånvaron av minskade skatteintäkter och utebliven urholkning av den svenska skattebasen sannolikt. I sin prövning fann kammarrätten att bolaget inte hade visat att det fanns skäl att tillämpa ventilen. Enligt staten måste därmed den här frågan – i likhet med den underliggande skattefrågan i övrigt – ta sin utgångspunkt i kammarrättens bedömning som har vunnit laga kraft.

Fortum Swedens finansieringsmodell var konstlad i relation till de av bolaget uppgivna affärsmässiga skälen för omstruktureringen, bl.a. att öka likviditetsströmmarna till Fortum Oyj.

### **5.2.2 Angående de svenska ränteavdragsförbudsreglerna, m.m.**

#### Om 2009 års regler

Det medges att 2009 års regler infördes på det sätt Fortum Sweden beskriver. Reglerna innebär inte en inskränkning av etableringsfriheten och att en eventuell inskränkning inte kan rättfärdigas. Staten godtar dock i och för sig att ränteavdragsbegränsningsreglerna inte har begränsats till att endast förhindra fiktiva upplägg som uteslutande har som syfte att kringgå skattelagstiftningen.

#### Inhemsk skatteplanering med ränteavdrag

Den kommunala skatteplaneringen med ränteavdrag var omfattande under åren närmast före och efter ränteavdragsbegränsningsreglerna infördes. Skatteplanering med ränteavdrag förekom under samma tid även hos regionägda aktiebolag, investmentföretag och AP-fonder.

#### Lagstiftningsarbetet m.m.

Det fanns ett lagstiftningsbehov som 2009 års regler kunde tillgodose eftersom lagen (1995:575) mot skatteflykt inte kunde motverka att ränteavdrag användes för att

minska beskattningen i Sverige och skatteintäkterna därigenom riskerade att minska med ett belopp om 7 miljarder kr årligen. Upprinnelsen till 2009 års regler var två vägledande avgöranden rörande inhemsk skatteplanering med ränteavdrag (RÅ 2001 ref. 79 och RÅ 2007 ref. 85).

Lagstiftningsarbetet innefattade en genomgång av andra medlemsstaters lagstiftning avseende behandlingen av ränteintäkter och ränteutgifter. Flera olika förslag till lagändringar övervägdes inför antagandet av 2009 års regler.

Lagstiftningsarbetet syftade till att ta fram regler som inriktade sig mot såväl internationella bolagskoncerner som rent inhemska koncerner/intressegemenskaper där ägaren är ett skattebefriat subjekt, t.ex. en kommun. Den föreslagna lagstiftningen hade, i den gränsöverskridande situationen, till syfte såväl att förhindra skatteflykt som att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna i EU.

Förslaget till lagändring syftade till att åstadkomma konkurrensneutralitet mellan olika företagsaktörer, dvs. dels mellan privata och offentligt ägda juridiska personer, dels mellan gränsöverskridande och inhemska koncerner.

Frågan om 2009 års regler var förenliga med unionsrätten övervägdes under lagstiftningsarbetet. Skatteverkets promemoria, lagrådsremissen och propositionen innehöll omfattande hänvisningar till EU-domstolens praxis (bl.a. till C-196/04 *Cadbury Schweppes*, C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, C-524/04 *Thin Cap*, *Marks & Spencer* [dom den 13 december 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, ECR 2005 p. I-10837, ECLI:EU:C:2005:763] och *Oy AA* [dom den 18 juli 2007, *Oy AA*, C-231/05, ECR 2007 p. I-6373, ECLI:EU:C:2007:439]). SKL bedömde att de föreslagna reglerna skulle komma att skada kommunernas internbanker och kommunal näringsverksamhet bedriven i aktiebolagsform.



Ingen medlemsstat i EU hade en formell bolagsskattesats under tio procent vid tidpunkten för propositionen. Lagrådet hade inte några synpunkter avseende lagförslagets förenlighet med unionsrätten. I både lagrådsremissen och propositionen redovisades remissinstansernas unionsrättsligt inriktade kritik mot förslaget, som främst hänvisade till rättsfallen *Thin Cap* och *Cadbury Schweppes*.

#### Tillämpning av reglerna i inhemska fall

2009 års regler har i rent inhemska fall tillämpats på bolag som befinner sig i en situation som är jämförbar med Fortum Swedens. Det går inte att göra åtskillnad mellan ”kommersiella” bolag och kommunala bolag på det sätt som Fortum Sweden gör gällande.

2009 års regler har i rent inhemska fall tillämpats på skatteupplägg som liknar det som förekommit i Fortum Swedens fall. 2009 års regler i rent inhemska situationer har tillämpats på bl.a. koncerner där det ingår el- och fjärrvärmebolag som konkurrerar med Fortumkoncernen. Det rör sig om Halmstads Rådhus AB med dotterbolaget Halmstads Energi och Miljö AB, Stadsvapnet i Karlshamn AB med dotterbolaget Karlshamns Energi AB samt Södertörns Energi AB med dotterbolag som säljer fjärrvärme. Utöver dessa kommunala el- och fjärrvärmebolag, som alltså har yrkat ränteavdrag enligt 2009 års regler, har ytterligare kommunala energibolag träffats av reglerna och i likhet med exempelvis Bodens Energi Aktiebolag lagt om sina lån som en följd av den begränsning av avdragsrätten för räntor som 2009 års lagstiftning medförde. Ränteavdrag har vägrats i rent inhemska situationer med stöd av 2009 års regler i minst 38 fall.

Den inhemska effekten av 2009 års regler är inte begränsad till de fall som har varit föremål för Skatteverkets prövning (minst 38 fall). Reglerna har även haft en betydande inhemsk effekt genom att motverka förekomsten av den typ av skattedrivna interna lån vid interna andelsförvärv som 2009 års regler avsåg att träffa.

Tillämpning av reglerna i gränsöverskridande fall

2009 års regler har i gränsöverskridande situationer inom EU tillämpats i åtminstone 37 fall avseende 16 bolag och 11 koncerner. Samtliga EU-interna lågbeskattningsfall där Skatteverkets bedömning, att vägra ränteavdrag med stöd av 2009 års regler, har stått sig i domstol har avsett fall där den mottagna ränteinkomsten bedömts vara lågbeskattad till följd av de belgiska reglerna om NID-avdrag.

Högsta förvaltningsdomstolen beaktade i sitt avgörande HFD 2011 ref. 90 relevant unionsrättslig praxis och relevant doktrin. Av EU-domstolens rättspraxis vid denna tidpunkt framgick att 2009 års regler var förenliga med etableringsfriheten.

Övrigt

Högsta förvaltningsdomstolen beaktade vid sin dispensprövning av Fortum Swedens överklagande relevant unionsrättslig praxis och relevant doktrin. EU-domstolens rättspraxis vid denna tidpunkt framgick att 2009 års regler var förenliga med etableringsfriheten.

Kommissionens överträdelseärende (2013/4206) avsåg endast 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler.

Skatteverkets omprövningsbeslut och förvaltningsdomstolarnas avgöranden har varit tillräckligt motiverade.

## DOMSKÄL

### 6 INLEDNING

På Fortum Swedens begäran har vittnesförhör hållits med \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ och partssakkunnigförhör med \_\_\_\_\_ som också har skrivit ett sakkunnigutlåtande. Båda parter har åberopat omfattande skriftlig bevisning. Bevisningens innehåll framgår av parternas bevisuppgifter och tingsrättens protokoll.

Parterna har också åberopat rättsutlåtanden av \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ och \_\_\_\_\_. Fortum Sweden har som skriftlig bevisning åberopat rättsutlåtanden av \_\_\_\_\_ och \_\_\_\_\_, vilka har, som tingsrätten har uppfattat det, upprättats i samband med Fortum Swedens tidigare skatteprocess.

Tingsrätten kommer först att pröva om de ifrågasatta svenska reglerna om ränteavdrag i dåvarande 24 kap. 10 b och 10 d §§ inkomstskattelagen, som gällde från den 1 januari 2009 till och med den 31 december 2012, innebär en överträdelse av Fortum Swedens etableringsfrihet enligt artikel 49 FEUF.

Om tingsrättens bedömning blir att en överträdelse av artikel 49 FEUF har skett kommer tingsrätten utifrån de grunder som Fortum Sweden har åberopat att pröva om det finns förutsättningar att döma ut skadestånd. **I första hand** har Fortum Sweden yrkat skadestånd på unionsrättslig grund innebärande att Riksdagen, Skatteverket eller Högsta förvaltningsdomstolen har agerat på ett skadeståndsgrundande sätt. Fortum Sweden har **i andra hand** yrkat skadestånd enligt 3 kap. 2 § skadeståndslagen innebärande att Skatteverket, Förvaltningsrätten och Kammarrätten har agerat på ett skadeståndsgrundande sätt.

## 7 FÖRELIGGER EN ÖVERTRÄDELSE AV ARTIKEL 49 FEUF GENTEMOT FORTUM SWEDEN?

### 7.1 Några utgångspunkter för tingsrättens prövning

För att bedöma om en överträdelse av artikel 49 FEUF föreligger måste tingsrätten bedöma rättsläget så som det såg ut vid tidpunkten för de påstått skadegörande handlingarna, primärt genom att studera praxis från EU-domstolen.

En utgångspunkt är att EU-domstolen uttalar sig om tolkningen av en EU-rättslig regel från det att regeln trädde ikraft, vilket gör att EU-domstolens domar anses ha tillbakavisande effekt, så kallad verkan *ex tunc* (se exempelvis NJA 2016 s. 320 p. 9 samt Karin Wistrand, Statens utomobligatoriska skadeståndsansvar – några utvecklingslinjer, SvJT 2019 s. 119 f.). Även rättsfall från EU-domstolen som har tillkommit efter de påstått skadegörande handlingarna kan således beaktas i bedömningen av rättsläget såvida det inte framgår att rättsläget ändrats genom det aktuella avgörandet.

Ett sådant avgörande som tillkommit efter de påstått skadegörande handlingarna är *Lexel*, där EU-domstolen prövade de svenska ränteavdragsförbudsreglerna i inkomstskattelagen. Parterna är oeniga om i vilken mån *Lexel*-avgörandet har betydelse för tingsrättens bedömning i detta mål. Tingsrätten konstaterar att avgörandet avser 2013 års regler, och närmare bestämt den så kallade undantagsregeln. Sätillvida är *Lexel* inte direkt överförbart på samtliga frågor som tingsrätten har att pröva i detta mål. Det går emellertid inte att bortse från att *Lexel* avsåg de svenska ränteavdragsförbudsreglerna och en bedömning av regelverkets motiv, syften och effekt. 2013 års regler är en vidareutveckling av 2009 års regler och regelverken är i stora delar överensstämmande och vilar på liknande överväganden. Det kan också nämnas att EU-domstolen i *Lexel* avgjort målet utan att inhämta ett yttrande från generaladvokaten, något som enligt EU-domstolens stadga får göras om domstolen anser att målet inte omfattar en ny rättsfråga (Se FEUF, tilläggsprotokoll [nr 3] om Stadgan för Europeiska unionens domstol, C 202/210, artikel 20.5).

Tingsrätten anser att *Lexel* i tillämpliga delar bör anses vägledande för tingsrätten vid prövningen av 2009 års regler. Detta gäller särskilt den metod som EU-domstolen använde i *Lexel* för att bedöma om undantagsregeln var förenlig med artikel 49 FEUF (en liknande metod användes också i exempelvis de förenade målen C-398/16 och C-399/16 *X och X*, som avsåg en prövning av de nederländska motsvarande reglerna om ränteavdragsbegränsningar, liksom i t.ex. C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*).

Det står klart att 2009 års regler inte har haft någon direkt diskriminerande effekt gentemot Fortum Sweden. Så som parterna har argumenterat är det primärt fråga om en prövning av om 2009 års regler haft en indirekt diskriminerande effekt mot Fortum Sweden och i så fall om en sådan effekt kan rättfärdigas.

Tingsrätten kommer inledningsvis att ta ställning till frågan om hur Fortumkoncernens omstrukturering och de aktuella lånen från Fortum Finance ska betraktas (exempelvis i vilken grad lånen varit affärsmässiga).

Tingsrättens prövning kommer därefter att göras enligt den övergripande metod som användes i *Lexel*:

- a) Föreligger en skillnad i behandling?
- b) Är situationerna jämförbara?
- c) Är inskränkningen i etableringsfriheten motiverad?

## **7.2 Hur ska Fortums omstrukturering och de aktuella lånen bedömas?**

De lån som Fortum Sweden har tagit från internbanken Fortum Finance i Belgien har utgjort en del av en förhållandevis omfattande omstrukturering inom Fortumkoncernen. Det är ostridigt att lånen är hänförliga till förvärv av delägaraktier på det sätt att de faller inom tillämpningsområdet för huvudregeln om ränteavdragsförbud i 2009 års regler.

Enligt Fortum Sweden var några av syftena med omstruktureringen och omläggningen av koncernens finansieringsmodell att öka koncernens kreditvärdighet och förenkla överföring av kapital mellan olika bolag inom koncernen, primärt till koncernmoderbolaget i Finland och generera ökad utdelning till aktieägarna. Staten har inte ifrågasatt att omstruktureringen delvis genomfördes för att exempelvis effektivisera koncernen och förbättra kreditvärdigheten. Staten har däremot påstått att omstruktureringen också har drivits av skattemässiga skäl och mer precist att de i målet aktuella lånen från Fortum Finance har utgjort ett typexempel på en så kallad räntesnurra, som 2009 års regler syftade till att stävja (se prop. 2008/09:65 s. 1).

