

Finansdepartementet

Nya skatteregler för företagssektorn

Fi2017/02752/S1

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker att en EBIT-modell väljs och avstyrker val av en EBITDA-modell avseende den generella ränteavdragsbegränsningsregeln.

Skatteverket lämnar ett antal påpekanden gällande de generella ränteavdragsbegränsningsreglerna samt föreslår att de förtydligas i ett antal avseenden.

Skatteverket tillstyrker införandet av regler mot så kallade hybrida mismatchningar. Skatteverket föreslår dock att reglerna i visst avseende behöver förtydligas vad gäller delägarbeskattade personer.

Skatteverket anser att det är mycket viktigt att ha riktade ränteavdragsbegränsningsregler som är effektiva och avstyrker därför delvis de föreslagna reglernas utformning. Främst gäller avstyrkandet att det för att kunna vägra avdrag för ränteutgifter i förslaget anges att skuldförhållandet ska ha uppkommit ”uteslutande eller så gott som uteslutande” för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Nivån ”uteslutande eller så gott som uteslutande” är alldeles för hög och bör ersättas med ”huvudsakligen”.

Skatteverket tillstyrker införandet av skatteregler för finansiella leasingavtal, men föreslår att reglerna behöver förtydligas vad gäller en frivillig förenklingsregel, definitionen av ett finansiellt leasingavtal, ej garanterat restvärde samt räkningsmässigt avskrivning.

Skatteverket har beräknat de totala initiala kostnaderna till 19 000 000 kr.

Skatteverket har beräknat de löpande kostnaderna till 16 170 000 kr per år.

1	Sammanfattning	1
2	Skatteverkets synpunkter.....	4
2.1	Allmänna synpunkter på reglerna i förslaget till 24 kap. IL...4	
2.1.1	Vilket beskattningsår ska ett kvarstående räntenetto fastställas? ...	4
2.1.2	Behov av ändrade CFC-regler.....	5
2.1.3	Begreppet ”hör hemma i en annan stat i skattehänseende”	8
2.2	Synpunkter på förslagen om hybrida mismatchningar i 24 kap. 14 – 17 §§ IL.....	10
2.2.1	Rubriken i förslaget till 24 kap. 14 – 17 §§ IL.....	10
2.2.2	Avräkningsfallen.....	10
2.2.3	Termerna betalas och betalning i förslaget till 24 kap. 15 och 17 §§ IL	10
2.2.4	Begreppet företag i förslaget till 24 kap. 14 – 17 §§ IL.....	11
2.3	Synpunkter på förslaget om riktade ränteavdragsbegränsningsregler i 24 kap. 18 - 22 §§ IL.....	12
2.3.1	Rubriken i förslaget till 24 kap. 18 – 22 §§ IL.....	12
2.3.2	Allmänt om förslaget och begreppet ”uteslutande eller så gott som uteslutande”	13
2.3.3	Skuldförhållanden som avser förvärv av delägarätter	14
2.3.4	Ränteutgifter i förhållande till begreppet skuld m.m.	15
2.3.5	Övrigt.....	16
2.3.6	Lagtextförslag	17
2.4	Synpunkter på det lämnade förslaget om en generell ränteavdragsbegränsning	18
2.4.1	Definitionen av ränteutgifter och ränteinkomster i förslaget till 24 kap. 2 och 25 §§ IL	18
2.4.2	Hantering av säkringsinstrument	21
2.4.3	Intressegemenskap i förslaget till 24 kap. 24 § IL	23
2.4.4	Förenklingsregeln i förslaget till 24 kap. 26 § IL	25
2.4.5	Avdragsunderlaget i förslaget till 24 kap. 27 § IL.....	25
2.4.6	Underlag för avsättning till periodiseringsfond enligt förslaget till 30 kap. 5 § IL	27
2.4.7	Förslaget till 24 kap. 28 och 29 §§ IL.....	28
2.4.8	Förslaget till 25 kap. 2 § IL	28
2.5	Synpunkter på förslagen om avtal om finansiell leasing i 20 b kap. IL	29

2.5.1	Frivillig förenklingsregel.....	29
2.5.2	Definitionen av ett finansiellt leasingavtal.....	29
2.5.3	Ej garanterat restvärde.....	30
2.5.4	Räkenskapsenlig avskrivning	30
2.6	Värdeminskningsskatt på hyreshus	31
2.7	Övriga förslag	32
2.8	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	32
2.8.1	Övergångsbestämmelserna punkt 9.....	32
2.9	Synpunkter på lagtext eller författningskommentarer av teknisk natur	32
2.9.1	Lagtext	32
2.9.2	Författningskommentaren	32
3	Konsekvenser för Skatteverket.....	32
3.1	Sammanfattning	32
3.2	Uppgifter om antal som berörs.....	33
3.3	Initiala kostnader för förslaget	33
3.3.1	Beräknade initiala kostnader för extern och intern information..	33
3.3.2	Beräknade initiala kostnader för kontroll och utredningar	35
3.3.3	Totala initiala kostnader för förslaget.....	35
3.4	Löpande kostnader för förslaget.....	35
3.4.1	Beräkning av ökade kostnader för kontroll och utredning	36
3.4.2	Totala ökade löpande kostnader för förslaget	39

2 Skatteverkets synpunkter

2.1 Allmänna synpunkter på reglerna i förslaget till 24 kap. IL

2.1.1 Vilket beskattningsår ska ett kvarstående räntenetto fastställas?

I avsnitt 5.2.8 i promemorian beskrivs i vilken ordning de olika ränteavdragsbegränsningsreglerna ska tillämpas. Av avsnittet framgår följande. Hybridreglerna och de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna, se förslaget till 24 kap. 14 – 22 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) IL, tillämpas före det att de generella ränteavdragsbegränsningsreglerna, se förslaget till 24 kap. 23 – 31 §§ IL, tillämpas. Vidare framgår av förslagets 24 kap. 28 § IL att ett negativt räntenetto som inte kunnat dras av ett år, kvarstående räntenetto, får dras av under de kommande sex åren. Av regeln framgår vidare att ett tidigare uppkommet kvarstående räntenetto ska dras av före ett senare uppkommet.

Av uttalandena i avsnitt 5.2.8 får man ett intryck att avsikten är att storleken på hela det negativa räntenettet ska utredas och fastställas det beskattningsår ränteutgifterna är hänförliga till. Även utformningen av regeln i 28 § skulle kunna tala för en sådan tolkning, ”Ett företag som enligt 26 § första stycket inte har kunnat dra av ett tidigare beskattningsårs negativa räntenetto i sin helhet får dra av återstående del”. Det skulle i sådana fall innebära likheter med bestämmelserna om underskott i näringsverksamhet som fastställs årligen för att rullas vidare till nästa år. Till skillnad mot underskott i näringsverksamhet utgör ett negativt räntenetto som inte kunnat utnyttjas, dvs. kvarstående räntenetto, en särbehandlad del av näringsverksamheten. Reglerna kan därför även tolkas som att de bildar en form av avdragsfälla där ett ej utnyttjat avdrag får prövas och dras av ett senare år om utrymme för avdrag då finns likt bestämmelserna i 25 kap. 12 §, 48 kap. 26 § eller 14 kap. 11 och 14 – 15 §§ IL. Se följande exempel som illustrerar problemet.

Exempel

År 1 har AB ett negativt räntenetto på 1 000. Avdragsunderlaget är 400. I AB:s deklaration för år 1 tas därför 400 upp som ränteavdrag och godkänns. Kvarstående räntenetto uppgår därför till 600. År 4 framkommer vid en revision av AB att 500 av år 1:s negativa räntenetto på 1 000 är hänförligt till en hybridsituation och att avdragsrätt därför inte föreligger för 500. Detta påverkar dock inte den beloppsmässiga beskattningen för år 1 eftersom avdraget 400 ryms inom de 500 som återstår efter att hybridsituationen beaktats. Rätt kvarstående räntenetto år 1 var således 100 med beaktande av de nya omständigheterna.

Anta följande alternativa situationer när AB:s deklarationer ska korrigeras i anledning av de nya uppgifterna.

1. Det kvarstående räntenettet är ännu inte utnyttjat
2. AB har utnyttjat 600 år 2
3. AB har utnyttjat 600 år 3

Innebär de aktuella reglerna i förslaget till 24 kap. 11 att ett nytt beskattningsbeslut (genom efterbeskattning) ska fattas för år 1 med innebörden att kvarstående räntenetto är 100 och att år 2 alternativt år 3 följdändras, dvs. storleken på ett kvarstående räntenetto fastställs det beskattningsår ränteutgiften är hänförlig till?

Eller ska ett nytt beskattningsbeslut fattas år 2 eller år 3, dvs. storleken på ett kvarstående räntenetto fastställs det år avdraget yrkas?

Ett ytterligare problem är vid vilken tidpunkt AB får anses ha lämnat en oriktig uppgift. Vid år 1, år 2 eller år 3 beroende på vid vilket år avdrag yrkas?

Det har även betydelse för möjligheten att påföra skattetillägg samt beräkna på vilket underlag skattetillägg ska tas ut om ändring ska ske år 1 alternativt år 2 eller år 3, se 49 kap. 4, 5 och 11 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Om skattetillägg ska kunna påföras för det fall ett beskattningsbeslut ska avse en ändring av fastställt kvarstående räntenetto för år 1 enligt ovanstående exempel torde det krävas en anpassning av bestämmelserna i 49 kap. SFL. Detta eftersom den oriktiga uppgiften inte påverkat skatteuttaget för år 1, jfr även med bestämmelserna i 49 kap. 14 § SFL avseende underlag för skattetillägg när den oriktiga uppgiften medfört underskott av näringsverksamhet som inte utnyttjas samma beskattningsår.

När en oriktig uppgift anses ha lämnats har även betydelse för Skatteverkets möjligheter till efterbeskattning, se 66 kap. 27 § SFL.

Skatteverket anser att det är viktigt att det klargörs om reglerna innebär att ett kvarstående räntenetto ska fastställas det år det är hänförligt till eller prövas det år det utnyttjas som ett avdrag. Med tanke på att avdragsrätten för kvarstående räntenetto tidsmässigt är begränsat till 6 år föreslår Skatteverket att avdrag för kvarstående räntenetto ska prövas det år och till den del avdraget yrkas.

Skatteverket föreslår även i avsnitt 2.4.7 nedan att termen ”kvarstående *negativt* räntenetto” används i förslaget till 24 kap. 28 och 29 §§ 11.

2.1.2 Behov av ändrade CFC-regler

I 39 a kap. 11 finns bestämmelser om beskattning av delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster (s.k. CFC-bolag). När bolagsskattesatsen sänks till 20 procent kommer ett företag att vara lågbeskattat om det beskattas med mindre än 11 procent ($0,55 \times 0,20$). För att testa om bolaget är lågbeskattat enligt huvudregeln i 39 a kap. 5 § 11 ska man beräkna dess inkomster enligt regler för svenska aktiebolag och jämföra med det utländska skatteuttaget. Det innebär att reglerna om negativa räntenetton också ska beaktas vid inkomstberäkningen. Samma regler tillämpas när delägarens andel av överskottet i CFC-bolaget beräknas.

Exempel

Anta att resultatet före ränteavdrag är 1 000 och att utgiftsräntan är 900. Det andra landet beskattar ett resultat på 100 och skattesatsen är 25 procent vilket gör att skatt tas ut med 25.

I Sverige medges bara ränteavdrag med 350 (1 000 x 35 %) vilket innebär en skattepliktig inkomst på 650. Ett utländskt skatteuttag med 25 på en inkomst på 650 blir ca 3,8 procent. Alltså är inkomsten lågbeskattad och den svenske delägaren ska CFC-beskattas.

De föreslagna reglerna om avdragsbegränsning för negativa räntenetton tillämpas på bolagsnivå i CFC-bolaget på samma sätt som i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Trots det finns inga förslag i promemorian om CFC-bolag som motsvarar de förslag som gäller för svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer och deras delägare. Under de följande fyra underrubrikerna pekar Skatteverket på fyra bestämmelser som berörs och lämnar förslag på förändringar jämfört med promemorian i tre av dem. Förslagen innebär att lagtexten kompletteras så att även utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster omfattas.

Undantaget för företag som ägts av fysiska personer hela året

I förslaget till 24 kap. 23 § andra stycket IL finns undantag från reglerna om negativa räntenetton för svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som ägts av fysiska personer hela året. Det finns däremot inget undantag för CFC-bolag som helt ägs av fysiska personer.

I avsnitt 5.2.7 i promemorian (s. 135 ff) motiveras varför svenska handelsbolag undantas om de enbart har fysiska delägare. Ett skäl som nämns är att delägare i svenska handelsbolag och komplementären i kommanditbolag är obegränsat ansvariga för bolagets skulder. Något motsvarande gäller normalt inte för delägare i CFC-bolag. Man kan också konstatera att ett CFC-bolag inte är delägarbeskattat i sitt hemland.

En svårighet med att undanta CFC-bolag som enbart ägs av fysiska personer är att det är ägandet vid utgången av delägarrens beskattningsår som avgör vem som är delägare och ska beskattas för CFC-bolagets inkomst (39 a kap. 2 § IL). Beroende på hur CFC-bolagets beskattningsår förhåller sig till delägarrens skulle det kunna förekomma vid ägarförändringar att CFC-bolaget ägts av fysiska personer under hela CFC-bolagets beskattningsår men juridiska personer beskattas för CFC-bolagets resultat efter ägarförändringar.

Mot bakgrund av det som anförs ovan är det svårt att avgöra om det finns skäl att undanta CFC-bolag där fysiska personer är delägare från reglerna om negativa räntenetton. Skatteverket föreslår därför att det inte införs ett motsvarande undantag för CFC-bolag.

Definitionen av företag i intressegemenskap

I förslaget till 24 kap. 24 § IL finns en definition av vad som avses med företag i intressegemenskap vid tillämpningen av förenklingsregeln i 26 §. Ett CFC-bolag och dess delägare kan inte vara i intressegemenskap med varandra enligt definitionen. Det finns ingen koncernbidragsrätt mellan dem och CFC-bolag finns inte med i den fortsatta uppräknningen. Det innebär att både CFC-bolaget och dess delägare kan dra av 100 000 kronor vardera i negativt räntenetto.

Skatteverket ser inget skäl till en sådan särbehandling av CFC-bolag utan föreslår att det införs en fjärde strecksats i 24 § med följande lydelse;

Finansdepartementets förslag

Skatteverkets förslag

24 §

Med företag i intressegemenskap avses i 26 §

- företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra,
- i fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i ett svenskt handelsbolag, företaget och handelsbolaget, *och*
- i fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, företaget och den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen.

25 §

Med företag i intressegemenskap avses i 26 §

- företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra,
- i fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i ett svenskt handelsbolag, företaget och handelsbolaget,
- i fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, företaget och den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen, *och*
- i fråga om företag som, direkt eller indirekt genom andra utländska juridiska personer, äger andel i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster, företaget och den utländska juridiska personen med lågbeskattade inkomster.

Skatteverket föreslår även att motsvarande reglering införs i reglerna om finansiella leasingavtal och att det läggs till som en ny fjärde strecksats i förslaget till 20 b kap. 3 § första stycket II.

Svenska delägare kan bli CFC-beskattade även om CFC-bolaget ägs genom en eller flera utländska juridiska personer. Förslaget har utformats utifrån definitionen av delägare i 39 a kap. 2 § II.

Beräkning av avdragsunderlaget

I förslaget till 24 kap. 27 § II anges att överskottet av näringsverksamheten ska minskas med överskott som belöper sig på andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer när avdragsunderlaget beräknas. Skatteverket ser inga skäl till att behandla andelar i CFC-bolag annorlunda utan föreslår att ”i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster” läggs till i sista strecksatsen, se även avsnitt 2.4.5 för det fullständiga lagförslaget till 27 §.

Avsättning till periodiseringsfond

I förslaget till 30 kap. 5 § IL anges att underlaget för avsättning till periodiseringsfond ska minskas med 13/7 av ett negativt räntenetto som dragits av hos ett svenskt handelsbolag eller hos en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Skatteverket ser inget skäl till att samma sak inte ska gälla ett negativt räntenetto som dragits av vid beräkningen av inkomsten i ett CFC-bolag. Skatteverket föreslår därför att ”*bos en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster*” läggs till i sista strecksatsen, se även avsnitt 2.4.6 för det fullständiga lagförslaget till 5 §.

2.1.3 Begreppet ”hör hemma i en annan stat i skattehänseende”

I några av förslagets bestämmelser i 24 kap. IL har det betydelse om ett företag hör hemma i en annan stat i skattehänseende. Det gäller förslagen till 24 kap. 15-17 och 41 §§ IL.

Uttrycket ”hör hemma i staten i skattehänseende” används på några andra ställen i inkomstskattelagen som en del i en definition. Följande exempel finns i 35 a kap. 3 § IL men nästan identiska lydelse finns i 37 kap. 10 §, 38 kap. 4 §, 38 a kap. 5 §, 48 a kap. 3 § och 49 kap. 3 § IL.

”Ett företag anses vid tillämpningen av detta kapitel höra hemma i en viss stat, om företaget enligt lagstiftningen i denna stat hör hemma i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i annan stat på grund av ett skatteavtal. Om företaget enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en annan stat ska det anses höra hemma i denna andra stat.”

I förslagen till 24 kap. 15-17 och 41 §§ IL står bara ”företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende” utan någon förklaring till vad som avses med uttrycket. Det finns inte heller någon förklaring vare sig i allmänmotiveringen eller författningskommentaren. Det är olyckligt om olika uttryck används för samma sak eller om samma uttryck används för olika saker.

Osäkerheten förstärks av det uttalande i författningskommentaren till 24 kap. 41 § IL som nämns nedan under rubriken Förslaget till 24 kap. 41 § IL.

Osäkerheten förstärks också av att delägarbeskattade företag inte kan anses vara hemmahörande i en stat i skattehänseende. Detta kommenteras ytterligare nedan under rubriken Förslaget till 24 kap. 16 § IL.

Skatteverket har svårt att se att uttrycket ”hör hemma i en annan stat i skattehänseende” kan tolkas på annat sätt än det som framgår av 35 a kap. 3 § IL. För att undanröja oklarheterna föreslår därför Skatteverket att det införs en bestämmelse som motsvarar den som används i 35 a kap. 3 § IL och som blir tillämplig på 24 kap. 15-17 och 41 §§ IL. Skatteverket föreslår även att följande mening läggs till så att delägarbeskattade företag omfattas som inte är hemmahörande någonstans skatterättsligt. *Om ett företag inte hör hemma i någon stat i skattehänseende ska det anses höra hemma i den stat där det är bildat eller registrerat.*

Om avsikten är att innebörden av uttrycket ”hör hemma i en annan stat i skattehänseende” ska vara någon annan i 24 kap. 15-17 och 41 §§ IL än vad som framgår av 35 a kap. 3 § IL föreslår Skatteverket att innebörden antingen förklaras i författningskommentaren eller att

lagtexten formuleras på ett tydligare sätt. Beroende på vad avsikten är att uttrycket ska omfatta kan lagtexten behöva kompletteras så att den även omfattar företag som inte är skattesubjekt.

Förslaget till 24 kap. 16 § IL

Bestämmelsen omfattar betalningar av eller till ett hybridföretag. På s. 153 i promemorian finns två exempel som illustrerar situationerna. I exempel 2 sker betalningen till ett delägarbeskattat företag i stat B. Det står i exemplet att företaget i skattehänseende hör hemma i stat B.

Problemet med delägarbeskattade företag är emellertid att de inte hör hemma någonstans i skattehänseende eftersom de inte är skattesubjekt. De kan exempelvis inte ha hemvist i en stat enligt den lydelse som finns i artikel 4 i OECD:s modellavtal. Ur svensk synvinkel är det svårt att se att företag B i exempel 2 hör hemma i skattehänseende i stat B och det är osäkert om stat B skulle anse att företag B hör hemma i skattehänseende där. Man kan därför fråga sig ur vilket lands synvinkel bedömningen ska göras. Stat C tycks anse att företag B hör hemma i stat B i skattehänseende men är det stat C:s uppfattning som avgör detta? Det är visserligen skillnaden i den rättsliga klassificeringen mellan stat B och stat C som medför att företag B är ett hybridföretag men det framgår inte av lagtexten att stat C:s klassificering styr var företag B ska anses höra hemma i skattehänseende.

Skatteverket anser att uttrycket ”företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende” måste förklaras eller förtydligas så att det klart framgår hur delägarbeskattade företag omfattas av uttrycket. Alternativt kan uttrycket behöva kompletteras så att ett företag som inte är skattesubjekt anses höra hemma i den stat där det är bildat eller registrerat. Skatteverkets förslag framgår ovan av de två sista styckena under rubriken Begreppet ”hör hemma i en annan stat i skattehänseende”.

Förslaget till 24 kap. 41 § IL

Den föreslagna bestämmelsen fanns tidigare i 24 kap. 19 § IL. Ändringen består av att uttrycket ”utländskt företag” har ersatts med uttrycket ”företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende”. I författningskommentaren till paragrafen står att någon materiell ändring inte är avsedd.

Som framgår ovan anser Skatteverket att uttrycket är otydligt. Skatteverket uppfattar emellertid att det krävs att ett företag är obegränsat skattskyldigt i den andra staten för att vara ett ”företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende”. Eventuellt måste man också tolka in att företaget inte får ha hemvist enligt skatteavtal i någon annan stat. Exempelvis ett svenskt aktiebolag som har sin verkliga ledning i en annan stat, som därför blir obegränsat skattskyldigt i den staten och som får hemvist i den staten på grund av skatteavtal mellan Sverige och den andra staten bör anses vara ett företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende.

Ett svenskt aktiebolag kan däremot inte ses som ett utländskt företag. Skatteverket förstår därför inte vad som omfattas av uttrycket ”företag som hör hemma i en annan stat i

skattehänseende” om någon materiell ändring inte är avsedd. Detta är ytterligare ett skäl till att uttrycket behöver förklaras.

2.2 Synpunkter på förslagen om hybrida mismatchningar i 24 kap. 14 – 17 §§ IL

2.2.1 Rubriken i förslaget till 24 kap. 14 – 17 §§ IL

I rubriken anges att de där efterföljande paragraferna innehåller bestämmelser om ”Avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer”. I de aktuella bestämmelserna anges att det ska vara fråga om ränteutgifter enligt definitionen i 2 §. Skatteverket föreslår att termen ”ränta” i rubriken ska ändras till ”*ränteutgifter*”.

2.2.2 Avräkningsfallen

I promemorian berörs inte de fall där en hybridsituation leder till en skattefördel (mismatch) på grund av avräkning för utländsk skatt. Anta som exempel att avdrag medges i Sverige som för ränta på ett finansiellt instrument och att beloppet tas upp till beskattning av företaget i det andra landet. Bestämmelserna i det andra landet medger däremot avräkning för källskatt mot det erhållna beloppet varför följderna blir att någon reell beskattning inte sker. Skatteverket anser det angeläget att det tydliggörs att även dessa fall kan åtgärdas och föreslår därför att dessa fall berörs särskilt i det fortsatta arbetet med implementering av hybridreglerna.

2.2.3 Termerna betalas och betalning i förslaget till 24 kap. 15 och 17 §§ IL

I de föreslagna reglerna mot vissa gränsöverskridande situationer i 24 kap. 14 – 17 §§ IL används i 15 § termen ”betalas” och i 17 § ”betalningen”. Skatteverket anser att innebörden av termerna framstår som oklara och att det behöver tydliggöras vad som avses. Ett problem i sammanhanget är att räntor kan ”betalas” genom att de skuldförs utan att någon faktisk betalning verkställs. Det är då i sammanhanget oklart om med termen ”betalas” avses betalning enligt en kontantprincip eller om t.ex. en skuldförd post motsvaras av begreppet ”betalas”.

Begreppet betalning (payment) har enligt OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, vidare BEPS, åtgärd 2 rekommendation 12 följande innebörd.

”Payment includes any amount capable of being paid including (but not limited to) a distribution, credit, debit, accrual of money but it does not extend to payments that are only deemed to be made for tax purposes and that do not involve the creation of economic rights between parties.”

Det är möjligt att termerna betalas och betalningen i de föreslagna reglerna i 15 § och 17 § ska tolkas konformt med den betydelse de har i BEPS åtgärd 2 rekommendation 12. Den synen bygger på att reglerna i 15 § och 17 § avser att genomföra artikel 9 i Rådets direktiv (EU) 2016/1164 (vidare ATAD) samt Rådets direktiv om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer (EU) 2017/952 (ändringsdirektivet). Såväl artikel 9 i ATAD som ändringsdirektivet är, som Skatteverket tolkar skälen till såväl ATAD som ändringsdirektivet, ett sätt för EU att få till ett enhetligt

genomförande av OECD:s BEPS-åtgärder inom unionen, se t.ex. skälen till ändringsdirektivet punkt 3. Termen betalning förekommer t.ex. även i punkterna 15, 16, 18 och 20 i skälen till ändringsdirektivet. I punkt 28 i skälen till ändringsdirektivet anges att medlemsstaterna bör använda de tillämpliga förklaringarna och exemplen i OECD:s Bepsrapport om åtgärd 2.