En räntesnurra kan förenklat beskrivas som ett upplägg där koncerner sätter upp lån från koncernbolag som beskattas lågt eller är skattebefriade (exempelvis utomlands), med effekten att kapital i koncernen i form av räntebetalningar allokeras hos det långgivande bolaget och där beskattas mycket lågt (jfr prop. 2008/09:65 s. 34 ff.). Oavsett definitionen av en ”räntesnurra” är det väsentliga att bedöma om omstruktureringen och lånen från Fortum Finance endast haft till syfte att undgå beskattning. I en sådan bedömning ligger att pröva om lånen kan betraktas som närmast ”iscensatta fiktiva upplägg”, för att använda EU-domstolens terminologi (se bl.a. C-484/19 *Lexel* p. 49 med hänvisning till C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 55 och de förenade målen C-398/16 och C-399/16 *X och X* p. 46).

Såväl och uppgifter om omstruktureringen som Fortum Swedens skriftliga bevisning ger enligt tingsrätten stöd för att omstruktureringen i koncernen haft tydliga affärsmässiga bevekelsegrunder och att omstruktureringen också hade önskad effekt, exempelvis i form av att koncernens kreditvärdighet förbättrades. Det är vidare naturligt att en börsnoterad koncern av Fortumkoncernens storlek har avancerade strukturer för koncernens finansiering med både såväl externa som interna långgivare. Att en internationell koncern som Fortumkoncernen väljer att centralisera långivningen till ett finansieringsbolag (internbank) är enligt tingsrätten inte heller anmärkningsvärt i sig.

I sammanhanget kan noteras hur ventilen tillämpades i Fortum Swedens skatteprocess. Både förvaltningsrätten och kammarrätten ansåg att Fortum Sweden inte kunde beviljas avdrag med stöd av ventilen eftersom de förvärv som lånen härrört från skett av organisatoriska skäl, vilket enligt HFD 2011 ref. 90 medförde att ventilen inte var tillämplig. Ingen av domstolarna verkar emellertid ha ifrågasatt att omorganisationen som sådan vilade på affärsmässig grund. Förvaltningsrätten angav att domstolen ”inte finner skäl att ifrågasätta att den omstrukturering som gjorts inom Fortumkoncernen har föranletts av affärsmässiga överväganden och varit viktig för att förbättra bolagets och koncernens konkurrensförmåga.” (se Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 29 april 2016 i mål nr 998-14 m.fl.).

En annan faktor som bör beaktas är att Fortum Finances ränteinkomster var nollbeskattade i Belgien under de nu relevanta åren till följd av de belgiska så kallade NID-reglerna (vilket föranledde att tioprocentsregeln inte kunde tillämpas). Resultatet blev följaktligen att de ränteutgifter Fortum Sweden hade till Fortum Finance såvitt har framkommit inte blev föremål för beskattning.

Staten har påstått att flytten från Luxemburg var ett resultat av att Luxemburgs skatteregler av EU-kommissionen ansågs utgöra ett otillåtet statsstöd och att flytten sammanföll med att de förmånliga NID-reglerna infördes i Belgien. Fortum Sweden har å sin sida förklarat att Fortum Finance flytt från Luxemburg till Belgien vid årsskiftet 2005–2006 inte skedde för att kunna nyttja NID-reglerna (och därmed undgå att betala bolagsskatt) utan, bland annat, för att uppnå större förutsebarhet i beskattningen och för att Belgien är en jurisdiktion med väluppbyggda marknader och legala strukturer för finansieringsverksamhet. Fortum Sweden har uppgett att man räknade med att Fortum Finance skulle betala högre bolagsskatt i Belgien än vad bolaget hade gjort i Luxemburg; någonstans mellan 8 och 12 procent effektiv skatt. Att skattesatsen sjönk till noll under de nu aktuella åren har Fortum Sweden uppgett berodde på att NID-avdragets storlek följde den belgiska statslåneräntan som i kölvattnet av finanskrisen år 2008 steg kraftigt, med resultatet att den effektiva skatten på ränteinkomsterna blev noll under några års tid. Dessförinnan hade skatten dock varit

högre på ränteinkomsterna och avdrag hade följaktligen beviljats för ränteutgifterna hos Fortum Sweden.

Tingsrätten anser att även om det är sannolikt att den lokala skattesatsen varit en bidragande orsak till Fortumkoncernens val att placera sin internbank i Belgien (och Luxemburg dessförinnan) så kan det i sig inte ifrågasättas att en affärsdrivande rörelse gör sådana skattemässiga överväganden. Det är emellertid, som Fortum Sweden hävdar, inte osannolikt att också andra faktorer, såsom Belgiens legala miljö och branschvana, inverkade på valet av jurisdiktion för internbanken. Vidare anser tingsrätten att Fortumkoncernen rimligen inte inför flytten kunde veta att ränteinkomsterna skulle nollbeskattas i Belgien under de nu aktuella taxeringsåren, eftersom detta varit en följd av den belgiska statslåneräntans uppgång. Att den effektiva skattesatsen under de aktuella åren blev noll är alltså inte något som, såvitt tingsrätten kan bedöma, ingick i Fortumkoncernens kalkyl eller som kan sägas ha varit klart förutsebart.

Det finns inte heller någonting som tyder på att Fortumkoncernen valde att finansiera omstruktureringen och Fortum Swedens förvärv av bolag med interna lån (istället för externa lån eller finansiering med eget kapital) enbart för att undvika beskattning.

**Sammanfattningsvis** anser tingsrätten att annat inte är visat än att omstruktureringen i Fortumkoncernen och valet av finansieringsmodell har vilat på affärsmässiga överväganden och att lånen från Fortum Finance i vart fall inte kan betraktas som några rent fiktiva upplägg enligt EU-domstolens terminologi.



### 7.3 Föreligger en skillnad i behandling?

Tingsrätten kommer först att identifiera situationer som kan jämföras med Fortum Swedens situation, för att därefter bedöma om det föreligger en skillnad i behandling (indirekt diskriminering) mellan dessa situationer.

Det är ostridigt att Fortum Sweden av förvaltningsrätten och kammarrätten nekades ränteavdrag för de aktuella lånen eftersom, något förenklat:

- i. ränteinkomsterna hos Fortum Finance, med tillämpning av de belgiska NID-reglerna, inte beskattades med minst tio procent under de aktuella åren (tioprocentsregeln var därmed inte uppfylld), och
- ii. de förvärv som lånen avsåg hade sin grund i en omstrukturering, vilket enligt HFD 2011 ref. 90 medförde att lånen inte kunde anses huvudsakligen affärsmässigt motiverade (vilket gjorde att ventilen inte kunde tillämpas).

#### 7.3.1 Relevanta jämförelsesituationer

I *Lexel* hade Lexel AB, med hemvist i Sverige, tagit ett koncerninternt lån från bolaget BF, etablerat i Frankrike. EU-domstolen valde vid prövningen enligt artikel 49 FEUF avseende om det förelåg en skillnad i behandling att jämföra Lexels situation med situationen att det långgivande bolaget BF hade haft hemvist i Sverige (se C-484/19 *Lexel* p. 14–18 och 39–40).

En naturlig utgångspunkt är att jämföra Fortum Swedens situation med situationen att Fortum Sweden hade tagit ett motsvarande lån från en långgivare inom intressegemenskapen som hade hemvist i Sverige. Frågan är emellertid vilka svenska rättssubjekt som är relevanta jämförelseobjekt.

Staten har presenterat ett 30-tal fall där 2009 års regler har tillämpats i rent inhemska situationer. Staten har argumenterat för att dessa situationer är jämförbara situationer

vid prövningen av om det föreligger en skillnad i behandling. I samtliga dessa fall har det varit fråga om att de långivande aktörerna i intressegemenskapen varit subjekt som inte betalar sedvanlig bolagsskatt (eftersom tioprocentregeln då hade varit uppfylld). De aktörer det varit fråga om har regelmässigt varit befriade från inkomstskatt, t.ex. sådana allmännyttiga organisationer, regioner och kommuner som anges i 7 kap. inkomstskattelagen.

Staten har hävdad att offentligt ägda aktiebolag som tar koncerninterna lån är fullt jämförbara med privata bolag som tar koncerninterna lån. Det är visserligen riktigt att offentligt ägda aktiebolag betalar skatt och kan konkurrera med privatägda bolag. I den meningen anser tingsrätten att offentligt ägda bolag såsom låntagare enligt 2009 års regler är jämförbara med privatägda bolag som låntagare. Behandlingen av låntagaren enligt 2009 års regler är emellertid helt beroende av hur långgivaren inom intressegemenskapen beskattas. Därför måste också långgivarens situation beaktas.

I de fall staten har lagt fram där ränteavdrag nekats med stöd av 2009 års regler har den långivande aktören varit exempelvis svenska kommuner, landsting och AP-fonder – vilka alla är skattebefriade.

Förhandsavgörandet *Lankhorst-Hohorst* avsåg en bestämmelse i tysk lagstiftning som innebar att räntebetalningar inom en koncern i vissa fall skulle anses utgöra förtäckt vinstutdelning. Den aktuella bestämmelsen var bara tillämplig då ägaren saknade rätt till s.k. skattekredit (C-324/00 *Lankhorst-Hohorst* p. 3). Vilka ägare som hade rätt till skattekredit sammanfattade EU-domstolen på följande sätt (p. 4):

Av beslutet om hänskjutande framgår att i allmänhet saknar endast de ägare som inte bor i landet och tyska juridiska personer som är befriade från bolagsskatt, det vill säga offentligrättsliga juridiska personer och juridiska personer som utövar ekonomisk verksamhet i en särskild bransch eller som har uppgifter som anses bör erhålla stöd, rätt till skattekredit.

Bestämmelsen träffade alltså i praktiken dels utländska ägare, dels inhemska ägare som var befriade från bolagsskatt. Likt hur staten har argumenterat i förevarande mål

argumenterade de tyska myndigheterna i *Lankhorst-Hohorst* för att den aktuella tyska bestämmelsen inte var direkt kopplad till nationalitet, utan bara till om den skattskyldige hade möjlighet att få skattekredit eller inte (C-324/00 *Lankhorst-Hohorst* p. 22). EU-domstolen behövde, liksom tingsrätten i detta mål, ta ställning till om de situationer där tyska inhemska aktörer saknade rätt till skattekredit var jämförbara med de gränsöverskridande situationerna. EU-domstolen anförde (p. 28):

Moderbolag som har sitt säte i landet har i de allra flesta fall rätt till skattekredit, medan utländska moderbolag i allmänhet inte har det. Såsom angetts i punkt 4 i denna dom är de tyska juridiska personer som är befriade från bolagsskatt och som således saknar rätt till skattekredit i huvudsak tyska offentligrättsliga juridiska personer och juridiska personer som utövar ekonomisk verksamhet i en särskild bransch eller som har uppgifter av allmänintresse. Ett bolag sådant som moderbolaget till klaganden i målet vid den nationella domstolen, som utövar ekonomisk verksamhet i vinstsyfte och är skyldigt att betala bolagsskatt, befinner sig inte i en situation som med fog kan jämföras med den sistnämnda kategorin av juridiska personer.

EU-domstolen ansåg således att de tyska skattebefriade associationsformerna inte var jämförbara.

I HFD 2011 ref. 90 uttalade sig Högsta förvaltningsdomstolen om *Lankhorst-Hohorst* och fann att uttalandena inte var överförbara på 2009 års regler:

De tyska reglerna riktade sig således mot räntebetalningar till moderbolag som saknade rätt till skattekredit i Tyskland, dvs. i praktiken moderbolag som inte var skattskyldiga i Tyskland. Om och i vilken utsträckning ett utländskt moderbolag beskattades i sitt hemland saknade däremot betydelse vid tillämpningen av bestämmelserna. Den svenska tioprocentregeln uppställer inte något krav på att beskattningen av räntorna ska ske i Sverige utan genom regeln undantas även räntor som beskattas i den utländska mottagarens hemland. EU-domstolens resonemang i *Lankhorst-Hohorst* är därmed inte direkt överförbart på de svenska avdragsbegränsningsreglerna.

Det finns skillnader mellan 2009 års regler och de tyska regler som prövades i *Lankhorst-Hohorst*. Tingsrätten konstaterar emellertid att 2009 års regler, likt omständigheterna *Lankhorst-Hohorst*, beträffande inhemska situationer i praktiken bara träffat situationer där vissa särskilda skattebefriade rättssubjekt varit involverade. Utöver dessa fall kan 2009 års regler i praktiken bara träffa gränsöverskridande koncerner. Situationen är alltså, så som 2009 års regler har tillämpats, mycket lik den i *Lankhorst-Hohorst*.

2009 års regler tar visserligen hänsyn till med vilken skattesats det långivande bolaget beskattas i utlandet (tioprocentsregeln), till skillnad från de tyska reglerna i *Lankhorst-Hohorst*. Enligt tingsrätten tycks denna skillnad emellertid inte vara avgörande för EU-domstolens slutsatser i *Lankhorst-Hohorst*. EU-domstolen diskuterade nämligen jämförbarheten mellan å ena sidan ett bolag ”som utövar ekonomisk verksamhet i vinstsyfte och är skyldigt att betala bolagsskatt” och å andra sidan ”i huvudsak tyska offentligrättsliga juridiska personer och juridiska personer som utövar ekonomisk verksamhet i en särskild bransch eller som har uppgifter av allmänintresse”. I den faktiska jämförelsebedömningen utgick EU-domstolen från det bolag som var föremål för det nationella målet, vilket var skattskyldigt, och konstaterade att det bolagets situation inte kunde jämföras med de tyska skattebefriade juridiska personerna.