Skatteverket utgår därför från att det är en rimlig tolkning att med ”betalas” och ”betalning” avses även situationer där t.ex. en ränteutgift endast skuldförs löpande utan att en faktisk betalning sker. Skatteverket uppfattar att det är det som syftas på i författningskommentaren till 15 §, s. 321. Skatteverket föreslår dock att terminologin förtydligas i författningskommentaren och allmänmotiveringen så att det framgår att när termerna ”betalas” och ”betalning” används i de aktuella lagrummen avses samma sak som begreppet ”payment” i BEPS-rekommendationerna åtgärd 2.

2.2.4 Begreppet företag i förslaget till 24 kap. 14 – 17 §§ IL

Skatteverket utgår från att begreppet företag i hybridbestämmelserna omfattar ränteutgifter som betalas till ett handelsbolag och en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. I bestämmelserna framgår bl.a. av 17 § att ett företag inte får dra av ränteutgifter till ett företag om inte motsvarande inkomst tas upp till beskattning av det andra företaget. Detta under förutsättning att det beror på skillnader i den rättsliga klassificeringen av det finansiella instrumentet. För det fall det andra företaget är ett handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person och därför inte utgör ett skattesubjekt kommer beskattning inte ske av det andra företaget oavsett den rättsliga klassificeringen på instrumentet. D.v.s. att beskattning inte sker av det andra företaget i dessa fall beror inte på den rättsliga klassificeringen utan på att det andra företaget inte utgör skattesubjekt. Däremot kan den rättsliga klassificeringen av instrumentet innebära att inkomsten inte behöver tas upp av delägarna i handelsbolaget eller den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen. Det är således tydligt att bestämmelsen i dessa fall även måste relatera till det företag som är delägar i det fall det andra företaget är ett handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Det föreslås därför ett förtydligande i 17 § genom att det i första stycket andra strecksatsen efter ”företaget” läggs till ”eller, när företaget är delägarbeskattat, dess delägar”. Motsvande ändring föreslås i 16 § första stycket andra strecksatsen.

Finansdepartementets förslag

Skatteverkets förslag

24 kap.

16 §

Ett företag får inte dra av ränteutgifter till ett företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende och som ingår i samma intressegemenskap om

Ett företag får inte dra av ränteutgifter till ett företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende och som ingår i samma intressegemenskap om

– motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning av det andra företaget, och

– detta beror på skillnader i den rättsliga klassificeringen av något av företagen i skattehänseende i Sverige och den andra staten eller i två eller flera andra stater.

– motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning av det andra företaget *eller, när*

företaget är delägarbeskattat, dess delägare, och

– detta beror på skillnader i den rättsliga klassificeringen av något av företagen i skattehänseende i Sverige och den andra staten eller i två eller flera andra stater.

17 §

Ett företag får inte dra av ränteutgifter till ett företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende och som ingår i samma intressegemenskap om

– motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning av det andra företaget, och

– detta beror på skillnader i den rättsliga klassificeringen av det finansiella instrumentet eller betalningen i skattehänseende i Sverige och den andra staten.

En inkomst ska anses ta tas upp till beskattning om den tas upp inom tolv månader räknat från utgången av det beskattningsår som ränteutgiften hänför sig till.

Ett företag får inte dra av ränteutgifter till ett företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende och som ingår i samma intressegemenskap om

– motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning av det andra företaget *eller, när*

företaget är delägarbeskattat, dess delägare, och

– detta beror på skillnader i den rättsliga klassificeringen av det finansiella instrumentet eller betalningen i skattehänseende i Sverige och den andra staten.

En inkomst ska anses ta tas upp till beskattning om den tas upp inom tolv månader räknat från utgången av det beskattningsår som ränteutgiften hänför sig till.

2.3 Synpunkter på förslaget om riktade ränteavdragsbegränsningsregler i 24 kap. 18 - 22 §§ IL

2.3.1 Rubriken i förslaget till 24 kap. 18 – 22 §§ IL

I rubriken anges att de där efterföljande paragraferna innehåller bestämmelser om ”Särskild avdragsbegränsning för ränta på vissa skulder till företag i intressegemenskap”. I de aktuella

bestämmelserna anges att det ska vara fråga om ränteutgifter enligt definitionen i 2 §. Skatteverket föreslår att termen ”ränta” i rubriken ska ändras till ”ränteutgifter”.

2.3.2 Allmänt om förslaget och begreppet ”uteslutande eller så gott som uteslutande”

Skatteverket anser att det är mycket viktigt att ha riktade regler av den typ som 2013 års regler i nuvarande 10 a – 10 f §§ i 24 kap. IL innebär. Utan riktade regler blir det väldigt enkelt att åstadkomma oberättigade ränteavdrag inom det ränteavdragsutrymme som de mer generella reglerna om ränteavdrag tillåter. Utan riktade regler snedvrids konkurrensen mellan de som vill och kan planera bort beskattning och de som inte vill eller inte kan planera bort beskattning. En sådan snedvridning av konkurrensen anser Skatteverket är skadlig. Nuvarande inriktning på regelverk är visserligen relativt krångligt och har lett till många tvister. Men frågan är vad alternativet är. Inget bättre alternativ har upptäckts.

Förslaget till nya riktade regler innebär bland annat att man som huvudregel får dra av räntor på skulder till alla företag inom EES och i stater med vilka Sverige har skatteavtal, oavsett om företagen är lågbeskattade eller inte. Det gäller exempelvis räntebetalningar till belgiska företag som gör NID-avdrag med så stort belopp att de inte beskattas alls eller räntebetalningar till svenska kommuner som överhuvudtaget inte är skattskyldiga. För att kunna vägra avdrag i dessa fall när mottagaren beskattas lågt eller inte alls måste skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande ha uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Sådant som nu omfattas av ventilen och måste vara affärsmässigt till minst 75 procent för att avdrag ska kunna medges behöver enligt förslaget bara vara affärsmässigt till 10 procent. Detta är en avsevärd förändring av regelverket.

Förslaget innebär även att det så kallade undantaget från tioprocentsregeln, där begreppet huvudsakligen används (ca 75 procent eller mer = 25 procent affärsmässighet räcker för avdrag) ändrar innehåll så att begreppet uteslutande eller så gott som uteslutande (90 – 95 eller mer = 10 procent affärsmässighet räcker för avdrag) i stället används. Även detta är en avsevärd förändring av regelverket.

Skatteverkets bedömning är att nuvarande regelverk i huvudsak fungerar på avsett sätt. Regelverket träffar de ränteavdrag som bör träffas. Med en breddning av back-to-back regleringen och vad som ska anses vara ”ränteutgifter” vid tillämpning av dessa regler - i linje med vad förslaget innehåller - så anser Skatteverket att de största bristerna i nuvarande regler rättas till. Skatteverket avstyrker dock att begreppet ”huvudsakligen” ersätts med ”uteslutande eller så gott som uteslutande”. De domstolsavgöranden som hittills kommit gällande 2013 års regler har i princip samtliga inneburit att domstolarna ansett att Skatteverkets beslut ska lämnas oförändrade. Det visar än så länge att reglerna har fungerat och varit effektiva och att Skatteverket tillämpat dem enhetligt och riktigt. Att minska reglernas effektivitet är inte lämpligt. Den administrativa praxis som nu utvecklats innebär också att antalet aktuella fall för Skatteverket att utreda och åtgärda minskat betydligt. Rättsläget har därvid också klarlagts för företagen. Skatteverket har också sett att företagen anpassat sig efter regleringen och frivilligt avhåller sig från vissa skatteupplägg. En ändring av ”huvudsakligen” till ”uteslutande eller så gott som uteslutande” kommer att innebära att

en ny omgång praxisutveckling måste till och att nya gränser måste dras, vilket innebär merarbete och osäkerhet för såväl Skatteverket som de enskilda företagen.

Med de förslag till generella avdragsbegränsningsregler som lämnas i promemorian kommer det finnas ett mycket stort utrymme kvar att skatteplanera inom med hjälp av ränteutgifter. Det är därför av yttersta vikt att de riktade reglerna inte blir för tandlösa.

Vad den föreslagna nya avgränsningen till att skuldförhållandet ska vara ”uteslutande eller så gott som uteslutande” i stället för ”huvudsakligen” innebär är svårt att helt säkert sja om. Klart är nog att fall där man bygger upp koncernstrukturer just för att erhålla effekten avdrag för ränteutgiften och ingen eller låg beskattning av motsvarande ränteintäkt och att fordringarna läggs i särskilt tillskapade bolag för detta ändamål bör även kunna träffas av de föreslagna snävare reglerna. Bolag som i sig inte har någon egen verksamhet av betydelse bör kunna identifieras vara till för att just så gott som uteslutande vara en part i aktuellt skuldförhållande just för de skattefördelar detta medför.

Vad som därutöver kan komma att inordnas under ”uteslutande eller så gott som uteslutande” är svårt att sja om. Skatteverket ser i vart fall ett problem i detta sammanhang. Nuvarande regelverk bedömer Skatteverket har varit relativt effektivt i förhållande till företag som tidigare satt väldigt höga räntesatser på interna lån. Skatteverket har i sin granskning sett att många av de koncerner som tidigare använt sig av höga räntesatser (upp till 16 procent i många fall) självmant har dragit ned dessa. Vad som kommer att hända med räntesatserna framöver framstår som osäkert. Det står i motiveringen till de föreslagna ändringarna att nivån på räntan är en sådan faktor som bör beaktas även framöver. Men med den föreslagna avgränsningen till ”uteslutande eller så gott som uteslutande” kommer effektiviteten i detta hänseende att minska. Även andra betydelsefulla försämringar i effektiviteten kommer säkert att inträffa. Med hänsyn till det ovan anförda så avstyrker Skatteverket förslaget i denna del.

I förslaget används begreppet ”uteslutande eller så gott som uteslutande” generellt. Skatteverket anser att 10 procent är ett för lågt krav på affärsmässighet och föreslår att i stället ett krav på 25 procent ska gälla, och att detta sker genom att begreppet huvudsakligen används i lagtexten. Se lagtextförslag i avsnitt 2.3.6 nedan.

2.3.3 Skuldförhållanden som avser förvärv av delägarrätter

Skatteverket anser att det är nödvändigt att krav uppställs på att även skuldförhållandet ska vara väsentligen affärsmässigt motiverat för att avdrag ska kunna medges för skuld avseende internt förvärv av delägarrätt.

De fall Skatteverket sett av skuldförhållanden etablerade genom koncerninterna förvärv av delägarrätter har i allt väsentligt gällt förflyttningar av dotterbolag inom intressegemenskapen. Det kan ofta vara problematiskt för Skatteverket att ifrågasätta företagets bedömning av var i koncernstrukturen ett visst dotterbolag organisatoriskt bäst hör hemma. Det är inte själva placeringen som sådan som egentligen bör ifrågasättas. Det är i stället själva det koncerninterna skuldförhållandet som Skatteverket menar i princip nästan aldrig behöver etableras vid koncerninterna förflyttningar av dotterbolag. Det är därför inte särskilt fruktbart att som det görs i förslaget enbart lägga större krav på affärsmässighet

avseende själva förvärvet som sådant, som det görs i 21 § i 24 kap. IL genom krav på "väsentligt affärsmässigt motiverat". Det högre kravet bör ställas även på själva skuldförhållandets etablering och fortbestånd. Det är problem för Skatteverket att föra process och isolerat hävda att ett förvärv inte är väsentligen affärsmässigt motiverat. Därför bör även skuldförhållandet omfattas. Att det interna förvärvet i stället kan ske via tillskott (vilket ju är det egentliga viktiga skälet till att ett skuldförhållande inte behöver etableras vid interna förvärv, utan det görs av skatteskal) är hänförligt till skuldförhållandet och inte till själva förvärvet.

Skatteverket är också osäkert på hur förslaget förhåller sig till Högsta Förvaltningsdomstolens praxis angående "affärsmässiga skäl" enligt 2009 års regler, se t.ex. HFD 2011 ref 90 I. Enligt de reglerna (gamla ventilen) krävdes för avdrag att såväl förvärvet som den skuld som låg till grund för ränteutgifterna var huvudsakligen affärsmässigt motiverade.

I detta sammanhang uttalade Högsta Förvaltningsdomstolen, i t.ex. ovan nämnda dom, att man ska skilja mellan organisatoriska och affärsmässiga skäl. Högsta Förvaltningsdomstolen angav att en omorganisation oftast är 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. Enligt dessa regler var det fråga om huvudsakligen affärsmässiga skäl. Men Högsta Förvaltningsdomstolen resonerade generellt om affärsmässiga skäl.