I förevarande mål står det klart att 2009 års regler medför ränteavdragsförbud i gränsöverskridande situationer där det långivande bolaget de facto är skattskyldigt (om än med en effektiv skattesats under tio procent). I inhemska situationer har reglerna tillämpats mot framförallt offentligrättsliga juridiska personer, t.ex. kommuner och landsting. Omständigheterna är enligt tingsrätten mycket lika de i *Lankhorst-Hohorst*. Det går därför enligt tingsrätten inte att avfärda de uttalanden EU-domstolen gjort i det rättsfallet. Att 2009 års regler inte träffar alla gränsöverskridande situationer förändrar enligt tingsrätten inte den bedömningen.

Att det i medlemsstaterna finns olika typer av offentliga eller andra mer speciella associationsformer som åtnjuter vissa skattemässiga förmåner eller har andra skyldigheter än privata bolag är naturligt. Ett utmärkande drag i de inhemska situationer som 2009 års regler har tillämpats är att den långivande aktören är en aktör som inte har direkt kommersiella intressen eller över huvud taget kan komma att nyttja sin etableringsfrihet. Det ligger i sakens natur att exempelvis en svensk kommun inte kan flytta sin verksamhet utomlands.

Jämförelsebedömningen bör enligt tingsrätten göras utifrån att etableringsfriheten vilar på principen om fri rörlighet och fri konkurrens inom unionen och att en aktör ska

kunna etablera sig fritt var som helst i unionen utan att riskera diskriminering. Tingsrätten anser att en eventuell sämre behandling av kommersiella bolag som utnyttjar sin etableringsfrihet jämfört med bolag som inte gör detta inte kan läkas av att vissa nationella icke-kommersiella associationer får samma behandling.

Mot den angivna bakgrunden bedömer tingsrätten att situationen att långivaren inom intressegemenskapen är ett bolag som utövat sin etableringsfrihet (och alltså är etablerat utanför Sverige) inte kan jämföras med situationen att långivaren är ett skattebefriat nationellt rättssubjekt som varken har direkta kommersiella intressen eller kan verka utanför Sverige (jfr C-324/00 *Lankhorst-Hohorst* p. 28). Tingsrätten anser därför att de inhemska situationer där 2009 års regler har tillämpats i förhållande till långgivare som varit skattebefriade (kommuner, landsting, AP-fonder, m.m.) inte, på det sätt som staten har gjort gällande, är jämförbara såvitt avser en prövning av om det föreligger en inskränkning i artikel 49 FEUF. Istället måste jämförelsen göras mot situationen att Fortum Sweden hade tagit motsvarande lån av ett koncernbolag med hemvist i Sverige.

### 7.3.2 Föreligger en skillnad i behandling (indirekt diskriminering)?

Huvudregeln om ränteavdragsförbud och ventilen är neutrala till sina utformningar och är ägnade att tillämpas likadant oavsett var de aktuella bolagen är etablerade och var de aktuella transaktionerna ägt rum. Någon indirekt diskriminerande effekt kan därför inte anses föreligga sett till endast huvudregeln om ränteavdragsförbud och ventilen.

Staten har i fråga om tioprocentregeln angett att i stort sett alla EU-medlemsstater när 2009 års regler infördes och var i kraft hade en effektiv skatt överstigande tio procent och att Belgien, genom NID-reglerna, i praktiken var det enda EU-land där tioprocentregeln inte hade kunnat tillämpas. Staten menar att detta visar att en eventuell skillnad i behandling är ett resultat av olika länders skatteregler snarare än diskriminering och att hänsyn måste tas till hur en viss rättsregel har tillämpats i praktiken.

Även om det inte går att bortse från hur en rättsregel har tillämpats rent faktiskt anser tingsrätten att en rättsregel också måste läsas utifrån hur den är ägnad att tillämpas och att hänsyn därför måste tas till dess potentiella effekt vid skillnadsbedömningen.

I *Thin Cap*, där EU-domstolen bland annat prövade om den relevanta nationella lagstiftningen gjorde det mindre attraktivt för bolag hemmahörande i andra medlemsstater att etablera sig i Förenade kungariket (se C-524/04 *Thin Cap* p. 57) uttalade EU-domstolen bland annat följande i fråga om kravet på att en lagregel rent faktiskt inverkat på etableringsfriheten (p. 62):

I motsats till vad Förenade kungarikets regering har hävdad är det för att en sådan lagstiftning skall anses utgöra en inskränkning i etableringsfriheten tillräckligt att den kan medföra att utövandet av denna frihet i en medlemsstat inskränks för andra medlemsstater hemmahörande bolag. Det behöver därvid inte visas att den aktuella lagstiftningen faktiskt har avhållit vissa av nämnda bolag från att förvärva, bilda eller bibehålla ett dotterbolag i den förstnämnda medlemsstaten.

Tingsrätten bedömer att det är tillräckligt att tioprocentsregeln varit ägnad att ha en diskriminerande effekt för att det ska vara fråga om en skillnad i behandling.

En skillnad mellan förhållandena i *Thin Cap* och förevarande mål är att medan det i *Thin Cap* var fråga om huruvida det förelåg en potentiell negativ särbehandling av samtliga utländska bolag, så har staten i förevarande mål argumenterat för att tioprocentsregeln inte haft en diskriminerande effekt eftersom det bara var lån från bolag i en medlemsstat – Belgien – som vid den aktuella tidpunkten kunde nekas ränteavdrag (eftersom den effektiva skatten var högre än tio procent i övriga medlemsstater).

Tingsrätten anser att uttalandena i *Thin Cap* bör tolkas i ljuset av att etableringsfriheten är till för att tillförsäkra lika behandling av aktörer från alla länder inom unionen. Enligt tingsrätten har tioprocentsregeln varit ägnad att diskriminera alla bolag som är etablerade i en jurisdiktion där den effektiva skattesatsen är under tio procent. Eftersom ett koncerninternt lån från ett bolag med hemvist i Sverige aldrig skulle kunna resultera i ett nekat ränteavdrag med stöd av tioprocentsregeln har regeln i

praktiken varit ägnad att diskriminera utländska bolag. Den omständigheten att endast ett EU-medlemsland vid en viss tidpunkt hade en effektiv skatt som var så låg att tioprocentsregeln inte kunde tillämpas förtar inte bedömningen att regeln varit diskriminerande i sig. Det utgör snarare ett bevis för att regeln inte bara varit ägnad att skapa en skillnad i behandling, utan också har lett till en skillnad i behandling. Dessutom är det tillräckligt att en regel kan ha effekten att den avhåller aktörer från att etablera sig i den aktuella medlemsstaten (jfr C-524/04 *Thin Cap* p. 61–62).

Det är ostridigt att den effektiva skattesatsen på ränteinkomster för ett bolag etablerat i Sverige överstiger tio procent och har så gjort under överskådlig tid. Hade Fortum Sweden istället gjort räntebetalningar till ett koncernbolag som varit etablerat i Sverige hade bolaget följaktligen beviljats avdrag för ränteutgifterna med stöd av tioprocentsregeln. Det föreligger således en skillnad i behandling.

**Sammanfattningsvis** anser tingsrätten att det föreligger en skillnad i behandling som inverkar negativt på Fortum Swedens möjlighet att utöva sin etableringsfrihet, även om skillnaden i behandling vid den aktuella tidpunkten i praktiken endast träffade etableringar i Belgien.

#### 7.4 Är situationerna objektivt jämförbara?

En skillnad i behandling kan 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 (jfr C-484/19 *Lexel* p. 41).

Huruvida den gränsöverskridande och den interna situationen är objektivt jämförbara ska bedömas med beaktande av de relevanta nationella bestämmelsernas syfte och innehåll (se bl.a. C-484/19 *Lexel* p. 3, C-398/16 och C-399/16 *X och X* p. 33).

I *Lexel* konstaterade EU-domstolen 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.” (C-484/19 *Lexel* p. 44).

*Lexel* avsåg visserligen 2013 års regler. Sett i ljuset av etableringsfriheten och att 2009 och 2013 års regler i allt väsentligt haft samma syften finner tingsrätten inte skäl att göra någon annan bedömning än den EU-domstolen gjorde i *Lexel*. Situationen att ett privatägt bolag (Fortum Sweden), i syfte att finansiera ett förvärv av en delägarrätt, tar ett lån från ett koncernbolag verksamt i Sverige är således objektivt jämförbar med situationen att ett privatägt bolag på motsvarande sätt tar ett lån från ett koncernbolag verksamt i en annan EU-medlemsstat (i detta fall Belgien).

Det föreligger således en skillnad i behandling och situationerna är jämförbara.

## 7.5 Är inskränkningen i artikel 49 FEUF motiverad?

### 7.5.1 Utgångspunkter

En inskränkning i etableringsfriheten är enligt EU-domstolens 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 C-484/19 *Lexel* p. 46 med hänvisningar).

Parterna är överens om att de rättfärdigande grunder som ska prövas avseende 2009 års regler är desamma som EU-domstolen prövade avseende 2013 års regler i *Lexel*.

Tingsrätten delar denna bedömning och kommer därför pröva:

- a) om skillnaden i behandling kan motiveras av intresset av att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt,



- b) om skillnaden i behandling kan motiveras av behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, samt
- c) om skillnaden i behandling 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.

Likt vad som tidigare beskrivits anser tingsrätten att metoden och de slutsatser som EU-domstolen redovisat i *Lexel* i tillämpliga delar är vägledande för tingsrätten. Därutöver måste tingsrätten också pröva om en inskränkning i det enskilda fallet kan motiveras eller inte.

#### **7.5.2 Kan skillnaden i behandling motiveras av intresset av att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt?**

Av förarbetena till 2009 års regler framgår att Skatteverket hade beräknat att olika skatteplaneringsförfaranden med ränteavdrag hade reducerat det svenska skatteunderlaget med betydande belopp, uppskattningsvis 7 miljarder kronor årligen i skattebortfall, och att lagen (1995:575) mot skatteflykt inte kunnat tillämpas på dessa fall. Ett uttalat syfte med reglerna var således att motverka skatteplanering med hjälp av ränteupplägg inom en intressegemenskap. (Se prop. 2008/09:65 s. 30 ff. och särskilt s. 43.)

I förarbetena diskuterades även behovet av undantag från huvudregeln om ränteavdragsförbud. I valet av nivå vad avser lägsta beskattning för att få göra avdrag (dvs. tioprocentsregeln) diskuterades vilken beskattningsnivå som skulle anses lämplig. Skatteverket hade anfört att nivån tio procent ”normalt bör vara tillräcklig eftersom upplägg där hybridföretag, hybridinstrument och skatteparadisbolag används kommer att omfattas av avdragsbestämmelsen”. Regeringen uttalade härvid: ”Med hänsyn till att syftet med regleringen är att motverka just den identifierade formen av skatteplanering anser regeringen att en nivå på tio procent bör vara tillräcklig för att

kraftigt sänka incitamenten för att vidta skatteupplägg med ränteavdrag inom en intressegemenskap.” (Se a. prop. s. 57–59.)

Det står därmed klart att 2009 års regler haft det uttalade syftet att motverka skatteundandragande och skatteflykt, samt att tioprocentsregeln ansågs vara en välavvägd undantagsregel. Frågan är om den valda utformningen är förenlig med EU-rätten.

EU-domstolen har uttalat i bl.a. *Eurowings* att det inte är tillåtet med negativ särbehandling mot en skattskyldig etablerad i en annan medlemsstat enbart för att en medlemsstat anser att skatten i den andra medlemsstaten är för låg (se C-294/97 *Eurowings* p. 44). I motsatt riktning talar möjligen *Schempp* (dom den 12 juli 2005, *Schempp*, C-403/03, ECR 2005 p. I-6421, ECLI:EU:C:2005:446) (som visserligen inte avsåg näringsverksamhet utan gällde underhållsbidrag för en fysisk person), där EU-domstolen ansåg att en skillnad i behandling i vissa fall kan vara tillåten, så länge lagstiftningen träffar samtliga personer och görs utifrån objektiva kriterier utan hänsyn till nationalitet.

I *Lexel* uttalade EU-domstolen följande:

49. För att en inskränkning i etableringsfriheten i artikel 49 FEUF ska kunna motiveras av [intresset av att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt] 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).

Tingsrätten tolkar rättsläget som att det bara är i fråga om rena fiktiva upplägg som en inskränkning i artikel 49 FEUF kan motiveras utifrån den nu aktuella rättfärdigande grunden.

Det är tydligt att 2009 års regler är ägnade att träffa sådana fiktiva upplägg som EU-domstolen refererar till. Frågan är emellertid om reglerna går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte (jfr C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 59–60).

Av tioprocentsregeln följer att situationer där långgivaren betalar mer än tio procents effektiv skatt undantas från ränteavdragsförbudet. I förarbetena uttalas dock följande (prop. 2008/09:65 s. 67):

Det kan inte uteslutas att det finns några undantagsfall där beskattningen är mycket låg, samtidigt som det uppenbarligen inte handlar om sådan skatteplanering som reglerna är avsedda att motverka. Regeringen anser att det bör finnas en möjlighet att få göra avdrag även i sådana situationer.

Den omständigheten att det långgivande bolaget är föremål för en lägre skattesats än tio procent innebär alltså inte per automatik är fråga om ett fiktivt upplägg. Frågan är därför om ventilen i kombination med tioprocentsregeln tillsammans gör att de situationer som artikel 49 FEUF är tänkt att skydda i praktiken undantas från ränteavdragsförbudet – och att 2009 års regler således kan rättfärdigas.