Enligt promemorians lagförslag (21 §) ska det nu vara fråga om väsentliga affärsmässiga skäl.

Promemorians förslag om väsentliga affärsmässiga skäl väcker ett antal frågor som är viktiga att besvara. Gäller här också Högsta Förvaltningsdomstolens uttalanden fortfarande? Har lagstiftaren tänkt att omorganisationer i princip aldrig ska anses vara affärsmässiga enligt den aktuella regeln? Och hur ska man tänka med möjligheten att lämna tillskott. Är möjligheten att genomföra affären genom tillskott (dvs. att tillskjuta aktierna till det bolag som ska äga företaget) en parameter som påverkar affärens affärsmässighet? Skatteverket anser sammanfattningsvis att det är viktigt att man kan hämta vägledning från Högsta förvaltningsdomstolens praxis enligt ovan. Skatteverket anser att det tydliggörs genom att det i lagtexten anges att även skuldförhållandet ska beaktas. Skatteverket föreslår därför att lagtexten (21 §) utformas i enlighet med vad som anges i avsnitt 2.3.6 nedan.

Se lagtextförslag i avsnitt 2.3.6 nedan.

2.3.4 Ränteutgifter i förhållande till begreppet skuld m.m.

Skatteverket välkomnar att det blir en utvidgning av tillämpningsområdet i och med att det i 2 § i 24 kap. IL föreslås en ny definition av vad ränteutgifter ska anses omfatta vid tillämpning av reglerna i 24 kap. IL. Den utformning som lagtexten nu har och användandet av begreppen skuld och skuldförhållande och liknande kan dock innebära vissa problem i förhållande till den utvidgning som avses ske.

I ATAD definieras i artikel 2 vad som avses med lånekostnader enligt följande:

”räntekostnader för alla former av skuld, andra kostnader som ekonomiskt motsvarar ränta och kostnader som uppkommer i samband med införskaffandet av kapital, enligt definitionen i nationell rätt, inbegripet men ej begränsat till betalningar avseende vinstandelslån, tillskriven ränta på instrument som konvertibla obligationer och nollkupongsobligationer, belopp enligt alternativa finansieringsarrangemang, till exempel islamisk finansiering, finansieringskostnadsdelen av betalningar av finansiell leasing, kapitaliserad ränta som ingår i balansräkningsvärdet av en därtill relaterad tillgång, eller nedskrivning av kapitaliserad ränta, belopp som i förekommande fall mäts med hänvisning till avkastningen på finansiering inom ramen för internprissättningsregler, belopp av fiktiv ränta inom ramen för derivatinstrument eller säkringsarrangemang med anknytning till ett subjekts lån, vissa utländska valutakursvinster och valutakursförluster på lånat kapital och instrument med anknytning till införskaffandet av kapital, garantiavgifter för finansieringsarrangemang, arrangemangsavgifter och liknande kostnader som gäller upplåning av kapital.”

I 24 kap. 20 § IL i förslaget anges ”ränteutgifter avseende en skuld”. Begreppet ”avse” har av Högsta förvaltningsdomstolen tolkats restriktivt vid prövning om en skuld avsett ett förvärv av en delägar rätt. Med en restriktiv tolkning av texten ”ränteutgifter avseende en skuld” så kan en del av det som anges i direktivet komma att falla utanför. Direktivets regler är inte bindande såvitt avser utformningen av de riktade reglerna. Men i promemorians förslag synes man utgå ifrån att samma definition av vad som är ränteutgifter ska få genomslag i alla de regler som föreslås tas in i 24 kap. IL. Skatteverkets uppfattning är att sådant genomslag är det riktiga och att de ”ränteutgifter” som kommer att omfattas av de övriga förslagen i 24 kap. IL även ska kunna träffas av de föreslagna riktade reglerna i 24 kap. 18-22 §§ IL.

Genom tillägget ”avseende en skuld” så kan sådant som bör omfattas kanske komma att hamna utanför tillämpningsområdet för de riktade reglerna. Ett förtydligande bör därför ske i lagtextförslaget tillsammans med uttalanden i förarbetena. Lagtexten bör utformas lite mer öppet än nu med fokus på att begreppet ”ränteutgifter” är ett brett begrepp. Ett förslag till möjlig utformning lämnas nedan. Det är inte bara i 20 § denna problematik finns utan även i fler paragrafer, se lagtextförslag i avsnitt 2.3.6 nedan.

2.3.5 Övrigt

I 24 kap. 20 § IL i förslaget anges att

”Ett företag som ingår i en intressegemenskap får, om inte annat följer av andra stycket eller 21 §, dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag inom intressegemenskapen bara om det **företag** [Skatteverkets fetmarkering] som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften...”

Det bör stå ”det företag inom intressegemenskapen” som faktiskt har rätt till inkomsten, som det gör i motsvarande lagtext i gällande regler. Annars kan det tolkas som att en ändring av regelverket avses ska ske i detta avseende. En slutlig mottagare utanför intressegemenskapen omfattas inte idag och bör inte omfattas framöver heller. Att avsikten inte är att någon ändring i detta hänseende ska ske framgår tydligt av sammanfattningen av förslaget på sidan 159. Se lagtextförslag nedan.

2.3.6 Lagtextförslag

Finansdepartementets förslag

Med företag avses i 19–22 §§ juridiska personer och svenska handelsbolag.

Företag ska vid tillämpning av 20–22 §§ anses vara i intressegemenskap med varandra om

- ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det andra företaget, eller
- företagen står under i huvudsak gemensam ledning.

Skatteverkets förslag

24 kap.

18 §

Med företag avses i 19–22 §§ juridiska personer och svenska handelsbolag.

Företag ska vid tillämpning av 20–22 §§ anses vara i intressegemenskap med varandra om

- ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det andra företaget, eller
- företagen står under i huvudsak gemensam ledning.

Med skuld och skuldförhållande avses även andra förhållanden som leder till sådana ränteutgifter som avses i 2 §.

20 §

Ett företag som ingår i en intressegemenskap får, om inte annat följer av andra stycket eller 21 §, dra av ränteutgifter *avseende* en skuld till ett företag i intressegemenskapen bara om det företag som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften

- hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES),
- hör hemma i en stat utanför EES med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet, eller
- skulle ha beskattats för inkomsten med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där företaget hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.

Om skuldförhållandet *uteslutande eller så gott som uteslutande* har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig

Ett företag som ingår i en intressegemenskap får, om inte annat följer av andra stycket eller 21 §, dra av ränteutgifter *som, direkt eller indirekt, har samband med* en skuld till ett företag i intressegemenskapen bara om det företag *inom intressegemenskapen* som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften

- hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES),
- hör hemma i en stat utanför EES med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet, eller
- skulle ha beskattats för inkomsten med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där företaget hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.

Om skuldförhållandet *huvudsakligen* har uppkommit för att intressegemenskapen

skatteförmån, får dock ränteutgifterna inte dras av.

ska få en väsentlig skatteförmån, får dock ränteutgifterna inte dras av.

21 §

Om en skuld till ett företag i intressegemenskapen *avser* ett förvärv av en delägarrätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen, får avdrag enligt 20 § bara göras om förvärvet är väsentligen 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.

Om en skuld till ett företag i intressegemenskapen, *direkt eller indirekt, har samband med* ett förvärv av en delägarrätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen, får avdrag enligt 20 § bara göras om *skuldförhållandet och* förvärvet är väsentligen 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.

22 §

Bestämmelserna i 20 § och 21 § första stycket tillämpas också på en skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen, till den del ett företag i intressegemenskapen har en fordran på det förstnämnda företaget, eller på ett företag som är i intressegemenskap med det förstnämnda företaget, om skulden kan anses ha samband med denna fordran.

Bestämmelserna i 20 § och 21 § första stycket tillämpas också på en skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen, till den del ett företag i intressegemenskapen har en fordran på det förstnämnda företaget, eller på ett företag som är i intressegemenskap med det förstnämnda företaget, om skulden kan anses ha samband med denna fordran.

Med fordran i första stycket avses också ett annat förhållande som har ett samband med det förhållande som innebär en ränteutgift.

2.4 Synpunkter på det lämnade förslaget om en generell ränteavdragsbegränsning

2.4.1 Definitionen av ränteutgifter och ränteinkomster i förslaget till 24 kap. 2 och 25 §§ IL

Definitionen av vad som ska omfattas av begreppet ”ränteutgifter” framgår av förslaget till 24 kap. 2 § IL. Där anges att med ”ränteutgifter avses i detta kapitel ränta och andra utgifter för kredit och utgifter som är jämförbara med ränta”.

Lagtexten ger ingen ytterligare ledning till vad som avses utan det framgår av författningskommentaren genom att man där hänvisar till det som omfattas av termen

lånekostnader i artikel 2.1 i ATAD som i sin tur bygger på definitionen i OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project åtgärd 4 (vidare åtgärd 4), se författningskommentaren till 2 §, s. 318 ff. Den språkliga utformningen av lagtexten överensstämmer, såvitt Skatteverket kan bedöma, med den språkliga utformningen av räntebegreppet i åtgärd 4 avsnitt 2, punkt 36 (i) och (ii). Vägledning vid tolkning av regeln i 2 § får således i första hand hämtas från ATAD artikel 2.1 som i sin tur bygger på åtgärd 4.

Syntetiska lån

På marknaden förekommer i dag olika finansiella instrument av syntetisk karaktär. I exempelvis RÅ 2001 not. 160 var fråga om ett swapavtal där innebörden av swapavtalet var att ena parten, ett AB, gjorde ett syntetiskt återköp av egna aktier. Det syntetiska återköpet finansierades genom ett syntetiskt lån från motparten, en bank. På det belopp som utgjorde den syntetiska skulden beräknades en ränta som AB skulle betala till banken under avtalets löptid.

Skatteverket kan inte utläsa varken av lagtexten eller av författningskommentaren till 2 § (promemorian s. 319) samt de ovan angivna dokumenten som bestämmelsen bygger på att de utgifter som klassificeras som ”ränteutgifter” måste vara hänförliga till reella skulder. Skatteverket förutsätter att även utgifter som grundar sig på syntetiska skuldförhållanden omfattas av begreppet ”ränteutgifter” i 2 §.

Skatteverket föreslår att det förtydligas att med skuld (ett subjekts lån enligt artikel 2.1 i ATAD) avses även syntetiska skulder.

Säkringsarrangemang

I artikel 2.1. i ATAD anges att med lånekostnader avses även kostnader som uppstår vid ”säkringsarrangemang med anknytning till ett subjekts lån”. Skatteverket uppfattar att det saknas stöd för att tolka artikel 2.1. på så sätt att en förutsättning för att ett säkringsarrangemang ska omfattas av bestämmelsen är att säkringsinstrumentet och den säkrade posten finns hos samma subjekt. Artikeln bör i den meningen rimligen läsas som att den i vart fall omfattar situationer inom en intressegemenskap där lånet belastar ett subjekt och säkringsarrangemanget med anknytning till lånet har vidtagits av ett annat subjekt. Skatteverket anser att reglerna i 2 § och 25 § bör tolkas på så sätt.

Skatteverket föreslår därför att det förtydligas att bestämmelserna i 2 och 25 §§ även omfattar situationer inom en intressesfär där ett säkringsarrangemang med anknytning till ett subjekts lån vidtagits av en annan part än låntagaren.

Valutakursförändringar på fordringar

Av artikel 2.1. ATAD, som 2 § bygger på, framgår att ”vissa valutakursvinster och valutakursförluster på lånat kapital” omfattas av begreppet ”lånekostnader”. I förslaget till 25 § första stycket framgår att med ränteinkomster avses inkomster som motsvarar ränteutgifter enligt 2 §. D.v.s. en ränteinkomst utgör en ”speglingspost” till en ränteutgift. Fråga är då om en valutakursförändring på en fordran kan utgöra en ränteutgift eller ränteinkomst.

Det är helt klart att en valutakursförlust på en skuld utgör en ränteutgift. Speglingsposten till en valutakursförlust på en skuld är naturligtvis en valutakursvinst på en skuld. Däremot är det inte helt klart vad som gäller fordringar. Motpolen till en skuld är en fordran hos en annan part. Den bedömning som ska göras utifrån bestämmelsen i 25 § första stycket är om en viss inkomst som sådan utgör en ränteinkomst eller inte och det rekvisit som anges i regeln är att inkomsten ska motsvara en ränteutgift enligt 2 §. Skatteverket uppfattar utifrån det förhållandet att spegelbilden av en valutakursvinst på en fordran är en valutakursförlust på en fordran, vilket skulle tala för att valutakursförändringar på fordringar inte omfattas av reglerna i 2 och 25 §§. Men då det i allmänmotiveringen och i författningskommentaren även påpekas att poster som i ”ekonomisk mening utgör ränta” ska omfattas av reglerna uppstår dock viss tvekan vad som gäller för valutakursförändringar på fordringar. Enligt principen om kursäkrad ränteparitet (covered interest rate parity) torde även valutakursförändringar på fordringar kunna ses som en ränta i ekonomisk mening. Företagsskattekommittén (FSK) föreslog därför att alla valutakursförändringar på finansiella poster skulle ingå i begreppet finansnetto (finansiella intäkter minus finansiella kostnader), se SOU 2014:40 s. 207-208.

Den nu föreslagna regleringen vad gäller definitionen av ränteutgifter bygger dock i sin helhet på begreppet lånekostnader i artikel 2.1 i ATAD. Skatteverket är av uppfattningen att bestämmelsen i 2 § i sin föreslagna utformning sannolikt inte kan tolkas som att en valutakursförlust på en fordran utgör en ränteutgift, se artikel 2.1 i ATAD som ger 2 § sitt omfång där endast valutakursförändringar på ett subjekts lån omfattas. Det innebär att en motsvarande valutakursvinst på en fordran inte kan utgöra en ränteintäkt enligt 25 § då den inte är en ”speglingspost” av en ränteutgift enligt 2 §.

En sådan asymmetri kan dock öka risken för skattearbitrage, t.ex. genom möjligheten att låna i en lågriskvaluta till en låg ränta och placera medlen i en högriskvaluta till en hög ränta. En förväntad kursförlust på fordran, som kan vara säkrad av derivat, kommer då att ingå i EBIT och utgöra en fullt ut avdragsgill kostnad. Övriga poster, ränteutgiften på skulden, ränteinkomsten på fordran samt eventuell kursvinst eller kursförlust på skulden kommer att utgöra ränteutgifter och ränteinkomster. Vid antagandet att affären ekonomiskt går jämt upp, därför att den förväntade kursförlusten motsvaras av den högre räntan vilket gör att den förväntade avkastningen sannolikt motsvarar lånekostnaden, har således ett extra avdragsutrymme skapats. Å andra sidan måste även beaktas att vid en situation där kursförluster på fordringar utgör ränteutgifter kommer även kursvinster på fordringar att utgöra ränteinkomster, vilket leder till ett ökat avdragsutrymme för ränteutgifter.

Av artikel 3 i ATAD framgår att direktivet innehåller minimiregler som medlemsstaterna minst måste genomföra. Om det är så att kursförändringar på fordringar och derivat i dessa inte omfattas av definitionerna av lånekostnader och överstigande lånekostnader i artikel 2.1 och 2.2 i ATAD, vilket Skatteverket anser det sannolikt att de inte gör, kan en reglering där valutakurs- och andra värdeförändringar på fordringar som ingår i räntenettet innebära en risk för ett felaktigt genomförande av ATAD. I artikel 2.1. och 2.2. anges dock att begreppen ”lånekostnader” och ”överstigande lånekostnader” omfattar räntekostnader enligt definitionen i nationell rätt (artikel 2.1) samt skattepliktiga ränteintäkter enligt nationell rätt

(artikel 2.2) varför det ändå framstår som möjligt att en reglering som även omfattar värdeförändringar på fordringar inte är i strid med direktivet.

Skatteverket anser att det är viktigt att det inte går att skatteplanera inom koncerner med kursförluster på fordringar. Skatteverket anser med anledning av ovan förda resonemang att vinster och förluster på fordringar ska behandlas symmetriskt med vinster och förluster på skulder. Det innebär vidare att vid beräkningen av räntenetto måste även olika typer av säkringsinstrument med anknytning till fordringar samt alla värdeförändringar på alla slag av fordringar på grund av förändrade marknadsräntor omfattas. Annars öppnas nya möjligheter för skattearbitrage.

Skatteverket föreslår därför att det regleras att med ränteutgift och ränteinkomst avses även kursförändringar och värdeförändringar på fordringar samt resultatet av derivat och säkringsarrangemang med anknytning till fordringar.

2.4.2 Hantering av säkringsinstrument

I termen ”ränteutgifter” ingår förutom olika former av räntederivat även valutaderivat och kostnader hänförliga till valutafluktuationer vid säkring av det som utgör ränteutgifter, se författningskommentaren till 2 § (s. 319). Där anges att begreppet ränteutgifter även omfattar ”vissa utländska valutakursvinster och valutakursförluster på lånat kapital och instrument med anknytning till införskaffande av kapital”. I allmänmotiveringen förklaras vad som avses på sidan 176 i promemorian.

”Vissa valutakursförluster på lånat kapital omfattas av definitionen, såsom lån som ska lämnas eller bestämmas i utländsk valuta. Även valutakursförluster på instrument som har samband med upptagande av finansiering omfattas av definitionen, vilket gäller räntederivat. Av detta följer att valutakursvinster och valutakursförluster som inte har samband med lånat kapital inte omfattas. Med ”utgifter som är jämförbara med ränta” avses t.ex. inte ersättningar på finansiella instrument som går ut på att säkra kursen på råvaror som ska levereras eller kursen på offentligrättsliga stöd som ska lämnas, eller bestämmas, i utländsk valuta.”

Av uttalandet utgår Skatteverket från att det som omfattas av bestämmelsen är valutasäkring såväl av en skuld som av ränteutgifter men inte av ”EBIT-poster”.

Varken i allmänmotiveringen eller i författningskommentaren lämnas dock någon förklaring till hur man i praktiken ska särskilja vilka ränte- och valutaderivat som har anknytning till ett subjekts lån och vilka som avser annat. Det är inte ovanligt att ett företags säkringsarrangemang går ut på att säkra framtida kassaflöden. Ett visst säkringsförhållande kan således innehålla t.ex. en framtida betalning av en ränta på en skuld i annan valuta (ränteutgift enligt 2 §) samt framtida förvärv av insatsvaror i annan valuta. Redovisningsbestämmelserna i BFNAR 2012:1 innehåller krav på dokumentation när ett företag väljer att säkringsredovisa ett säkringsförhållande. Det finns dock inget tvingande krav inom redovisningsregleringen att säkringsredovisa säkrade förhållanden, se vidare i BFNAR 2012:1 (K3) kapitel 11 p. 11.39 respektive kapitel 12 p. 12.48 om särskild dokumentation av säkringsredovisning. Företagsskattekommittén ansåg det problematiskt om regelverket var utformat på ett sätt som möjliggjorde att ett företag, i praktiken i

efterhand, kunde hävda att en vinst eller förlust på ett derivat var hänförligt till finansiella poster eller till EBIT-poster beroende på utfallet av derivatet, se SOU 2014:40 s. 214. Skatteverket var av samma uppfattning, se remissvar på SOU 2014:40 dnr 131 367098-14/112 s. 15-16, men ville där gå något längre och anförde att det var viktigt att införa regler i skatteförfarandelagen om en särskild dokumentationsskyldighet.

Skatteverket anser att det principiella problemet med att särskilja vilka derivat och säkringsarrangemang som ska klassificeras som ränteutgifter och vilka som inte ska göra det kvarstår i det nuvarande förslaget. Skatteverket anser därför att det är viktigt att den skattskyldige, för att erhålla avdrag, kan visa att en viss utgift hänförlig till ett derivat eller ett säkringsarrangemang inte utgör en ränteutgift och motsatsvis att en intäkt utgör en ränteinkomst.

Skatteverket föreslår därför att det införs särskilda bevisregler i 24 kap. IL kopplade till en dokumentationsskyldighet som föreslås regleras i 39 kap. SFL.

Skatteverkets förslag

24 kap. Inkomstskattelagen

2 a §

En utgift hänförlig till ett derivat eller ett säkringsarrangemang anses i detta kapitel utgöra en ränteutgift om inte den dokumentation som ska finnas enligt 39 kap. 3 a § skatteförfarandelagen (2011:1244) visar annat.

25 a §

För att en inkomst hänförlig till ett derivat eller ett säkringsarrangemang ska anses utgöra en ränteinkomst enligt 25 § ska detta visas av den dokumentation som ska finnas enligt 39 kap. 3 a § skatteförfarandelagen (2011:1244).

39 kap. Skatteförfarandelagen

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- definitioner (2 och 2 a §§),
- generell dokumentationsskyldighet (3 §),
- särskild dokumentationsskyldighet för ränteutgifter och ränteinkomster (3 a §)
- dokumentationsskyldighet som avser kassaregister (4-10 §§),

- dokumentationsskyldighet som avser personalliggare (11-12 §§),
- dokumentationsskyldighet som avser torg- och marknadshandel (13 §),
- dokumentationsskyldighet som avser omsättning av investeringsguld (14 §),
- dokumentationsskyldighet som avser internprissättning (15-16 f §§), och
- föreläggande (17 §). Lag (2017:185).

Ränteutgifter och ränteinkomster

3 a §

Ett förhållande som avses i 24 kap. 2 a § samt 25 a § inkomstskattelagen (1999:1229) ska dokumenteras när förvärvet av instrumentet sker. Av dokumentationen ska den post derivatet eller säkringsarrangemanget anknyter till kunna identifieras.

2.4.3 Intressegemenskap i förslaget till 24 kap. 24 § IL

I intressegemenskapsdefinitionen i förslagen till 24 kap. 24 § IL och 20 b kap. 3 § IL, står i andra strecksatsen att med företag i intressegemenskap avses,

”- i fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i svenskt handelsbolag, företaget och handelsbolaget.”

I tredje strecksatsen återkommer samma formulering när det gäller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Av bestämmelsen framgår inte vad det är för indirekt ägande som avses. Av ordalydelsen i bestämmelsen framgår inte om det är oavsett genom vilket företag man äger andelen och oavsett hur stor andel man i så fall äger.

Exempel

AB 1 äger 10 procent i AB 2 som i sin tur äger 10 procent i ett svenskt handelsbolag.

Av den språkliga utformningen av bestämmelsen i andra strecksatsen går det att tolka den som att AB 1 och handelsbolaget bildar en intressegemenskap. Det synes dock inte stämma med lydelsen i första strecksatsen där AB 1 och AB 2 endast kan bilda en intressegemenskap om AB 1 och AB 2 med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra.

För att intressegemenskapsdefinitionen ska medföra att de sammanlagda avdragen för negativt räntenetto enligt förenklingsregeln i 24 kap. 26 § IL inte överstiger 100 000 kronor

inom intressegemenskapen, krävs att definitionen omfattar svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer oavsett hur ägarförhållandena ser ut i koncernen. Ett företag kan äga andelar i ett svenskt handelsbolag direkt eller indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Det svenska handelsbolaget kan också ägas indirekt genom ett eller flera andra företag i intressegemenskap, dvs. företag där det finns koncernbidragsrätt. Det svenska handelsbolaget kan också ägas av en helt annan gren av koncernen. I samtliga dessa fall ska det sammanlagda avdraget inte överstiga 100 000 kronor för handelsbolaget och dess ägarbolag samt övriga företag som ägarbolagen är i intressegemenskap med.

Skatteverket föreslår därför att 24 § formuleras på följande sätt.

Finansdepartementets förslag

Skatteverkets förslag

24 §

Med företag i intressegemenskap avses i 26 §
– företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra,
– i fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i ett svenskt handelsbolag, företaget och handelsbolaget, och
– i fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, företaget och den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen.

Med företag i intressegemenskap avses i 26 §
– företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra,
– i fråga om företag som, direkt eller indirekt, *genom ett eller flera andra svenska handelsbolag, i utlandet delägarbeskattade juridiska personer eller företag i intressegemenskap*, äger andel i ett svenskt handelsbolag, företaget och handelsbolaget, och
– i fråga om företag som, direkt eller indirekt, *genom ett eller flera andra svenska handelsbolag, i utlandet delägarbeskattade juridiska personer eller företag i intressegemenskap*, äger andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, företaget och den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen.
Ett företag anses också vara i intressegemenskap med ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person om ett annat företag i intressegemenskapen äger andel i det svenska handelsbolaget eller den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen.

Skatteverket uppfattar att syftet med bestämmelsen i 20 b kap. 3 § IL är densamma och föreslår att samma formulering införs i den paragrafen.

2.4.4 Förenklingsregeln i förslaget till 24 kap. 26 § IL

En förutsättning för att använda förenklingsregeln för negativa räntenetton är att beloppet inom intressegemenskapen redovisas öppet i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt skatteförfarandelagen. I författningskommentaren påpekas att räkenskapsåret räknas som beskattningsår för svenska handelsbolag. Trots det torde det vara svårt att tillämpa lagtexten på svenska handelsbolag. Svenska handelsbolag lämnar ingen inkomstdeklaration utan särskild uppgift. Ska man tolka ordet ”inkomstdeklaration” som att det även gäller särskild uppgift? Särskilda uppgifter lämnas vid samma tidpunkter som inkomstdeklarationer så i normalfallet torde det inte medföra problem att tillämpa förenklingsregeln. Men vad händer om handelsbolaget har ett annat räkenskapsår än delägaren? Innebär det att delägaren och resten av koncernen inte får använda förenklingsregeln?