Ventilen är tillämplig om såväl ”förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade”. Av förarbetena till lagen framgår att kriteriet huvudsakligen affärsmässigt motiverad ska tolkas restriktivt, vilket även bekräftats av Högsta förvaltningsdomstolen (se HFD 2011 ref. 90 med hänvisning till prop. 2008/09:65 s. 68). I förarbetena uttalas att ”huvudsakligen” ska tolkas som cirka 75 procent eller mer (a prop. s. 68).

Genom HFD 2011 ref. 90 etablerade Högsta förvaltningsdomstolen en praxis med innebörd att det ska göras åtskillnad mellan organisatoriska och affärsmässiga skäl. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade följande:

Vid tillämpningen av bestämmelserna bör man skilja mellan organisatoriska och affärsmässiga skäl. En omorganisation är oftast en intern angelägenhet som i och för sig kan syfta till att förbättra företagsgruppens konkurrensförmåga, men innebär inte att en affär genomförs med någon i förhållande till företaget oberoende part. Koncerninterna förvärv som finansieras med koncerninterna lån innebär inte någon ökad skuldbelastning

för koncernen som helhet men kan medföra en lägre skattekostnad för den. Sådana omstruktureringar kan i de allra flesta fall i stället ske genom tillskott.

Det står klart att ventilen är ägnad att träffa sådana situationer som artikel 49 FEUF är tänkt att skydda, men där tioprocentsregeln inte är tillämplig. Enligt tingsrätten är det emellertid tydligt att det även finns situationer som *inte* är fråga om rena fiktiva upplägg som varken träffas av tioprocentsregeln eller av ventilen, exempelvis om det långgivande bolaget beskattas med mindre än tio procent och att lånet i fråga varit en del av en omorganisation (enligt Högsta förvaltningsdomstolens terminologi i HFD 2011 ref. 90) som i och för sig varit affärsmässigt betingad.

I Fortum Swedens situation har bolaget nekats ränteavdrag både eftersom Fortum Finance betalade mindre än tio procents skatt och lånet haft sin grund i den interna omorganisationen inom Fortumkoncernen. Som framgått anser tingsrätten att det är visat att omstruktureringen inom Fortumkoncernen har vilat på affärsmässiga överväganden och att lånen varit en del av detta. Fortum Finance har varit ett bolag som haft anställda och som har bedrivit faktisk verksamhet och har inte utgjort ett s.k. brevlådeföretag (jfr C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 67–68). Tingsrätten anser mot bakgrund av vad som nu sagts samt vad som angetts i avsnitt 7.2 ovan att det inte har varit fråga om ett sådant fiktivt upplägg som EU-domstolen har uttalat kan motivera inskränkningar i etableringsfriheten.

Staten har anfört att det faktum att Fortum Finance betalade noll procent i effektiv skatt är en omständighet som gör att det är fråga om en situation som angränsar till att skatteflyktslagen skulle kunna tillämpas, vilket därigenom gör att upplägget inte omfattas av artikel 49 FEUF:s skydd.

Fortum Finance har varit etablerat i en EU-medlemsstat vars skattelagstiftning, i vart fall vid den aktuella tidpunkten, inte hade förklarats oförenlig med EU-rätten. Skatteflyktslagen har inte ansetts tillämplig och det har inte varit fråga om ett fiktivt upplägg. Det saknar därför avgörande betydelse att Fortum Finance nollbeskattades under de år som nu är i fråga.

**Sammanfattningsvis** anser tingsrätten att skillnaden i behandling av Fortum Sweden inte kan motiveras av intresset av att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt.

### 7.5.3 Kan skillnaden i behandling motiveras av behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna?

I *Lexel* uttalade EU-domstolen bland annat följande (C- 484/19 *Lexel* p. 59 och 61).

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).

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).

Frågan är således om 2009 års regler är ägnade att förebygga beteenden som kan äventyra Sveriges rätt att beskatta verksamhet som bedrivs i landet.

Tingsrätten konstaterar att nekade ränteavdrag med stöd av 2009 års regler har haft effekten att den svenska skattebasen stärkts. Det får också anses ostridigt att motverkande av en urholkning av den svenska skattebasen genom ränteupplägg var ett starkt skäl till att 2009 års regler infördes (jfr a. prop. s. 30 ff.).

Som EU-domstolen konstaterade i *Lexel* får emellertid inte målsättningen att förhindra en urholkning av det svenska beskattningsunderlaget förväxlas med behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (p. 67). EU-domstolen uttalade vidare (p. 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.

Frågan är då om 2009 års regler i något annat avseende kan anses förebygga beteenden som kan äventyra Sveriges rätt att beskatta verksamhet som bedrivs i landet.

Tingsrätten konstaterar att 2009 års regler inte hindrar att avdrag görs (och därigenom att beskattningsbart kapital försvinner från Sverige) i gränsöverskridande koncerner där mottagaren betalar mer än tio procents skatt. Detsamma gäller situationen att ett bolag, som Fortum Sweden, tar motsvarande lån från en koncernextern långgivare (eftersom 2009 års regelverk bara träffar lån inom en intressegemenskap).

Som EU-domstolen anförde i *Lexel* (p. 69):

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.

Tingsrätten anser att Fortum Sweden har styrkt att lånen från Fortum Finance motsvarade marknadsmässiga villkor.

**Sammanfattningsvis** anser tingsrätten att det inte går att motivera skillnaden i behandling av Fortum Sweden utifrån behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

**7.5.4 Kan skillnaden i behandling 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?**

EU-domstolen har uttalat att behovet att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt, å ena sidan, och behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning mellan medlemsstaterna, å andra sidan, hänger ihop. I *Lexel* uttalades (C-484/19 *Lexel* p. 74):

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 skattmässiga 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).

Mot denna bakgrund finns en möjlighet att en inskränkning i artikel 49 FEUF kan motiveras utifrån de två nämnda rättfärdigandegrunderna sett gemensamt (jfr C-484/19 *Lexel* p. 72, samt exempelvis C-231/05 *Oy AA*, särskilt p. 60 ff.).

Av *Lexel* framgår att den gemensamma rättfärdigandegrunden ska tillämpas endast i klart angivna situationer (p. 73) och att det i dessa situationer kan vara tillåtet för medlemsstaterna att vidta vissa åtgärder som inskränker artikel 49 FEUF ”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...” (p. 75).

EU-domstolen uttalade emellertid följande i *Lexel* (p. 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.

Tingsrätten har funnit att inskränkningen i artikel 49 FEUF gentemot Fortum Sweden inte kan motiveras av behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Inskränkningen kan således inte motiveras utifrån den gemensamma rättfärdigande grunden.

## **7.6 Tingsrättens slutsatser**

Tingsrätten har funnit att 2009 års lagstiftning inneburit en inskränkning i Fortum Swedens etableringsfrihet enligt artikel 49 FEUF som fått till följd att Fortum Sweden inte beviljats de aktuella ränteavdragen. Inskränkningen kan varken motiveras av intresset av att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt, eller av behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, eller av en kombination av de dessa två grunder. Tingsrätten bedömer alltså avseende Fortumkoncernens omstrukturering och omständigheterna kring de aktuella lånen från Fortum Finance att det inte hade varit oproportionerligt att bevilja Fortum Sweden de aktuella ränteavdragen. Härmed har en överträdelse av artikel 49 FEUF skett.

## **8 HAR FORTUM SWEDEN RÄTT TILL SKADESTÅND?**

Nästa fråga blir om det finns förutsättningar att tillerkänna Fortum Sweden skadestånd på EU-rättslig grund alternativt enligt skadeståndslagen.

### **8.1 Skadestånd på EU-rättslig grund?**

#### **8.1.1 Några inledande rättsliga utgångspunkter**

Möjligheten att utverka skadestånd på EU-rättslig grund är i Sverige inte reglerad i svensk lag. Denna rätt anses i stället direkt grundad i EU-fördragets bestämmelser såsom dessa närmare har tolkats i EU-domstolen praxis.

Fortum Sweden har angripit både Skatteverkets omprövningsbeslut och Högsta förvaltningsdomstolens beslut att inte meddela prövningstillstånd (och inte inhämta



förhandsavgörande). Skatteverkets beslut överklagades och prövades sist i Högsta förvaltningsdomstolen. Högsta förvaltningsdomstolens beslut har vunnit laga kraft. Den omständigheten att dessa avgöranden har vunnit laga kraft begränsar inte möjligheten att försöka utverka skadestånd på EU-rättslig grund (se C-224/01 *Köbler* p. 39, jfr JK:s avgörande den 9 april 2008 dnr. 7665-06-40). Genom att åtskillnad ska göras mellan rättskraften hos ett avgörande och möjligheten att utverka skadestånd innebär tingsrättens prövning nedan inte en formell omprövning av Skatteverkets och Högsta förvaltningsdomstolens beslut.

Enligt den s.k. *Francovich*-principen (C-6/90 och C-9/90 *Francovich*) har enskilda som lidit skada på grund av en stats överträdelse av EU-rätten möjlighet att kräva och ibland få skadestånd av staten. Skadestånd kan i princip komma ifråga oavsett vilken sorts överträdelse det är fråga om och oavsett vilken statlig institution som orsakat skadan (se *Brasserie du pêcheur* p. 32 [dom den 5 mars 1996, de förenade målen *Brasserie du Pêcheur SA mot Bundesrepublik Deutschland* och *The Queen mot Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame Ltd m.fl.*, C-46/93 och C-48/93, ECR 1996 p. I-1029, ECLI:EU:C:1996:79], C-224/01 *Köbler* p. 31, Bernitz och Kjellgren, Utdrag från Europarättens grunder, s. 130 f. och Bernitz, Skadeståndsansvar enligt unionsrätten, JT 2020–21 s. 813 ff.).

Av avgörandet *Brasserie du pêcheur* framgår särskilt att även nationell lagstiftning som står i strid med EU-rätten kan vara skadeståndsgrundande (de förenade målen C-46/93 och C-48/93 *Brasserie du pêcheur*).

EU-domstolen utvecklade i *Brasserie du pêcheur* tre förutsättningar som måste vara uppfyllda för att skadestånd ska kunna komma ifråga, nämligen a) att den rättsregel som har överträtts har till syfte att ge enskilda rättigheter, b) att överträdelsen är tillräckligt klar (engelska = *sufficiently serious* och franska = *suffisamment caractérisée*) och, slutligen, c) att det finns ett direkt orsakssamband mellan åsidosättandet av medlemsstatens skyldighet och den skada som de drabbade

personerna har lidit. Som framgått av det första kriteriet är den grundläggande förutsättningen att en överträdelse av EU-rätt har skett.

Domstolen fortsatte:

55. Vad beträffar den andra förutsättningen för såväl gemenskapens ansvar enligt artikel 215 som medlemsstaternas ansvar för överträdelser av gemenskapsrätten är det avgörande kriteriet för att anse att en överträdelse av gemenskapsrätten är tillräckligt klar, att en medlemsstat eller en gemenskapsinstitution uppenbart och allvarligt har missbedömt gränserna för sitt utrymme för skönsmässig bedömning.

56. Det finns i detta hänseende anledning att, bland de omständigheter som den behöriga domstolen kan behöva ta hänsyn till, framhålla den överträdde regelns grad av klarhet och precision, omfattningen av det utrymme för skönsmässig bedömning som i den överträdde regeln lämnas åt de nationella eller de gemenskapsrättsliga myndigheterna, det begångna fördragsbrottets eller den vållade skadans avsiktliga eller oavsiktliga karaktär, den ursäktliga eller ousäktliga karaktären av en eventuell rättsvillfarelse, den omständigheten att en av en gemenskapsinstitution intagen ståndpunkt har kunnat bidra till underlåtenheten [att införa bestämmelser i enlighet med gemenskapsrätten] samt antagandet eller upprätthållandet av bestämmelser eller nationell praxis som strider mot gemenskapsrätten.

57. En överträdelse av gemenskapsrätten är i vilket fall som helst uppenbart klar då den har fortsatt, trots att det har avkunnats en dom i vilken det ifrågasatta fördragsbrottet fastställs eller det finns ett förhandsavgörande eller en fast rättspraxis från domstolen i frågan, av vilka det framgår att agerandet i fråga utgör en överträdelse.

I *Köbler* slog EU-domstolen särskilt fast att även en felaktig rättstillämpning av en nationell domstol som dömer i sista instans kan utlösa skadeståndsansvar för staten (se C-224/01 *Köbler*. EU-domstolen har sedan prövat frågan om domstolsansvar i flera avgöranden såsom *Traghetti del Mediterraneo* [dom den 13 juni 2006, *Traghetti del Mediterraneo*, C-173/03, ECR 2006 p. I-5177, ECLI:EU:C:2006:391], *Ferreira da Silva e Brito* [dom den 9 september 2015, *Ferreira da Silva e Brito m.fl. mot Portugal*, C-160/14, ECLI:EU:C:2015:565] och *Tomášová* [dom den 28 juli 2016, *Tomášová*, C-168/15, ECLI:EU:C:2016:602]).

I *Köbler* hänvisade EU-domstolen till de grundläggande förutsättningarna för skadestånd enligt *Brasserie du pêcheur* och uttalade följande.