Skatteverket föreslår att det förtydligas, t.ex. i författningskommentaren till bestämmelsen, vad som gäller i fråga om svenska handelsbolag. Skatteverket föreslår att förtydligandet klargör att särskild uppgift ska likställas med inkomstdeklaration i detta avseende och att förenklingsregeln inte ska kunna tillämpas om handelsbolaget har ett annat räkenskapsår än övriga företag som ingår i intressegemenskapen.

2.4.5 Avdragsunderlaget i förslaget till 24 kap. 27 § IL

Överskott av näringsverksamheten

I bestämmelsen i den föreslagna 24 kap. 27 § IL anges att avdragsunderlaget utgörs av överskottet av näringsverksamheten före korrigerings för ränteutgifter, ränteinkomster och överskott som belöper sig på andelar i handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. I författningskommentaren anges att med ”överskott av näringsverksamheten” avses det som framgår av 14 kap. 21 § IL.

Av den föreslagna bestämmelsen i 23 § framgår att med företag i 24 – 31 §§ avses juridiska personer och svenska handelsbolag. Av nu gällande lydelse i 14 kap. 10 § IL framgår att hos en juridisk person utgör all näringsverksamhet, inklusive den som bedrivs genom deläggande i ett svenskt handelsbolag, en näringsverksamhet. Ett svenskt handelsbolag kan således inte ha något ”överskott av näringsverksamheten” med stöd av bestämmelsen i 14 kap. 21 § IL. Det förefaller således lämpligare att särskilt ange att för svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer utgörs avdragsunderlaget av handelsbolagets eller den i utlandet delägarbeskattade juridiska personens inkomst enligt 5 kap. 3 § IL. Enligt Skatteverkets uppfattning bör det framgå direkt av lagtexten och inte t.ex. genom att det hänvisas till bestämmelsen i 5 kap. 3 § IL i författningskommentaren till den föreslagna 27 §.

Se Skatteverkets förslag till reglering nedan.

Avdragsunderlaget

Skatteverket anser att avdragsunderlaget kommer att ökas två gånger med ett belopp motsvarande det negativa räntenettet så som regeln har formulerats.

Enligt den föreslagna lydelsen utgörs avdragsunderlaget av överskottet av näringsverksamheten före avdrag för negativt räntenetto enligt 26 § och avdrag för kvarstående räntenetto enligt 28 § ökat med ränteutgifter och minskat med bl.a. ränteinkomster.

Storheten ”överskottet av näringsverksamheten före avdraget för negativt räntenetto” måste redan ha påverkats av det negativa räntenettet, dvs. skillnaden mellan ränteutgifter och ränteinkomster, genom att det skattemässiga resultatet har ökat med skillnaden. Som Skatteverket tolkar regeln bör det således medföra att det negativa räntenettet har ökat överskottet och överskottet kommer därefter att minskas med *avdraget* för negativt räntenetto. Då ska man inte ännu en gång påverka avdragsunderlaget genom att öka med ränteutgifter och minska med ränteinkomster. Det kommer att innebära att avdragsutrymmet kommer att påverkas två gånger av ett belopp motsvarande det negativa räntenettet.

Exempel

AB A:s resultat är 0, resultatet har påverkats av räntekostnader med 1 500 och ränteintäkter med 500. Det medför ett negativt räntenetto enligt 25 § på 1 000. När man ska räkna fram avdragsunderlaget är tanken att resultatet ska öka med det negativa räntenettet och avdragsunderlaget ska bli 1 000. Det medför att avdrag för negativt räntenetto bör medges med 350 (1 000 x 35 procent). Det innebär vidare att överskottet av näringsverksamheten borde bli 650 (0 + 1 000 - 350).

Men som lagtexten i förslaget till 27 § blivit formulerad blir det fel. Storheten ”överskottet av näringsverksamheten (650) före avdrag för negativt räntenetto (350)” blir då 1 000. Nu ska denna storhet, enligt lagtextens formulering, ökas med ränteutgifter (+ 1 500) och minskas med ränteinkomster (- 500). Det ger ett avdragsunderlag på 2 000 (1 000 + 1 500 - 500), vilket medför avdrag för negativt räntenetto med 700 (2 000 x 35 procent). Med lagtextens formulering får man således i exemplet avdrag med 70 procent av det negativa räntenettet i stället för 35 procent.

Skatteverket föreslår därför att 27 §, inklusive den ovan föreslagna korrigeringen gällande svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, bör formuleras enligt följande.

Finansdepartementets förslag

Skatteverkets förslag

27 §

Avdragsunderlaget utgörs av överskottet av näringsverksamheten före avdrag för negativt räntenetto enligt 26 § och avdrag för kvarstående räntenetto enligt 28 §
ökat med
– ränteutgifter,
minskat med
– ränteinkomster, och

Avdragsunderlaget utgörs av överskottet av näringsverksamheten före avdrag för negativt räntenetto enligt 26 § och avdrag för kvarstående räntenetto enligt 28 §
minskat med
– överskott som belöper sig på andelar i svenska handelsbolag,

– överskott som belöper sig på andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

i utlandet delägarbeskattade juridiska personer och i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster.

För svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer avses med överskott enligt första stycket första ledet handelsbolagets eller den i utlandet delägarbeskattade juridiska personens inkomst enligt 5 kap. 3 §.

2.4.6 Underlag för avsättning till periodiseringsfond enligt förslaget till 30 kap. 5 § IL

Förslaget till den nya bestämmelsen i 30 kap. 5 § IL är utformad som att underlaget för avsättning till periodiseringsfond ska ökas med avdrag för negativt räntenetto enligt 24 kap. 26 § IL och avdrag för kvarstående räntenetto enligt 24 kap. 28 § IL. I författningskommentaren till 24 kap. 27 § IL, s. 329, ges ett exempel för att klargöra hur bestämmelsen i 24 kap. 27 § IL ska tillämpas tillsammans med bestämmelsen i 30 kap. 5 § IL.

Av exemplet framgår att den föreslagna lydelsen i 5 § i 30 kap. IL kommer att innebära att många företag blir ”dubbla vinnare” på förslaget. Dels får man sänkt skatt till 20 procent och dels kan den skattepliktiga vinsten komma att minska jämfört med vad som gäller i dag. Detta eftersom underlaget för avdrag för avsättning till periodiseringsfond kommer att öka. Som exempel kan nämnas att alla de företag som kommer att kunna utnyttja hela avdraget för det negativa räntenettet kommer att kunna öka sina avdrag för avsättning till periodiseringsfond med 25 procent av sitt negativa räntenetto jämfört med dagens regler. Skatteverket ifrågasätter om det verkligen är syftet med förslagen att man med stöd av reglerna om negativt räntenetto ska kunna få en lägre beskattningsbar inkomst än enligt nu gällande regler samtidigt som bolagsskatten sänks. Exemplet på s. 329 visar dock på den effekten. Med tillämpning av de föreslagna reglerna blir överskottet av näringsverksamhet i exemplet 97,5 efter avdrag för avsättning till periodiseringsfond och avdrag för negativt räntenetto. Enligt nu gällande regler hade företaget haft ett överskott av näringsverksamhet före avdrag för avsättning till periodiseringsfond på 140. Avdrag för avsättning till periodiseringsfond hade då medgetts med 35 ($140 \times 0,25$) och det skattemässiga resultatet hade uppgått till 105 ($140 - 35$).

Skatteverket är tveksam till om avsikten med de lämnade förslagen är att de ska ge upphov till ovan beskrivna effekt. T.ex. kan av tabell 13.20, s. 301 i promemorian, inte utläsas att man beaktat att avsättningar till periodiseringsfond kan komma att öka.

Det materiellt riktiga borde vara att bara den del av det negativa räntenettet som inte kan utnyttjas ska öka underlaget för avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Ett sådant förslag skulle emellertid medföra en så kallad loop, där det nämnda underlaget påverkas av avdragsgillt negativt räntenetto samtidigt som avdragsunderlaget för negativt räntenetto påverkas av avdraget för avsättning till periodiseringsfond. Ett sådant regelsystem blir

ohanterligt. Skatteverket föreslår därför att underlaget för avdrag för avsättning till periodiseringsfond ska vara opåverkat av såväl det negativa räntenettet som avdraget för negativt räntenetto. Det innebär att underlaget för avdrag för avsättning till periodiseringsfond i princip blir oförändrat jämfört med dagens regler.

Lagtekniskt kan detta lösas det genom ett tillägg i 30 kap. 5 § IL.

Finansdepartementets förslag

Skatteverkets förslag

5 §

Juridiska personer får dra av högst ett belopp som motsvarar 25 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget
ökat med
- avdrag för negativt räntenetto enligt 24 kap. 26 §, och
- avdrag för kvarstående räntenetto enligt 24 kap. 28 §,
minskat med
- tretton sjundedelar av ett negativt räntenetto som har dragits av hos ett svenskt handelsbolag *eller* hos en i utlandet delägarbeskattad juridisk person och som i samma utsträckning som resultatet anses belöpa sig på andelarna i dessa.

Juridiska personer får dra av högst ett belopp som motsvarar 25 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget
ökat med
- avdrag för negativt räntenetto enligt 24 kap. 26 §, och
- avdrag för kvarstående räntenetto enligt 24 kap. 28 §,
minskat med
-negativt räntenetto enligt 24 kap. 25 §, och
- tretton sjundedelar av ett negativt räntenetto som har dragits av hos ett svenskt handelsbolag, hos en i utlandet delägarbeskattad juridisk person *eller hos en utländsk juridisk person med lägbeskattade inkomster* och som i samma utsträckning som resultatet anses belöpa sig på andelarna i dessa.

2.4.7 Förslaget till 24 kap. 28 och 29 §§ IL

I förslaget till 24 kap. 25 § IL definieras negativt och positivt räntenetto. I 28 § regleras att den del av ett tidigare års negativa räntenetto som inte kunnat dras av får sparas i högst sex år och dras av ett senare år. I bestämmelserna i 28 och 29 §§ samt i rubriken till bestämmelserna benämns posten som ”kvarstående räntenetto”. Terminologiskt kan ”kvarstående räntenetto” vara ett negativt såväl som ett positivt räntenetto.

Skatteverket föreslår därför i förtydligande syfte att det regleras att den post som får sparas benämns ”kvarstående *negativt* räntenetto”. Skatteverket föreslår även att det framgår av rubriken i förslaget till 28 och 29 §§.

2.4.8 Förslaget till 25 kap. 2 § IL

I förslaget har ett nytt tredje stycke införts i 25 kap. 2 § IL. Avsikten är att vissa betalningar på grund av derivat som i dag omfattas av bestämmelserna i 25 kap. 3 och 4 §§ IL om kapitalvinster och kapitalförluster ska omfattas av bestämmelserna om avdragsbegränsning för ränteutgifter i förslaget till 24 kap. IL. I förslaget till nytt tredje stycke anges att det finns

särskilda bestämmelser om ”ränta” i 24 kap. 2 § IL. Till ”ränta” torde inte annat än det som i dag klassificeras som ränta hänföras. Skatteverket anser att bestämmelsen ska knytas till definitionen av ”ränteutgifter” i förslaget till 24 kap. 2 § IL och föreslår att regeln utformas enligt följande.

Finansdepartementets förslag

Skatteverkets förslag

2 §

Särskilda bestämmelser som begränsar avdragsrätten för ränta finns i 24 kap.

Särskilda bestämmelser som begränsar avdragsrätten för *ränteutgifter* finns i 24 kap.

2.5 Synpunkter på förslagen om avtal om finansiell leasing i 20 b kap. IL

2.5.1 Frivillig förenklingsregel

Av förslaget till 20 b kap. 2 § IL framgår följande: ”En leasetagare behöver inte tillämpa bestämmelserna i detta kapitel på rättigheter och skyldigheter enligt ett finansiellt leasingavtal om den sammanlagda skulden enligt 12 § ”som företaget,..., har för finansiella leasingavtal är mindre än tre miljoner kronor vid beskattningsårets utgång.”

Skatteverkets tolkning av paragrafen tillsammans med författningskommentaren och motiveringen till förslaget, som framgår av allmänmotiveringen, s. 200 ff., är att avsikten med regeln är att en leasetagare vid beräkning av gränsvärdet ska räkna med både kapitaliserade och icke kapitaliserade finansiella leasingavtal. Skatteverkets anser att detta måste tydliggöras.

Ett sådant förtydligande kan ske genom ett tillägg i författningskommentaren till 20 b kap. 2 § IL första mening, enligt följande: ”...om den sammanlagda skulden som ett företag *totalt* har för *både kapitaliserade och icke kapitaliserade* finansiella leasingavtal är mindre än tre miljoner...”

2.5.2 Definitionen av ett finansiellt leasingavtal

Enligt BFNAR 2012:1 (K3) p. 20.3 klassificeras ett leasingavtal som finansiellt leasingavtal om de ekonomiska riskerna och fördelarna som är förknippade med att äga en tillgång *i allt väsentligt* har överförts. I förslaget definieras ett finansiellt leasingavtal i 20 b kap. 4 § IL. Av andra strecksatsen i den föreslagna paragrafen framgår att ”de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång *uteslutande eller så gott som uteslutande* överförs...”.

Av författningskommentaren och i allmänmotiveringen till den föreslagna regeln, s. 189 ff., framgår att definitionen av vad som är ett finansiellt leasingavtal är en självständig skattemässig definition som är skattemässigt frikopplad från redovisningen. Det framgår dessutom att definitionen av vilka avtal som omfattas av de nya reglerna bör som utgångspunkt tolkas på samma sätt som för redovisningsändamål.

Skatteverket anser att avsikten och innebörden av att använda olika begrepp måste tydliggöras. Frågan är om det är meningen att den skattemässiga bedömningen ska utgå från de redovisningsmässiga bedömningsgrunderna och skillnaden i begreppen endast tydliggör att det är en särskild skatteregel. I det fall avsikten är att det även ska vara en materiell skillnad bör detta tydliggöras. Skatteverket tolkar författningskommentaren och allmänmotiveringen som att den skatterättsliga definitionen är en särskild skatteregel, men med samma innebörd som i redovisningen. Ett tydliggörande är viktigt inte minst med tanke på förutsebarheten och på de konsekvenser olika bedömningar kommer att medföra, t.ex. i form av fler processer och att den skattskyldige kan förlora rätten till räkenskapsenlig avskrivning. Skatteverket anser att det måste tydliggöras i författningskommentaren och allmänmotiveringen att den skatterättsliga definitionen är en särskild skatteregel men med samma innebörd som i redovisningen.

2.5.3 Ej garanterat restvärde

Enligt 20 b kap. 14 § IL ska en leasegivare ta upp en fordran enligt ett finansiellt leasingavtal till ett anskaffningsvärde som motsvaras av nuvärdet av summan av minimileaseavgifter och den leasade tillgångens uppskattade ej garanterade restvärde som tillfaller leasegivaren vid leasingavtalets utgång. Fordran ska amorteras genom att leasingavgifterna som inkommer fördelas mellan ränta och amortering av fordran.

I BFNAR 2012:1 (K3) p. 20.18 finns regler för hur redovisning av en väsentlig minskning av det uppskattade ej garanterade restvärdet ska göras. Av regeln framgår att den eventuella nedskrivningen ska ske över resultaträkningen. Någon motsvarande regel finns inte i förslaget. Utan en särskild skatteregel är det Skatteverkets uppfattning att fordran som utgör en rörelsefordran, dvs. inte en kapitaltillgång enligt 25 kap. 3 § IL, kommer vid beskattningen att styras av redovisningslagstiftningen och dess normgivning. Det innebär att god redovisningssed kommer att styra den skattemässiga nedskrivningen.

Skatteverket anser att det måste tydliggöras om avsikten är att redovisningen ska styra beskattningen i denna fråga eller om avsikten är att fordrans värde skattemässigt inte ska påverkas av förändringar i bedömningen av det ej garanterade restvärdet. Skatteverket föreslår att det förtydligas i författningskommentaren och i förslagets motivering att fordrans skattemässiga värde ska styras av god redovisningssed.

2.5.4 Räkenskapsenlig avskrivning

En bedömning av om ett leasingavtal utgör ett finansiellt leasingavtal kan vara mycket svår att göra och olika parter kan komma till olika slutsatser. Det handlar om att bedöma om de ekonomiska fördelarna och riskerna har övergått eller ej. Det bör noteras att en sådan bedömning görs av parterna i ett avtal oberoende av varandra. Dessutom kan det i ett senare skede ske en bedömning från Skatteverkets sida som skiljer sig från parternas bedömningar. Enligt förslaget kommer företaget att förlora rätten till räkenskapsenlig avskrivning på samtliga inventarier i det fall Skatteverket gör en annan bedömning.

Detta leder i sin tur till ett administrativt merarbete både för företaget och för Skatteverket genom att ett flertal justeringar måste göras i inkomstdeklarationen. Vidare är Skatteverkets erfarenhet att det inte är ovanligt att en tillämpning av restvärdesavskrivning (som blir fallet

här) leder till oavsiktliga fel som kan uppgå till betydande belopp. Detta beror på att det redovisade resultatet måste rensas från samtliga poster som är hänförliga till inventarierna. Först därefter görs skattemässigt värdeminskingsavdrag. Se Skatteverkets ställningstagande 2009-06-12, ”Restvärdesavskrivning och avyttring av inventarier”, dnr 131 521631-09/111.

För att undvika ovannämnda komplikationer anser Skatteverket att rätten till räkenskapsenlig avskrivning inte ska förloras på samtliga inventarier, utan enbart på de som ingår i kategorin skattemässigt klassificerade finansiella leasingavtal. En förutsättning är dock att de leasade inventarierna särredovisas i årsredovisningen/årsbokslutet. Denna princip tillämpas redan idag, se Skatteverkets ställningstagande 2008-10-17, ”Finansiell leasing och räkenskapsenlig avskrivning”, dnr 131 548012-08/111.

Detta kan regleras genom ett tillägg i 18 kap. 14 § första stycket IL enligt följande.

14 §

Skatteverkets förslag

Bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning får tillämpas bara om den skattskyldige haft ordnad bokföring som avslutats med årsbokslut och om avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet.

Första stycket gäller inte vid beräkning av nettoinkomsten eller delägarens andel av lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 6 och 13 §§.

Vid tillämpning av första stycket ska det bortses från avskrivningar i bokslutet av sådana inventarier som ingår i kvalificerad rederiverksamhet enligt 39 b kap.

Bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning får tillämpas bara om den skattskyldige haft ordnad bokföring som avslutats med årsbokslut och om avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet *för kategorierna inventarier respektive finansiella leasingavtal som ska behandlas som en tillgång enligt 18 kapitlet.*

Första stycket gäller inte vid beräkning av nettoinkomsten eller delägarens andel av lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 6 och 13 §§.

Vid tillämpning av första stycket ska det bortses från avskrivningar i bokslutet av sådana inventarier som ingår i kvalificerad rederiverksamhet enligt 39 b kap.

I författningskommentaren kan det tydliggöras att den skattskyldige endast förlorar rätten till räkenskapsenliga avskrivningar på leasingavtalen om dessa särredovisas i räkenskaperna och den skattemässiga klassificeringen av leasingavtalen inte stämmer överens med den i räkenskaperna.

2.6 Värdeminskingsavdrag på hyreshus

Skatteverket har inget att anföra i anledning av det i avsnitt 10 lämnade förslaget.

2.7 Övriga förslag

Skatteverket har inget att anföra i anledning av de i avsnitt 11.1 – 11.5 lämnade förslagen

2.8 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2.8.1 Övergångsbestämmelserna punkt 9

I punkt 9 i övergångsbestämmelserna till EBIT-förslaget anges att för det första beskattningsåret som börjar närmast efter den 30 juni 2018, ska samtliga kvarvarande avdrag för avsättning till expansionsfond som har gjorts enligt äldre bestämmelser anses återförda och genast återavsatta till expansionsfond den 1 juli 2018. Problemet är att 1 juli 2018 inte kommer att omfattas av det beskattningsåret. Normalt kommer det beskattningsår som börjar närmast efter den 30 juni 2018 att omfatta tiden 1 januari – 31 december 2019. Därför föreslår Skatteverket att man ändrar till; *anses återförda och genast återavsatta till expansionsfond vid beskattningsårets ingång.*

2.9 Synpunkter på lagtext eller författningskommentarer av teknisk natur

2.9.1 Lagtext

Skatteverket ifrågasätter om det inte ska stå *eller* i stället för *och* efter den andra strecksatsen i bestämmelsen i 24 kap. 24 § IL i EBIT- och EBITDA-förslagen.

Vidare bör ordet *andra* strykas i 24 kap. 23 § 2 stycket andra strecksatsen IL i meningen *andra svenska handelsbolag.*

I 20 b kap. 13 § IL andra stycket hänvisas till 3 §. Hänvisningen ska vara till 5 §.

2.9.2 Författningskommentaren

Exemplet på s. 332-333 till bestämmelsen i 50 kap. 5 § IL synes innehålla felaktiga sifferuppgifter. Ett maximalt ränteavdrag om 80 genereras ur ett EBIT om 229, i exemplet är angivet 100 i överskott samt 100 i negativt räntenetto vilket borde ge EBIT 200 och ett maximalt ränteavdrag om 70 (200 x 0,35). Dessutom synes det som att andra meningen på s. 333 bör strykas. Den innehåller samma information som meningen efter.

I författningskommentaren till 20 b kap. 4 § andra meningen, s. 315, står det "...ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte med betalning." Det ska stå "...ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte *mot* betalning."

3 Konsekvenser för Skatteverket

3.1 Sammanfattning

Regeringen har i promemorian lämnat ett förslag om ränteavdragsbegränsningar. Man presenterar i sitt förslag två alternativa modeller som lösning, EBIT eller EBITDA. I denna konsekvensanalys ser Skatteverket inte någon anledning att skilja på dessa två modeller utan gör bedömningen att kostnaderna kommer bli i princip desamma oavsett vilken av

modellerna som väljs. De föreslagna regelförändringarna kommer medföra initiala merkostnader för Skatteverket. Dessa kommer att bestå av systemanpassningar, en återbetalning av expansionsfondsskatt, extern information till företagen och intern information till Skatteverkets personal om de föreslagna reglerna. Vidare kommer det uppstå initiala kostnader för att ta fram nya blanketter samt justera i vissa befintliga blanketter. Förslaget innebär också löpande kostnader. Främst består de löpande kostnaderna av kostnader för Skatteverkets kontroll, utredningar och efterföljande processer. Skatteverket har beräknat de totala initiala kostnaderna till 18 706 000 kr. Skatteverket har beräknat de löpande kostnaderna till 16 170 000 kr per år.

3.2 Uppgifter om antal som berörs

I promemorian finns uppgifter framtagna om hur många som skulle beröras av förslaget. Det kan för överskådlighetens skull vara lämpligt att nämna vissa av dessa siffror i denna konsekvensanalys. Siffrorna är inte exakta utan många gånger uppskattade och ungefärliga. Antal aktiebolag totalt i Sverige: 420 000. Antal aktiebolag som betalar bolagsskatt: 230 000. Antal aktiebolag med positivt underlag för ränteavdrag och negativt räntenetto: 129 500. Antal handelsbolag med minst en juridisk delägare: 8 000. Antal handelsbolag med ett positivt underlag för ränteavdrag plus negativt räntenetto: 3 600. Antal enskilda näringsidkare som har avsättning till expansionsfond: 330 000. Antal aktiebolag som har avsättning till periodiseringsfonder: 129 000. Antal aktiebolag som skulle beröras av underskottsbegränsningen: 40 000.

3.3 Initiala kostnader för förslaget

3.3.1 Beräknade initiala kostnader för extern och intern information

Extern information

Den externa information Skatteverket kommer behöva lämna med anledning av förslaget kommer att ske via Skatteupplysningen, Rättslig vägledning och Skatteverkets webbplats.

Skatteupplysningen

I förslaget finns uppgifter framtagna om hur många företag som berörs av förslagen. I viss mån måste dock alla sätta sig in i de nya reglerna varför Skatteverket i detta sammanhang räknar med att 420 000 aktiebolag, delägare till 8 000 handelsbolag och 330 000 enskilda näringsidkare är berörda. Skatteverket gör bedömningen att ca 5 procent av aktiebolagen och 5 procent av handelsbolagen med juridiska delägare kommer behöva vända sig till Skatteupplysningen för att få hjälp med sina frågor via telefon eller mejl. Vidare kommer 10 procent av de enskilda näringsidkare som har en expansionsfond behöva ta kontakt med Skatteupplysningen för att ställa frågor. Ett samtal kostar 77 kr och ett mejl 134 kr. En sammanvägd kostnad kan därför uppskattas till 100 kr per kontakt med Skatteupplysningen. Detta innebär 54 400 kontakter med Skatteupplysningen vilket innebär en uppskattad kostnad på 5 440 000 kr.