53. Vad i synnerhet beträffar den andra av de nämnda förutsättningarna och dess tillämpning för att fastställa huruvida staten har ådragit sig skadeståndsansvar med anledning av ett avgörande av en nationell domstol som dömer i sista instans skall hänsyn tas till den dömande verksamhetens särdrag och de berättigade kraven på rättssäkerhet,

vilket även de medlemsstater som har inkommit med yttranden i målet har gjort gällande. Staten kan ådra sig skadeståndsansvar på grund av en överträdelse av gemenskapsrätten genom ett sådant avgörande endast i undantagsfall, då den nationella domstolen på ett uppenbart sätt har åsidosatt gällande rätt.

54 Vid bedömningen av huruvida denna förutsättning är uppfylld skall en nationell domstol, vid vilken en skadeståndstalan har väckts, ta hänsyn till alla omständigheter som kännetecknar situationen i fråga.

55 Till dessa omständigheter hör särskilt den överträdde regelns grad av klarhet och precision, överträdelsens avsiktliga karaktär, den ursäktliga eller ousäktliga karaktären av rättsvillfarelsen, den ståndpunkt som en gemenskapsinstitution i förekommande fall intagit och den aktuella domstolens underlåtenhet att fullgöra sin skyldighet att begära ett förhandsavgörande enligt artikel 234 tredje stycket EG.

56 En överträdelse av gemenskapsrätten är i vilket fall som helst tillräckligt klar då avgörandet i fråga uppenbart har fattats i strid med domstolens rättspraxis på området (se, för ett liknande resonemang, domen i de ovannämnda förenade målen *Brasserie du pêcheur* och *Factortame*, punkt 57).

När det gäller en högsta instans skyldighet att i vissa fall inhämta ett förhandsavgörande (som alltså i *Köbler* anges som en omständighet som ska beaktas vid frågan om skadestånd) regleras denna i artikel 267.3 FEUF. Artikel 267 FEUF har följande lydelse.

Europeiska unionens domstol ska vara behörig att meddela förhandsavgöranden angående

- tolkningen av fördragen,
- giltigheten och tolkningen av rättsakter som beslutas av unionens institutioner, organ eller byråer.

När en sådan fråga uppkommer vid en domstol i en medlemsstat får den domstolen, om den anser att ett beslut i frågan är nödvändigt för att döma i saken, begära att domstolen meddelar ett förhandsavgörande.

När en sådan fråga uppkommer i ett ärende vid en domstol i en medlemsstat, mot vars avgöranden det inte finns något rättsmedel enligt nationell lagstiftning, ska den nationella domstolen föra frågan vidare till domstolen.

Om en sådan fråga uppkommer i ett ärende vid en domstol i en medlemsstat i fråga om en frihetsberövad person, ska domstolen meddela sitt avgörande så snart som möjligt.

Det är de allmänna domstolarna, förvaltnings- och specialdomstolarna och möjligen vissa andra organ som i Sverige får inhämta förhandsavgöranden. Som framgår av tredje stycket i artikeln är de högsta dömande instanserna dvs. Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen skyldiga att i vissa fall göra det. Om en domstol avslår en parts begäran att inhämta ett förhandsavgörande ska det motiveras, vilket följer av lagen (2006:502) med vissa bestämmelser om förhandsavgörande från Europeiska unionens domstol.

I fråga om gränsdragningen mellan EU-rätt och inhemsk rätt kan det nämnas att det s.k. uppenbarhetsrekvisitet i 11 kap. 14 § respektive 12 kap. 10 § regeringsformen utmönstrades den 1 januari 2011. EU-rätten har inte omfattats av bestämmelserna om lagprövning eftersom den alltsedan Sveriges medlemskap har varit överordnad inhemska författningar (*Costa mot E.N.E.L.* [dom den 15 juli 1964, *Costa mot E.N.E.L.*, mål nr 6/64, ECLI:EU:C:1964:66], prop. 2009/10:80 s. 146, prop. 1993/94:114 s. 27, jfr *Unibet* p. 3 och 51 [dom den 13 mars 2007, *Unibet Ltd m.fl. mot Justitiekanslern*, C-432/05, ECR 2007 p. I-2271, ECLI:EU:C:2007:163]). Svenska domstolar och myndigheter har således haft att både före och efter lagändringen år 2011 tolka och tillämpa de inhemska bestämmelserna på ett fördragsenligt sätt, oavsett om de uppenbart eller ej stred mot EU rätten.

**Sammanfattningsvis** kan enskilda ha rätt till skadestånd om ett statligt organ har agerat i strid med EU-rätten, till exempel artikel 49 FEUF. Tröskeln för skadestånd är hög men inte omöjlig (*Traghetti del Mediterraneo*). En utgångspunkt är att institutionen i fråga uppenbart och allvarligt har missbedömt gränserna för sitt utrymme för skönsmässig bedömning. För en högsta instans gäller också att domstolen uppenbart ska ha åsidosatt gällande rätt. En helhetsbedömning ska emellertid göras på grundval av flera olika omständigheter som, inte uttömmande, har beskrivits av EU-domstolen.

### **8.1.2 Har Sveriges riksdag genom att besluta om införande av 2009 års regler agerat på ett skadestandsgrundande sätt?**

Tingsrätten har funnit att 2009 års lagstiftning har inneburit en inskränkning i Fortum Swedens etableringsfrihet enligt artikel 49 FEUF som senare fått till följd att Fortum Sweden inte beviljats de aktuella ränteavdragen. En överträdelse har således skett i förhållande till Fortum Sweden.

Enligt *Brasserie du pêcheur* är en förutsättning för skadestånd att en medlemsstat eller en gemenskapsinstitution, i detta fall genom lagstiftaren, uppenbart och allvarligt har missbedömt gränserna för sitt utrymme för skönsmässig bedömning.

2009 års lagstiftning föregicks av två promemorior från Finansdepartementet (dnr Fi2008/5084 och dnr Fi2008/4093) och en skrivelse från Skatteverket den 23 juni 2008 (dnr 131-348803/113) där Skatteverket hemställde om ändringar i inkomstskattelagen såvitt avsåg begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder. Skrivelserna remissbehandlades.

Ett lagstiftningsärende inleddes och en lagrådsremiss togs fram (se bilaga 8 till prop. 2008/09:65). Lagrådet hade en del synpunkter på lagstiftningens utformning men invände inte i fråga om reglernas eventuella stridighet i förhållande till EU-rätten. Det framgår däremot av propositionen att flera remissinstanser hade invändningar ifråga om lagförslagets förenlighet med EU-rätten.

Riksdagens Skatteutskott tillstyrkte lagförslaget utan att beröra frågan om de föreslagna bestämmelserna eventuellt kunde strida mot EU-rätt och riksdagen biföll utskottets förslag till riksdagsbeslut (Skatteutskottets betänkande 2008/09:SkU19 och Riksdagsskrivelse 2008/09:114).

Regeringen bemötte kritiken från remissinstanserna (a. prop. s. 70 f.) och ansåg sammanfattningsvis att de föreslagna bestämmelserna inte stod i motsättning till reglerna om fri etablering. Regeringen anförde med hänvisning till bl.a. rättsfallen *Thin Cap* och *Cadbury Schweppes* att det inte var fråga om att tillämpa skilda regler i jämförbara situationer eller att tillämpa samma regel i olika situationer. Regeringen påpekade också att de föreslagna reglerna skulle gälla oavsett om det företag som vill göra ett skatteavdrag för en ränteutgift är begränsat eller obegränsat skattskyldig i Sverige.

Regeringens bedömning i propositionen av lagstiftningens förenlighet med EU-rätten skedde mot bakgrund av andra europeiska länders skatteregler. Bland annat konstaterades i propositionen att vid tidpunkten hade inget EU-land en lägre bolagsskatt än 15 procent. I propositionen gick regeringen också igenom vissa andra

EU-länders skatterättsliga regler om ränteinkomster och ränteutgifter. (Se prop. 2008/09:65 s. 17 ff.)

I praktiken kom också ränteavdrag att nekast med stöd av lagstiftningen i både situationer då långivaren fanns inom EU och utanför EU. I en sammanställning som Skatteverket upprättat framgår att av totalt nekade ränteavdrag uppgående till netto 13 406 909 319 kr uppgår den del som härrör från långivare utanför EU till 3 985 976 239 kr.

2009 års regler kunde också tillämpas även på rent inhemska förhållanden, vilket staten visat har skett i flera fall (se avsnitt 7.3.1 ovan). När intressegemenskapen bestod av ett svenskt bolag och ett bolag som hade sitt hemvist utanför EU eller när lagstiftningen tillämpades på rena inhemska förhållanden har lagstiftningen givetvis inte varit i strid med EU-rättens regler om etableringsfrihet.

Även om en del avgöranden från EU-domstolen, såsom *Eurowings*, *Cadbury Schweppes* och *Thin Cap*, visar att det kunde finnas en problematik kring huruvida 2009 års regler var förenliga med bestämmelsen om etableringsfrihet inom EU-rätten, vilket också flera remissinstanser pekade på, kan rättsläget, enligt tingsrättens mening, vid tiden för lagstiftningens tillkomst inte anses ha varit helt klart.

Tingsrätten konstaterar att lagstiftningsärendet har följt gängse procedur och att regeringen i propositionen har, efter att ha öppet resonerat kring frågan, bedömt att lagstiftningen varit förenlig med EU-rätten. Riksdagsutskottet har inte ifrågasatt regeringens bedömning. Lagrådet – som har i uppgift att bedöma om föreslagna lagbestämmelser är förenliga med EU-rätten – har inte reagerat på lagförslaget. Lagstiftningen har inte inneburit en överträdelse i förhållande till länder utanför EU eller vid tillämpning på inhemska förhållanden. Härtill kommer att inskränkningar i etableringsfriheten inom EU under vissa förutsättningar är tillåten och att beskattningsområdet inte är harmoniserat.

Tingsrätten anser vid en **samlad bedömning** att riksdagen genom att besluta om lagen inte uppenbart och allvarligt missbedömt gränsen för sitt handlingsutrymme. Överträdelsen har således inte varit tillräckligt klar.

### **8.1.3 Har Skatteverket genom att vid omprövningarna av Fortum Swedens taxeringar 2009–2012 underkänna Fortum Swedens ränteavdrag agerat på ett skadeståndsgrundande sätt?**

Tingsrätten har funnit att 2009 års lagstiftning inneburit en inskränkning i Fortum Swedens etableringsfrihet enligt artikel 49 FEUF som fått till följd att Fortum Sweden bl.a. genom Skatteverkets beslut inte beviljats de aktuella ränteavdragen. Härigenom har en överträdelse skett.

Skatteverket beslutade vid omprövning den 19 december 2011, den 20 december 2012, den 19 december 2013 och den 28 oktober 2014 att inte medge Fortum Sweden avdrag för ränteutgifterna avseende lånen från Fortum Finance. Fortum Sweden har ifrågasatt dessa beslut och också hävdats att Skatteverkets handläggning har brutit i formellt hänseende.

Liksom i fallet med riksdagen är det en förutsättning för skadestånd att Skatteverket genom att avslå Fortum Swedens begäran om ränteavdrag gjort sig skyldigt till ett uppenbart och allvarligt fel.

En fråga är om ett beslut av en underinstans i sig kan utlösa skadeståndsansvar om beslutet sedan överklagas. Tingsrätten bedömer att *Köbler* bl.a. innebär att även ett lands högsta domstols avgöranden kan angripas skadeståndsvägen men att avgörandet principiellt inte utesluter skadeståndsansvar för underinstanser (även om ett beslut överklagas). En sådan tolkning är i linje med vad EU-domstolen uttalade i *Brasserie du pêcheur* (och *Köbler*), nämligen att skadeståndsansvaret gäller oavsett vilket statligt organs handling eller underlåtenhet som är orsak till överträdelsen (C-46/93 och C-48/93 *Brasserie du pêcheur* p. 32, jfr *Foster* [dom den 12 juli 1990, Foster m.fl. mot British Gas, C-188/89, ECR 1990 p. I-3313, ECLI:EU:C:1990:313]). Svaret på frågan

är emellertid inte oomtvistligt (se Stig von Bahr, Skadestånd på grund av oriktiga beslut om skatt, SvSkT 2007:289 s. 298 f.). Även om tingsrätten utgår från att en underinstans avgöranden i sig kan vara skadeståndsgrundande kan möjligheten att överklaga ett sådant beslut ha betydelse för frågan om kausalitet (att en part inte överklagar ett beslut av en underinstans kan också ha betydelse för frågan om ett eventuellt skadestånds storlek).

Skatteverket bedömde i detta fall att genom tillämpning av de belgiska s.k. NID-reglerna så skulle Fortum Finances ränteinkomst motsvarade Fortum Swedens ränteutgift inte beskattas med minst tio procent varför tioprocentsregeln inte var tillämplig. Skatteverket bedömde vidare att inte heller kravet på övervägande affärsmässighet enligt ventilen var uppfyllt. Skatteverket prövade också de invändningar som Fortum Sweden gjorde och bedömde i förekommande fall bärkraften av vissa rättsfall. Tingsrätten anser att det inte finns några formella brister i fråga om analys eller motiveringar i besluten som skulle kunna utlösa skadeståndsskyldighet.

Det fanns vid tiden för Skatteverkets omprövningar, såsom i lagstiftningsärendet, rättsfall (t.ex. C-294/97 *Eurowings*, C-196/04 *Cadbury Schweppes* och C-524/04 *Thin Cap*) som visade att frågan om 2009 års lagstiftning var förenlig med EU-rätten var långt ifrån oomstridd. Vidare hade EU-kommissionen vid tidpunkten för de två sista omprövningsbesluten uttalat sig skeptiskt gentemot rättsfallet HFD 2011 ref. 90.

I frågan om Skatteverkets bedömningar av om ränteavdragsförbudet stred mot etableringsfriheten konstaterade Skatteverket, bl.a. med hänvisning till i huvudsak Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2011 ref. 90, att så inte var fallet.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande från år 2011 innebar i korthet att 2009 års regler inte stred mot artikel 49 FEUF med särskild hänvisning till att övervägande organisatoriska skäl inte kan anses affärsmässiga på det sätt som förutsätts i ventilen i 2009 års regler.



Fortum Sweden har kritiserat utgången i 2011 års HFD-avgörande. Det finns emellertid ingenting som tyder på att handläggningen i Högsta förvaltningsdomstolen inte har varit så omsorgsfull som man kan förutsätta. Av åberopade föredragningspromemorior inför avgörandet framgår att ett stort antal rättsfall med mera har utgjort underlag för Högsta förvaltningsdomstolens beslut. Det beslut som Högsta förvaltningsdomstolen kom fram till var underbyggt och några mer påtagliga skäl att ifrågasätta detta har rimligen inte funnits för Skatteverket. Även om Skatteverket givetvis hade att självständigt pröva frågan om en eventuell överträdelse anser tingsrätten således att det var naturligt att Skatteverket inte gjorde en diametralt annorlunda bedömning än den som överinstansen hade gjort.

Som framgått anser tingsrätten att Skatteverkets analys av rättsläget inte har varit så bristfällig att den i sig skulle kunna utlösa skadeståndsskyldighet (jfr NJA 2013 s. 842 där Högsta domstolen utvecklat de minimikrav som kan ställas på analys och motivering i en dom). Med beaktande av att Högsta förvaltningsdomstolen i avgörandet HFD 2011 ref. 90 särskilt diskuterat frågan om 2009 års regler var förenliga med EU-rätten anser tingsrätten att Skatteverket genom att avslå Forum Swedens begäran om ränteavdrag inte har gjort sig skyldigt till ett sådant uppenbart och allvarligt fel som förutsätts för skadestånd. Det andra kriteriet enligt *Brasserie du pêcheur* är därmed inte uppfyllt.

Skatteverkets beslut gick att överklaga, vilket också skedde. På grund härav anser tingsrätten vidare att inte heller det tredje kriteriet, att det ska finnas ett direkt orsakssamband mellan åsidosättandet av medlemsstatens skyldighet och den skada som de drabbade personerna har lidit, är uppfyllt i fråga om Skatteverkets eventuella skadeståndsutlösande handlingar.

#### **8.1.4 Har Högsta förvaltningsdomstolen genom sitt beslut den 2 mars 2018 agerat på ett skadeståndsgrundande sätt?**

Tingsrätten har konstaterat att artikel 49 FEUF utgjort hinder mot att neka Fortum Sweden avdrag för de ifrågavarande ränteutgifterna till Fortum Finance för

taxeringsåren 2010–2013. Härigenom har en överträdelse av EU-rätten har skett. Det första av *Köbler*-kriterierna (och ävenså *Francovich*) är således uppfyllt.

Det andra kriteriet är att det är fråga om en tillräckligt klar överträdelse. I *Köbler* uttalades, att vid denna bedömning ska hänsyn tas till den dömande verksamhetens särart, vari ligger också statens och domstolens handlingsfrihet, att skadeståndsansvar på grund av en överträdelse av EU-rätten genom ett domstolsavgörande i högsta instans endast i undantagsfall kan förekomma och att det ska vara fråga om att domstolen på ett uppenbart sätt har åsidosatt gällande rätt (C-224/01 *Köbler* p. 53).

Bedömningen av huruvida det varit fråga om ett uppenbart åsidosättande ska göras med hänsyn till samtliga omständigheter som berör situationen, varvid särskilt hör:

- a) den överträdde regelns grad av klarhet och precision,
- b) överträdelsens avsiktliga karaktär,
- c) den ursäktliga eller ousäktliga karaktären av rättsvillfarelsen,
- d) den ståndpunkt som en gemenskapsinstitution i förekommande fall intagit och
- e) den aktuella domstolens underlåtenhet att fullgöra sin skyldighet att begära ett förhandsavgörande enligt artikel 237 tredje stycket FEUF (C-224/01 *Köbler* p. 55).

Enligt EU-domstolen är en överträdelse i vilket fall tillräckligt klar då avgörandet uppenbart har fattats i strid med EU-domstolens praxis (C-224/01 *Köbler* p. 56).

***a) Den överträdde regelns grad av klarhet och precision***

Artikel 49 FEUF har följande lydelse.

Inom ramen för nedanstående bestämmelser ska inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud ska även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten ska innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 54 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital.

Regeln kan i en mening anses klar men däremot är det långt ifrån klart vilka olika situationer som den kan tänkas komma att träffa i praktiken. Den inhemska skattelagstiftningen är ofta komplicerad, omfattande och det saknas harmonisering inom EU på skatterättens område, varför det från fall till fall kan vara svårt att objektivt bedöma om en inhemsk regel står i strid med en viss EU-rättslig bestämmelse. Det är också tillåtet att på t.ex. skatterättens område införa regler som kan begränsa etableringsfriheten enligt artikel 49 FEUF om det är tillräckligt motiverat och också proportionerligt. Vid bedömningen av regelns klarhet bör också den praxisbildning som kan finnas vägas in.

I avgörandena *Lindöpark* och *Synthon*, som inte avsåg artikel 49 FEUF, ansåg EU-domstolen att medlemsstaternas överträdelse av olika EU-direktiv var tillräckligt klara eftersom direktiven var tydliga (se dom den 18 januari 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, ECR 2001 p. I-493, ECLI:EU:C:2001:34 samt dom den 16 oktober 2008, Synthon, C-452/06, ECR 2008 p. I-7681, ECLI:EU:C:2008:565). I båda avgörandena betonade EU-domstolen att utrymmet för statens skönsmässiga bedömning har betydelse vid prövningen av om det förelegat en klar överträdelse av EU-rätten. Ju mindre utrymme för skönsmässig bedömning en stat har desto enklare kan det vara att fastställa om en klar regel har överträtts.

Dessa två avgöranden handlade om överträdelser av EU-direktiv. Generellt sett får det många gånger anses enklare att bedöma om en stat t.ex. inte har implementerat ett direktiv (svårare att bedöma om implementeringen skett på ett felaktigt sätt), än att bedöma om en stat genom, som i detta fall, införandet och senare tolkning av komplexa beskattningsregler har överträtt en i viss mån ganska allmänt hållen bestämmelse som den i artikel 49 FEUF.

Det går inte att bortse från hur bestämmelsen i artikel 49 FEUF faktiskt har uppfattats och hanterats av både lagstiftare och sedan av olika rättsliga instanser i Fortum Swedens skatteprocess (och i andra skatteprocesser) ifråga om relationen till 2009 års regler. Det ligger i sakens natur att om artikel 49 FEUF hade varit otvivelaktigt klar och precis, så skulle utfallet i olika skatteprocesser, inklusive Fortum Swedens, ha blivit annorlunda.

I fråga om rättsfall från EU-domstolen konstaterar tingsrätten först det självklara, att det för tingsrätten i fråga om en överträdelse skett betydelsefulla avgörandet *Lexel*, inte fanns vid tidpunkten för Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Utgången i det avgörandet kan alltså inte i någon avgörande mån bidra till tolkningen av om artikel 49 FEUF för Högsta förvaltningsdomstolen framstått som klar och precis.

Även om det fanns andra avgöranden (se ovan i bedömningen av om en överträdelse skett) som pekade mot – eller i vart fall visade att det inte var uteslutet – att artikel 49 FEUF utgjorde hinder både för lagstiftning och den efterföljande rättstillämpningen, går det rimligen av dessa inte att dra slutsatsen att artikeln i förhållande till den fråga som Högsta förvaltningsdomstolen hade att pröva var klar och precis.

**Sammantaget** anser tingsrätten att artikel 49 FEUF visserligen är språkligt sett klar. I förhållande till den underliggande frågan som Högsta förvaltningsdomstolen haft att pröva kan det emellertid inte anses att redan artikelns klarhet, också mot bakgrund av den praxis som fanns, är så otvetydig att Högsta förvaltningsdomstolen självklart borde kommit fram till ett annat slut.

#### ***b) Överträdelsen avsiktliga karaktär***

Inget har framkommit som tyder på att Högsta förvaltningsdomstolen avsiktligt överträtt EU-rätten.

***d) Den ståndpunkt som en gemenskapsinstitution i förekommande fall intagit***

Enligt sin lydelse i *Köbler* kan detta kriterium avse två situationer, både om t.ex. ett ställningstagande från EU-kommissionen kan ha föranlett eller bidragit till överträdelsen eller om ett sådant ställningstagande borde manat den inhemska institutionen till försiktighet. I doktrinen har kriteriet presenterats som att det primärt tar sikte på det förra fallet (se Mats Melin, *Från Francovich och framåt – om medlemsstats EG-rättsliga skadeståndsansvar*, Festskrift till Johan Hirschfeldt, 2008, s. 251). Såvitt tingsrätten kan bedöma är kriteriet tillämbart i båda situationerna, vilket också synes vara \_\_\_\_\_ och \_\_\_\_\_ utgångspunkter i sina rättsliga utlåtanden, även om de kommer till olika slutsatser i sak.

Bortsett från de avgöranden från EU-domstolen som tingsrätten berört, som visserligen spretar men ändå visar att ett utrymme för en annan bedömning än den som Högsta förvaltningsdomstolen gjort inte har varit utesluten, har EU-kommissionen engagerat sig i frågan om ränteavdragsreglerna.

EU-kommissionen sände den 9 januari 2013 en s.k. pilot-förfrågan till den svenska regeringen avseende begränsningen av rätten till ränteavdrag för koncerninterna lån enligt 24 kap. 10 b–10 f §§ inkomstskattelagen. De angivna skälen för pilot-förfrågan var att klagomål hade kommit in angående att de svenska reglerna kunde missgynna bolag som inte hade hemvist i Sverige. I skrivelsen diskuterade EU-kommissionen de aktuella reglerna och konstaterade att Högsta förvaltningsdomstolen i avgörandet HFD 2011 ref. 90 hade bedömt att de svenska reglerna inte stod i motsättning till EU-rätten. EU-kommissionen uttalade att den inte fann Högsta förvaltningsdomstolens dom övertygande (se EU Pilot 4437/13/TAXU-Sweden).

Sedan den svenska regeringen lämnat sin inställning i frågan blev EU-kommissionens slutsats i en skrivelse den 26 november 2014, att ränteavdragsbestämmelserna i 24 kap. inkomstskattelagen föreföll utgöra en överträdelse av bestämmelsen om etableringsfrihet i artikel 49 FEUF. Detta överträdelseärende har såvitt framkommit ännu inte avslutats.

Såsom staten har framhållit tar både pilot-skrivelsen och överträdelseärendet formellt sikte på 2013 års regler och inte 2009 års regler. 2013 års regler trädde emellertid i kraft den 1 januari 2013 och EU-kommissionens första skrivelse är från den 9 januari 2013. Mot denna bakgrund är det därför sannolikt att de klagomål som föranledde kommissionens initiativ i vart fall delvis byggde på 2009 års lagstiftning även om det inte kan uteslutas att också klagomål tillkommit under 2013 års lagstiftningsförfarande. Härtill kommer att EU-kommissionen i pilot-skrivelsen kritiskt hänvisade till Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2011 ref. 90 i vilket Högsta förvaltningsdomstolen tillämpade 2009 års regler.

Tingsrätten har konstaterat att den bedömning som EU-domstolen gjorde i *Lexel* i relevanta delar även träffar bestämmelserna i 2009 års lagstiftning. Det går härigenom inte helt att särskilja EU-kommissionens i vart fall inledande ståndpunkt i överträdelseärendet från den som EU-domstolen senare redovisade i *Lexel*. EU-kommissionens kritik och ifrågasättande av både lagstiftningen och Högsta förvaltningsdomstolens avgörande från 2011 får därför till en del även anses träffa 2009 års regler.

***e) Domstolens underlåtenhet att fullgöra sin skyldighet att begära ett förhandsavgörande enligt artikel 267.3 FEUF***

När en tolkningsfråga av EU-rätten uppkommer i en högsta instans ska, som framgått, den nationella domstolen föra frågan vidare till domstolen (artikel 267.3 FEUF). Enligt lagen med vissa bestämmelser om förhandsavgörande från Europeiska unionens domstol ska en domstol, om den avslår en begäran från part att inhämta ett förhandsavgörande, i sitt beslut ange skälen till detta.

I förarbetena till lagen om förhandsavgöranden anges att skyldigheten att motivera ett beslut att inte inhämta ett förhandsavgörande gäller oberoende av om det krävs prövningstillstånd och oberoende av om sådant tillstånd meddelas och ska betraktas som underordnad frågan om prövningstillstånd ska meddelas (prop. 2005/06:157 s. 35).

Reglerna om förhandsavgörande och prövningstillstånd samspelar såtillvida att i de fall skyldighet att inhämta ett förhandsavgörande föreligger bör det regelmässigt vara av vikt för rättstillämpningen att överklagandet prövas av domstolen i fråga (se NJA 2004 s. 735).

Statens inställning är att ett förbiseende att inhämta ett förhandsavgörande enligt artikel 267.3 FEUF inte kan leda till skadeståndsskyldighet eftersom bestämmelsen i sig inte skapar rättigheter för enskilda på sätt som krävs enligt det första kriteriet i *Brasserie du pêcheur* och *Köbler*. Tingsrätten delar denna uppfattning i fråga om möjligheten att föra en skadeståndstalan endast på grundval av att en domstol inte i enlighet med artikel 267.3 FEUF har inhämtat ett förhandsavgörande (däremot kan en talan om fördragsbrott föras av EU-kommissionen enligt artikel 258 FEUF om att få fastställt att en stat/domstol har underlåtit att uppfylla skyldigheten att inhämta ett förhandsavgörande, se *Kommissionen mot Frankrike* [dom den 4 oktober 2018, Kommissionen mot Frankrike, C-416/17, ECLI:EU:C:2018:811], se även Karin Wistrand, Statens utomobligatoriska skadeståndsansvar – några utvecklingslinjer, SvJT 2019 s. 103).

Som framgår av *Köbler* är emellertid en domstols eventuella underlåtenhet att inhämta ett förhandsavgörande också en omständighet bland flera som ska beaktas vid den helhetsbedömning som ska göras i fråga om en domstol på ett uppenbart sätt har åsidosatt gällande rätt (C-224/01 *Köbler* p. 53 och 55.) Den omständigheten att domstolen dömer i strid med EU-rätten kan *tillsammans* med att den inte inhämtar ett förhandsavgörande således utlösa skadeståndsskyldighet (se Karin Wistrand a.a., jfr JK:s beslut den 16 mars 2011 dnr. 1520-11-40).

I avgörandet *Diageo Brands* (dom den 16 juli 2015, *Diageo Brands*, C-681/13, ECLI:EU:C:2015:471) uttalade EU-domstolen att en ”omotiverad underlåtenhet”, av en högsta domstol, att hänskjuta en fråga till EU-domstolen när förutsättningarna enligt artikel 267.3 FEUF har förelegat, kan medföra skadeståndsskyldighet för staten i

överensstämmelse med de regler som EU-domstolen har fastslagit i praxis, varvid EU-domstolen hänvisade till *Köbler*.

Tingsrätten anser att den gjorda hänvisningen till *Köbler* i *Diageo Brands* i sig inte ger anledning att konstatera annat än att underlåtenheten att inhämta ett förhandsavgörande är en omständighet bland flera som ska beaktas vid frågan om överträdelsen är tillräckligt klar (*Köbler*-kriterium 2) och att den grundläggande förutsättningen för skadestånd är att en överträdelse av en unionsrättslig regel som har till syfte att ge enskilda rättigheter faktiskt har skett (*Köbler*-kriterium 1).

När det gäller skyldigheten att inhämta ett förhandsavgörande gjorde EU-domstolen i domen *CILFIT* vissa principiella uttalanden angående hur bestämmelsen (som då fanns i artikel 77 i EEG-fördraget) skulle tillämpas (se dom den 6 oktober 1982, Srl CILFIT och Lanificio di Gavardo SpA mot Ministero della sanità, mål nr 283/81, ECLI:EU:C:1982:335).

Tolkningskriterierna i *CILFIT* framgår också av det nyare avgörandet *Kommissionen mot Frankrike*. En utgångspunkt (i frågan om förhandsavgörande) angavs av EU-domstolen vara att skyldigheten att inhämta ett förhandsavgörande bl.a. syftar till att förhindra att det i någon medlemsstat uppstår en inhemsk rättspraxis som inte står i överensstämmelse med de unionsrättsliga bestämmelserna (C-416/17 *Kommissionen mot Frankrike* p. 109).

EU-domstolen uttalade att skyldigheten att inhämta ett förhandsavgörande inte föreligger om:

- a) frågan saknar relevans,
- b) den aktuella unionsbestämmelsen redan har tolkats av EU-domstolen eller
- c) att den korrekta tolkningen av unionsrätten är så uppenbar att det inte finns utrymme för något rimligt tvivel, varvid frågan om så är fallet ska bedömas med beaktande av unionsrättens särdrag, de särskilda svårigheter



som dess tolkning medför samt risken för skillnader i rättspraxis inom unionen (C-416/17 *Kommissionen mot Frankrike* p. 110).

EU-domstolen erinrade vidare om att en nationell domstol, om det inte finns något rättsmedel mot ett avgörande från denna domstol, i princip är skyldig att, när en fråga om tolkningen av EUF-fördraget uppkommer vid denna, föra frågan vidare till EU-domstolen enligt artikel 267.3 FEUF (C-416/17 *Kommissionen mot Frankrike* p. 108).

Det följer av flera avgöranden att det är på den nationella domstolen som det ankommer att bedöma huruvida den korrekta tillämpningen av unionsrätten är så uppenbar att det saknas utrymme för rimligt tvivel och följaktligen för att besluta att avstå från att till EU-domstolen hänskjuta en fråga om tolkning av unionsrätten som har uppkommit vid förstnämnda domstol (se C-160/14 *Ferreira da Silva* p. 40, även *X och T.A. van Dijk* p. 58 [dom den 9 september 2015, de förenade målen X och T.A. van Dijk, C-72/14 och C-197/14, ECLI:EU:C:2015:564], samt *Intermodal Transports* p. 37 [dom den 15 september 2005, *Intermodal Transports*, C-495/03, ECR 2005 p. I-8151, ECLI:EU:C:2005:552]).

Utifrån den ståndpunkt som tingsrätten intagit i frågan om det varit fråga om en överträdelse av artikel 49 FEUF kan det konstateras att om Högsta förvaltningsdomstolen hade inhämtat ett förhandsavgörande så skulle EU-domstolen ha bedömt att artikel 49 FEUF utgjorde hinder mot att tillämpa 2009 års regler på det sätt som domstolarna gjort i Fortum Swedens skatteprocess.

Högsta förvaltningsdomstolen avslog begäran om förhandsavgörande med motiveringen att man i avgörandet HFD 2011 ref. 90 hade prövat om ränteavdragsreglerna var förenliga med EU-rätten, att domstolen funnit att så var fallet och att senare års avgöranden från EU-domstolen inte föranledde någon annan bedömning.

Fortum Sweden har med hänvisning till lagen med vissa bestämmelser om förhandsavgörande från Europeiska unionens domstol och dess förarbeten, förvaltningsprocesslagen, EU-rätt och några avgöranden från Högsta domstolen, gjort gällande att Högsta förvaltningsdomstolen inte har motiverat beslutet att inte inhämta ett förhandsavgörande på ett tillräckligt utförligt sätt och att det härigenom skulle föreligga en presumtion för att agerandet varit ouskäligt och stridande mot den s.k. likvärdighetsprincipen.

I propositionen till lagen om förhandsavgöranden diskuteras vilken omfattning av motivering som kan krävas. Det konstateras att även en kortfattad motivering skulle kunna fylla ett väsentligt informationsbehov för en part. Regeringen bedömde att det vid beslut att inte inhämta förhandsavgörande normalt torde vara tillräckligt att hänvisa till vilket eller vilka av *CILFIT*-undantagen som var tillämpligt men uttalade samtidigt att detta var en fråga som borde överlåtas till rättstillämpningen och därför borde några särskilda minimivillkor (såsom *CILFIT*-undantagen) inte uppställas (prop. 2005/06:157 s. 28).

I ett examensarbete på Handelshögskolan i Göteborg presenteras en genomgång av hur de högsta domstolarna tillämpar motiveringskravet (Hillevi Ekbrand, Högsta instansers hantering av begäran om förhandsavgöranden ur ett rättighetsperspektiv, 2016, med där angivna hänvisningar). Av denna genomgång framgår att domstolarnas utförlighet i fråga om motivering skiftar betydligt från fall till fall och att i de fall besluten tar avstamp i *CILFIT*-kriterierna, så är det inte alltid klart vilket av undantagen som legat till grund för ett beslut att inte inhämta ett förhandsavgörande.

Tingsrätten konstaterar att de krav som lagen ställer upp på motivering inte är särskilt höga och att tillämpningen har överlämnats till domstolarna. Även om det inte krävs att ett *CILFIT*-undantag anges, ligger det emellertid i sakens natur, och för att ha någon mening i förhållande till den EU-rätt som ligger till grund för kravet på motivering, att motiveringen inte endast kan bestå av bedömningen att det saknas skäl för att inhämta ett förhandsavgörande eller liknande.

Högsta förvaltningsdomstolens motivering kan förefalla knapphändig och det är inte helt klart vilket av *CILFIT*-undantagen domstolen stödjer sig på (om domstolen överhuvudtaget gör det). Här ska sägas att motiveringen givetvis inte visar omfattningen av de överväganden och underlagen för dessa som Högsta förvaltningsdomstolen haft vid prövningen. Motiveringen är emellertid inte så bristfällig att det går att slå fast att den utgör en överträdelse av lagen om förhandsavgöranden eller inte uppfyller de krav på angivande av skäl som förutsätts enligt EU-rätten. Än mindre anser tingsrätten att själva motiveringen kan föranleda att det skulle föreligga en presumtion för att agerandet varit ousäktligt eller stridande mot den s.k. likvärdighetsprincipen.

En annan sak är frågan om Högsta förvaltningsdomstolen borde ha inhämtat ett förhandsavgörande.

Tingsrätten anser att mot bakgrund av den kritik från tunga remissinstanser som förekommit redan under lagstiftningsärendet, olika skatteexperters ifrågasättande av regelverket, EU-kommissionens pilot-förfrågan och ifrågasättande av HFD 2011 ref. 90, beskattningsfrågans komplexitet, de rättsfall som fanns redan vid lagstiftningen och som tillkom senare, som visserligen inte tydligt underkände 2009 års lag men ändå i flera fall pekade i den riktningen (t.ex. C-294/97 *Eurowings*, C-196/04 *Cadbury Schweppes*, C-524/04 *Thin Cap*, C-385/12 *Hervis* C-282/12 *Itelcar*, C-504/16 och C-613/16 *Deister Holding* och *Juhler Holding* samt C-398/16 och C-399/16 *X och X*). Det fanns också avgöranden som kan sägas tala i en annan riktning såsom C-403/03 *Schempp* och C-231/05 *Oy AA*, vilket emellertid inte är en omständighet som nödvändigtvis talar mot ett inhämtande av ett förhandsavgörande utan snarare understryker frågans komplexitet) kan det inte sägas att den korrekta tolkningen av unionsrätten var så uppenbar att det inte fanns utrymme för något rimligt tvivel (tredje *CILFIT*-kriteriet). Det mesta pekar därför på att Högsta förvaltningsdomstolen, innan domstolen avgjorde om prövningstillstånd skulle beviljas, borde ha inhämtat ett förhandsavgörande i frågan om tioprocentsregelns och ventilens förenlighet med EU-rätten. Hade detta skett skulle – om tingsrättens bedömning ovan i fråga om

överträdelse är riktig – Högsta förvaltningsdomstolen meddelat prövningstillstånd och Fortum Sweden hade beviljats ränteavdrag.

***c) Den ursäktliga eller ousäktliga karaktären av rättsvillfarelsen***

Frågan om Högsta förvaltningsdomstolen hade bort meddela prövningstillstånd kan inte, såsom staten synes mena, frikopplas från frågan om inhämtande av förhandsavgörande. Dispensreglerna är visserligen fakultativa och det är Högsta förvaltningsdomstolen som avgör om ett mål ska tas upp. Vid bedömningen av om prövningstillstånd skulle meddelas spelade förstås frågan om förhandsavgörande en väsentlig roll (jfr NJA 2004 s. 735). Det går därför inte att dra slutsatsen att eftersom Högsta förvaltningsdomstolens beslut innebar endast ett avslag i prövningstillståndfrågan är Högsta förvaltningsdomstolens beslut mer eller mindre ursäktligt.

Här ska också påpekas det självklara att även om en dispensprövning är i viss mån summarisk och endast motiveras kortfattat har givetvis Högsta förvaltningsdomstolen i denna fråga, särskilt mot bakgrund av Fortum Swedens argumentation i flera inlagor och att frågan sammanhänge med frågan om förhandsavgörande, gjort en djupare analys än den som framgår av själva beslutet. Det kan nämnas att Högsta förvaltningsdomstolen enligt lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar vid beslut om prövningstillstånd och inhämtande av förhandsavgörande är domför med en domare men att i detta fall deltog tre domare, vilket tingsrätten i och för sig med hänsyn till frågans beskaffenhet anser var närmast självklart.

När det gäller svårighetsgraden konstaterar tingsrätten åter att det har rört sig om ett mycket komplext rättsområde, beskattningsreglerna i ett internationellt perspektiv jämte tolkningen av den stundtals svårgenomträngliga EU-rätten. Ingenting har emellertid framkommit som visar att Högsta förvaltningsdomstolen behandlat sakfrågan eller frågan om prövningstillstånd och förhandsavgörande summariskt utan att lojalt beakta den praxis som fanns vid tillfället.

Däremot har tingsrätten ansett att Högsta förvaltningsdomstolen mot bakgrund av samtliga de omständigheter som tingsrätten redogjort för ovan, mot bakgrund av *CILFIT*-kriterierna, hade bort inhämta ett förhandsavgörande. Underlåtenheten att göra detta innebär att Högsta förvaltningsdomstolens beslut att inte meddela prövningstillstånd framstår som mindre ursäktligt.

***Har Högsta förvaltningsdomstolens avgörande uppenbart fattats i strid med EU-domstolens rättspraxis på området?***

Tingsrätten har konstaterat att den praxis som funnits redan vid lagstiftningstillfället och som senare har tillkommit visserligen, enligt tingsrättens bedömning, innebär att en överträdelse av artikel 49 FEUF har skett. Denna bedömning har emellertid varit långt ifrån självklar vilket också framkommer av de olika uppfattningar som speglas i de auktoritativa rättsutlåtanden som båda parter har gett in. Inget av de rättsfall som lagts fram från EU-domstolen kan sägas i detalj träffa 2009 års lagstiftning. Härtill kommer att *Lexel*, som visserligen har utgjort en inte oväsentlig del av tingsrättens tolkningsunderlag, inte fanns vid tidpunkten för Högsta förvaltningsdomstolens beslut. Mot denna bakgrund anser tingsrätten att Högsta förvaltningsdomstolens avgörande inte uppenbart har fattats i strid med EU-domstolens rättspraxis på området.

**8.1.5 Tingsrättens sammanfattande bedömning**

Vid en **sammanfattande bedömning** konstaterar tingsrätten, mot bakgrund av *Köbler*-kriterierna följande. Artikel 49 FEUF är till sin ordalydelse klar men innefattar så många olika tänkbara situationer att den inte kan sägas ha någon större precision. EU-kommissionen har uttryckt tveksamhet mot Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2011 ref. 90 och också initierat ett överträdelseärende. Även om det får hållas för visst att kommissionen uppmärksammade eller blivit uppmärksammade också på 2009 års regler så avser överträdelseärendet 2013 års regler. Tingsrätten anser likväl att mot bakgrund av EU-kommissionens engagemang, den kritik från initierat håll som riktats mot 2009 års regler, de avgöranden från EU-domstolen som fanns jämte beskattningsfrågans komplexitet, har det enligt *CILFIT*-kriterierna funnits

förutsättningar att inhämta ett förhandsavgörande. Däremot anser tingsrätten att Högsta förvaltningsdomstolens motivering av det beslutet inte är så bristfällig att den kan kritiseras. Det kan heller inte sägas att det funnits någon helt klar och oomtvistlig praxis från EU-domstolen vid tillfället. Enligt tingsrättens mening har det först genom *Lexel* blivit tydligt att också 2009 års regler stått i strid med artikel 49 FEUF. Högsta förvaltningsdomstolens beslut att inte meddela prövningstillstånd kan inte sägas ha varit ursäktligt i sig. Däremot innebär underlåtenheten att inhämta ett förhandsavgörande att beslutet att inte meddela prövningstillstånd framstår som mindre ursäktligt.

Mot denna bakgrund och med beaktande av främst det mycket stora utrymme som finns för domstolars skönsmissiga bedömning anser tingsrätten att Högsta förvaltningsdomstolens rättstillämpning, även sett mot bakgrund av Riksdagens och Skatteverkets hantering av frågan, inte innebär att domstolen uppenbart har åsidosatt gällande rätt på sätt som har påståtts.

## **8.2 Skadestånd enligt 3 kap. 2 § skadeståndslagen?**

De påstått skadeståndsgrundande handlingarna har enligt Fortum Sweden begåtts av Skatteverket genom deras omprövningsbeslut (se ovan), Förvaltningsrätten i Stockholm den 29 april 2016 genom dess överprövning av Skatteverkets beslut och Kammarrätten i Stockholm den 30 juni 2017 genom deras överprövning av förvaltningsrättens beslut. Fortum Sweden har i denna del åberopat i princip samma grunder, dvs. samma skada som i den EU-rättsliga delen.

Av 3 kap. 7 § skadeståndslagen följer att talan mot ett beslut av bl.a. Högsta förvaltningsdomstolen inte får föras om inte beslutet upphävts och att talan heller inte får föras med anledning av beslut av lägre myndighet om beslutet har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen utan att det upphävts eller ändrats. Det anses emellertid att detta talerättsförbud inte gäller om högsta instansens beslut innebär att

prövningstillstånd inte beviljas eftersom någon egentlig prövning då inte har skett (se Jan Hellner och Marcus Radetzki, Skadeståndsrätt, 10:e uppl., 2018, s. 431).

Enligt 3 kap. 2 § skadeståndslagen ska staten eller en kommun ersätta personskada, sakskada eller en förmögenhetsskada som vållas genom fel eller försummelse vid myndighetsutövning i verksamhet för vars fullgörande staten eller kommunen svarar. Vållandebedömningen ska göra objektivt (se NJA 2017 s. 824 p. 8 och NJA 2013 s. 842 p. 32). Bevisbördan åvilar enligt allmänna skadeståndsrättsliga principer den skadelidande, i detta fall alltså Fortum Sweden.

I NJA 1994 s. 654 uttalade Högsta domstolen att vid fråga om rätts- och bevisfrågor räcker det inte med att en domstol har gjort en i sak tveksam bedömning utan endast uppenbart oriktiga bedömningar kan betraktas som culpösa. En förutsättning är att det saknas anledning att anta annat än att domstolen fullgjort sin prövning med noggrannhet och omsorg (jfr liknande fall NJA 2002 s. 88, NJA 2003 s. 285, NJA 2007 s. 862, NJA 2010 s. 112, NJA 2010 s. 363 och NJA 2011 s. 411 där Högsta domstolen använde sig av ett uppenbarhetsrekvisit).

I avgörandet NJA 2013 s. 842, som avsåg en påstådd kränkning av Europakonventionen, tillerkändes part skadestånd med motiveringen att det fel som domstolen hade begått berodde på bristfällig rättstillämpning som grundade ansvar enligt skadeståndsbestämmelsen. En bidragande omständighet var domstolens bristfälliga motivering. Högsta domstolen uttalade att i regel ska en uppenbart oriktig rättstillämpning av en domstol anses oaktsam utan att hänsyn tas till vad som föranlett felet. Högsta domstolen angav vidare att fel eller försummelse i skadeståndslagens mening kan föreligga även utan att rättstillämpningen isolerat sett framstår som uppenbart oriktig. Enligt Högsta domstolen ska en helhetsbedömning göras varvid i det nämnda avgörandet domstolens skyldighet att motivera sina ställningstaganden var av särskild betydelse.

Tingsrätten konstaterar att även om rättsläget efter NJA 2013 s. 842 kan innebära att förutsättningarna för att kunna få skadestånd på grund av fel i myndighets och domstols har ökat något är tröskeln vid culpabedömningen alltför hög.

Justitiekanslern, som är den myndighet som i stor omfattning hanterar skadeståndskrav mot staten, synes tillämpa kravet på uppenbart oriktigt för att skadestånd ska kunna komma i fråga (se bl.a. Justitiekanslerns beslut den 15 mars 2016, dnr. 760-15-40, som avsåg en prövning av skadestånd till följd av Högsta domstolens handläggning). Det finns också anledning att betona att det torde vara enklare att komma fram till att ett skadeståndsgrundande fel har begåtts om det rör sig om formella handläggningsfel än i fråga om rättsliga bedömningsfel (se Håkan Arvidsson, Ansvarsproblem i skadeståndsrätten, s. 450 ff.). För de sistnämnda fallen, de skönmässiga bedömningarna, finns, liksom inom EU-rätten, en inte obetydlig tolerans för olika slutsatser och resonemang. Att en domstol dömt materiellt ”fel” är således normalt inte skadeståndsgrundande.

Tingsrätten har i den EU-rättsliga delen prövat Skatteverkets och Högsta förvaltningsdomstolens bedömningar i själva sakfrågan och kommit fram till att deras slutsatser, oavsett om de skiljer sig åt i förhållande till tingsrättens, inte varit skadeståndsutlösande.

Både Förvaltningsrätten i Stockholm och Kammarrätten i Stockholm har prövat om 2009 års regler varit förenliga med EU-rätten och med hänvisning till HFD 2011 ref. 90 kommit fram till att så har varit fallet. Domstolarna har också gjort en ganska ingående materiell bedömning av om tioprocentsregeln och ventilen varit tillämpliga och bedömt att så inte har varit fallet. I båda domstolarna hölls förhandling varvid muntlig bevisning togs upp. Domstolarna har motiverat sina avgöranden på ett rimligt försvarbart sätt.

Tingsrätten gör här mot den angivna bakgrunden i fråga om Skatteverkets, Förvaltningsrätten i Stockholm och Kammarrätten i Stockholms avgöranden inte någon annan bedömning än den som tingsrätten har gjort i den förra delen gällande



EU-rätten, också med beaktande av EU-kommissionens framförda kritik. Tingsrätten anser därmed också att den rättsliga analys och motivering som Skatteverket och domstolarna har gjort inte i sig är så undermålig att den skulle kunna vara skadeståndsutlösande.

Skatteverkets och domstolarnas tillämpning av 2009 års regler i skatteprocessen – med följd att Fortum Sweden inte beviljades ränteavdrag – kan således inte i sig utlösa skadeståndsskyldighet.

Skatteverket och domstolarna har enligt artikel 267 FEUF inte varit skyldiga att inhämta ett förhandsavgörande. Bestämmelsen innebär att en underinstans får inhämta ett förhandsavgörande om den anser att ett beslut i frågan är nödvändigt för att döma i saken. *CILFIT*-doktrinen tar endast sikte på den slutliga instansens skyldighet att inhämta ett förhandsavgörande och är därför inte direkt tillämplig på underinstanserna. Utifrån den ståndpunkt till frågan om 2009 års reglers förenlighet med EU-rätten som Högsta förvaltningsdomstolen intagit i HFD 2011 ref. 90, är det också förståeligt och rimligt att kammarrätten, där ett yrkande härom framställdes, inte fann det nödvändigt att inhämta ett förhandsavgörande och deras agerande härvidlag kan därför inte utlösa skadeståndsskyldighet.

### **8.3 Tingsrättens slutsatser**

**Sammanfattningsvis** anser tingsrätten att de påståenden som Fortum Sweden har åberopat till grund för sin talan i denna del, varken var för sig eller tillsammans, kan utlösa skadeståndsskyldighet.

## **9 RÄTTEGÅNGSKOSTNADER**

Med denna utgång i målet ska Fortum Sweden ersätta staten för dess rättegångskostnader. Tingsrätten anser att yrkat belopp är skäligt.

**HUR MAN ÖVERKLAGAR**, se bilaga 1 (TR-02)

Överklagande senast 2021-08-06 ställs till Svea hovrätt. Prövningstillstånd krävs.



## Hur man överklagar

Dom i tvistemål, tingsrätt

TR-02

Vill du att domen ska ändras i någon del kan du överklaga. Här får du veta hur det går till.

### Överklaga skriftligt inom 3 veckor

Ditt överklagande ska ha kommit in till domstolen inom 3 veckor från domens datum. Sista datum för överklagande finns på sista sidan i domen.

### Överklaga efter att motparten överklagat

Om ena parten har överklagat i rätt tid, har den andra parten också rätt att överklaga även om tiden har gått ut. Det kallas att anslutningsöverklaga.

En part kan anslutningsöverklaga inom en extra vecka från det att överklagandet har gått ut. Ett anslutningsöverklagande måste alltså komma in inom 4 veckor från domens datum.

Ett anslutningsöverklagande upphör att gälla om det första överklagandet dras tillbaka eller av något annat skäl inte går vidare.

### Så här gör du

1. Skriv tingsrättens namn och målnummer.
2. Förklara varför du tycker att domen ska ändras. Tala om vilken ändring du vill ha och varför du tycker att hovrätten ska ta upp ditt överklagande (läs mer om prövningstillstånd längre ner).
3. Tala om vilka bevis du vill hänvisa till. Förklara vad du vill visa med varje bevis. Skicka med skriftliga bevis som inte redan finns i målet.

Det är inte säkert att du kan lägga fram nya bevis. Vill du göra det ska du förklara varför du inte lagt fram bevisen tidigare.

Vill du ha nya förhör med någon som redan förhörts eller en ny syn (till exempel besök på en plats), ska du berätta det och förklara varför.

Tala också om ifall du vill att motparten ska komma personligen vid en huvudförhandling.

4. Lämna namn och personnummer eller organisationsnummer.  
Lämna aktuella och fullständiga uppgifter om var domstolen kan nå dig: postadresser, e-postadresser och telefonnummer.  
Om du har ett ombud, lämna också ombudets kontaktuppgifter.
5. Skriv under överklagandet själv eller låt ditt ombud göra det.
6. Skicka eller lämna in överklagandet till tingsrätten. Du hittar adressen i domen.

### Vad händer sedan?

Tingsrätten kontrollerar att överklagandet kommit in i rätt tid. Har det kommit in för sent avvisar domstolen överklagandet. Det innebär att domen gäller.

Om överklagandet kommit in i tid, skickar tingsrätten överklagandet och alla handlingar i målet vidare till hovrätten.

Har du tidigare fått brev genom förenklad delgivning, kan även hovrätten skicka brev på detta sätt.

## Prövningstillstånd i hovrätten

När överklagandet kommer in till hovrätten tar domstolen först ställning till om målet ska tas upp till prövning.

Hovrätten ger prövningstillstånd i fyra olika fall.

- Domstolen bedömer att det finns anledning att tvivla på att tingsrätten dömt rätt.
- Domstolen anser att det inte går att bedöma om tingsrätten har dömt rätt utan att ta upp målet.
- Domstolen behöver ta upp målet för att ge andra domstolar vägledning i rättstillämpningen.
- Domstolen bedömer att det finns synnerliga skäl att ta upp målet av någon annan anledning.

Om du *inte* får prövningstillstånd gäller den överklagade domen. Därför är det viktigt att i överklagandet ta med allt du vill föra fram.

### Vill du veta mer?

Ta kontakt med tingsrätten om du har frågor. Adress och telefonnummer finns på första sidan i domen.

Mer information finns på [www.domstol.se](http://www.domstol.se).