Skatteverkets webbplats

Skatteverket kommer behöva skriva information om de nya reglerna på sin webbplats. Detta arbete kan beräknas till 300 timmar à 770 kronor per timme, en totalkostnad om 231 000 kronor.

Rättslig vägledning

Skatteverkets Rättsliga vägledning kommer behöva omarbetas med anledning av förslaget. Kostnaden för detta beräknas till 500 timmar à 770 kronor per timme, en totalkostnad om 385 000 kronor.

Skatteverkets Rättsavdelning kommer även att få kostnader för hantering av rättsligt stöd samt framtagande av ställningstaganden i anledning av förslagen. Även den kostnaden förväntas uppgå till sammanlagt 385 000 kronor.

Intern information

Skatteverket kommer att behöva skapa en nyhetsutbildning för de anställda med anledning av de nya reglerna. Skatteverket kommer också att behöva justera i redan befintliga utbildningar med anledning av förslaget. Det innebär kostnader för framtagning av utbildningsmaterial samt tidsåtgång för de anställda att gå utbildningen. Framtagning av utbildning beräknas ta 880 timmar och timkostnaden för detta är 720 kr per timme. En total kostnad för framtagning av utbildning beräknas till 633 600 kronor.

Antalet utbildningsdagar för Skatteverkets personal vad gäller den nyhetsutbildningen uppgår till 1 dag per anställd för handläggare inom årlig beskattning, revisorer, processförare samt personal hos Skatteupplysningen. Det finns idag cirka 1 000 anställda inom kategorin som kommer behöva gå en endagsutbildning i dessa frågor. Kostnaden för en regionanställd handläggare är i snitt 650 kronor per timme. Kostnaden för genomförandet kan därför beräknas till 5 200 000 kronor.

Totalt uppgår kostnaderna för utbildning med anledning av förslaget till 5 833 600 kronor.

Framtagning av nya och justering av befintliga blanketter

Skatteverket kommer behöva göra förändringar i blanketterna Inkomstdeklaration 2, 3, 4, N3A och hjälpblankett Räntefördelning och expansionsfond (SKV 2196). Vissa ändringar i blanketterna kommer att behöva gälla övergångsvis. Det gäller t.ex. de blankettändringar som kommer behöva ske med anledning av återbetalningen av expansionsfondsskatt eller den nya rutan för den extra återföringen av periodiseringsfond på 10 procent som kommer att kunna tas bort efter sex år. Det innebär att blanketter kommer behöva ändras två gånger. Vidare kommer en ny deklarationsbilaga behöva tas fram. Tidsåtgången för detta beräknas till 320 timmar à 770 kronor, en totalkostnad om 246 400 kronor.

Kostnader för systemanpassningar

Skatteverket kommer behöva göra en del anpassningar i sina IT-system främst med anledning av blankettförändringar och den återbetalning av expansionsfondsskatten som kommer att ske. Antalet timmar har beräknats till 2 370 timmar. Tidsåtgången för dessa

systemanpassningar beräknas därför till 2 370 timmar à 770 kronor, en total kostnad om 1 824 900 kronor.

3.3.2 Beräknade initiala kostnader för kontroll och utredningar

Tillfällig begränsning av underskottsavdrag, beräknade initiala kostnader för kontroll och utredning

Generellt gäller att kostnader för kontroll, utredning och efterföljande processer är kostnader som får anses som löpande. I förslaget finns bestämmelser om en tillfällig begränsning av möjligheten till underskottsavdrag. Den kostnad som kommer uppstå för kontroll och utredning avseende detta bör ses som en initial kostnad med tanke på att dessa bestämmelser endast gäller under en begränsad tid. 40 000 bolag kommer troligtvis beröras av begränsningen som kommer att gälla i två år, EBIT-förslaget, eller tre år, EBITDA-förslaget. Skatteverket uppskattar att 5 procent av dessa bolag kommer att kontrolleras och varje sådan utredning kommer att ta 1 timme innebär det 2 000 timmar utredning per år. Vid utfallet att EBIT-förslaget antas ska dessa utredningar göras under två år, dvs. totalt 4 000 utredningstimmar. Snittkostnaden för en utredning är i detta fall 650 kronor per timme. Det innebär en total utredningskostnad vad gäller den tillfälliga begränsningen i rätten att drav underskott på 2 600 000 kronor. Vid utfallet att EBITDA-förslaget antas kan den totala kostnaden i stället beräknas till 3 900 000 kronor.

Återbetalning av expansionsfondsskatt, beräknade initiala kostnader för kontroll och utredning

Skatteverket kommer under 2020 göra en återbetalning av expansionsfondsskatt vilket berör 330 000 enskilda näringsidkare. Detta kommer medföra en viss mängd utredningar. Skatteverket uppskattar antalet utredningar till 1 procent. Varje sådan utredning beräknas ta 1 timme vilket innebär totalt 3 300 timmar till en kostnad om 650 kronor per timme, dvs. en total kostnad om 2 145 000 kronor.

3.3.3 Totala initiala kostnader för förslaget

Extern information	6 441 000 kronor
Intern information	5 833 600 kronor
Framtagning/justering blanketter	246 400 kronor
Systemanpassningar	1 824 900 kronor
Initiala kostnader för kontroll/utredningar	4 745 000 kronor
Totala initiala kostnader	19 055 900 kronor

3.4 Löpande kostnader för förslaget

De löpande kostnaderna med anledning av förslaget består främst av kostnader för kontroller, utredningar och efterföljande processer. Utöver detta kommer det även uppstå löpande kostnader med anledning av förslaget för att årligen uppdatera extern information,

uppdatera blanketter och uppdatera utbildningsmaterial. De senare nämnda kostnaderna får i sammanhanget dock anses försumbara. Vad gäller de löpande kostnaderna har Skatteverket därför bara räknat på ökade kostnader för kontroll, utredningar och efterföljande processer med anledning av förslaget.

Förslaget består av delar som kommer att skilja sig mycket åt vad gäller kontroll, utredning och efterföljande processer. Skatteverket har därför funnit det lämpligt att dela upp konsekvensanalysen vad gäller de löpande kostnaderna. Skatteverket har delat upp beräkningen av de löpande kostnaderna på följande sätt:

- Den generella ränteavdragsbegränsningen
- Reglerna för att neutralisera hybrida mismatchningar
- Den riktade begränsningen av ränteavdrag för vissa interna skulder
- Reglerna om avtal för finansiell leasing
- Schablonintäkt avseende säkerhetsreserven
- Återföring periodiseringsfond 110 procent
- Primäravdrag för hyreshus

3.4.1 Beräkning av ökade kostnader för kontroll och utredning

En generell ränteavdragsbegränsningsregel, beräknade kostnader för löpande kontroll

Med de ovanstående aspekterna i beaktande har Skatteverket beräknat de ökade löpande framtida kostnaderna avseende denna del på följande sätt. Skatteverket uppskattar att 5 procent av alla berörda företag kommer att kontrolleras vid en skrivbordskontroll avseende de nya bestämmelserna om en generell begränsning av ränteavdrag. Antalet berörda aktiebolag, företag som har ett positivt underlag för ränteavdrag i kombination med ett negativt räntenetto, är ca 130 000 stycken och motsvarande siffra för handelsbolag är 3 600 stycken. Om man antar att merarbetet med dessa utredningar med anledning av de nya reglerna kommer att uppgå till i snitt 2,5 timmar kan den kostnaden beräknas enligt följande:

6 680 utredningar à 2,5 timmar innebär 16 700 timmar à 650 kronor per timme, en totalkostnad om 10 855 000 kronor per år.

En generell ränteavdragsbegränsningsregel, beräknade kostnader för processer

Vad gäller antalet efterföljande processer kan man anta att cirka 100 företag som fått ett beslut som gått dem emot kommer att överklaga till domstol. En process i denna typ av ärende antas sammantaget ta 16 timmar à 720 kronor i anspråk för Skatteverket och den totala ökade kostnaden för efterföljande tvister kan därför beräknas till 1 152 000 kronor per år.

Den riktade begränsningen av ränteavdrag för vissa interna skulder och reglerna för att neutralisera hybrida mismatchningar, beräknade kostnader för löpande kontroll

De företeelser som omfattas av de föreslagna hybridreglerna och den riktade begränsningen av ränteavdrag åtgärdar Skatteverket i dag i den mån det är möjligt med de nu gällande reglerna om ränteavdragsbegränsningar i 24 kap. 10 a – f §§ IL. De föreslagna om hybridsituationer har förvisso en något vidare definition av intressegemenskap men detta borde inte innebära någon omfattande skillnad i antal utredningar. Det är därför rimligt att likställa resursåtgången för nuvarande ränteavdragsbegränsningsregler med de två föreslagna reglerna vad gäller hybridsituationer och de riktade reglerna om avdragsbegränsning för ränteutgifter.

Definitionen av ränteutgifter är betydligt vidare i de föreslagna reglerna vilket kan medföra att fler företag omfattas av reglerna om hybridsituationer och de riktade reglerna om avdragsbegränsning för ränteutgifter. De senare har dock i sin föreslagna utformning ett betydligt snävare tillämpningsområde än de nu gällande.

Att tillämpa reglerna om hybridsituationer kommer troligen att innebära mindre utredningstid jämfört med att tillämpa nuvarande ränteregler på samma fall.

De riktade reglerna om avdragsbegränsning för ränteutgifter är snävare än nuvarande regler i 24 kap. 10 a- f §§ IL. Det innebär att det kommer bli färre fall där Skatteverket nekar avdrag för ränteutgifter jämfört med idag. Det kan dock innebära att en del av de företag som idag återlägger räntan till beskattning börjar yrka avdrag när de föreslagna reglerna trätt ikraft eftersom möjligheten för att avdrag medges ökar med de föreslagna reglerna.

I anledning av de nuvarande riktade reglerna om avdragsbegränsning för ränteutgifter bedömer Skatteverket att det endast är ett mindre antal företag som etablerar nya skuldförhållanden i skatteplaneringssyfte.

Många av de befintliga skuldförhållandena är redan utredda varför utredningarna inte blir fullt lika resurskrävande som de utredningar som gjordes när nuvarande regler infördes. Det är dock nya bedömningar som ska göras i och med att reglerna förändras vilket innebär att ny praxis måste bildas.

Skatteverket bedömer att de föreslagna riktade reglerna om avdragsbegränsning för ränteutgifter inte kräver mer resurser jämfört med de resurser som behövs för de nuvarande ränteregler. Skatteverket bedömer att även de föreslagna reglerna om hybridsituationer kan omfattas av samma bedömning.

Reglerna om finansiella leasingavtal, beräknade kostnader för löpande kontroll

Enligt beräkningarna i förslaget antas 7 000 leasegivare och leasetagare vara berörda av de föreslagna bestämmelserna om finansiell leasing. 3 procent av den gruppen uppskattas bli föremål för utredning och en utredning kan beräknas ta 2 dagar i anspråk. Detta innebär en löpande kostnad per år på 2 419 200 kronor fördelat på 210 utredningar om 16 timmar à 720 kronor per timme.

Reglerna om finansiella leasingavtal, beräknade kostnader för processer

Vad gäller antalet efterföljande processer kan man anta att det i hälften av utredningarna kommer att fattas ett beslut som är till nackdel för företaget och att hälften av företagen kommer att välja att överklaga beslutet. Det innebär 50 efterföljande tvister. En process i denna typ av ärende antas ta 8 timmar i anspråk för Skatteverket. Den totala ökade kostnaden för efterföljande tvister kan därför beräknas till 288 000 kronor per år fördelat på 8 timmar x 50 överklaganden à 720 kronor per timme.

Schablonintäkt avseende säkerhetsreserven, beräknade kostnader för löpande kontroll

Idag finns enligt utredningen 117 bolag som innehar en säkerhetsreserv. Den kontroll och de utredningar som kommer att ske med anledning av den föreslagna schablonintäkten kommer sannolikt inte att generera ökade löpande kostnader.

Återföring av periodiseringsfond med 110 procent, beräknade kostnader för löpande kontroll

129 000 aktiebolag har avsättningar till periodiseringsfonder. Om Skatteverket antar att alla har avsättningar på samtliga år kommer, under sex år, 129 000 bolag behöva fylla i den extra återföringen på 10 procent i en separat ruta som Skatteverket kommer att införa under skattemässiga justeringar. Skatteverket uppskattar att 1 procent av dessa bolag behöver kontrolleras och att Skatteverket måste lägga 1 timme på en sådan utredning. Det innebär en total kostnad om 838 500 kronor fördelat på 1 290 utredningar om 1 timme à 650 kronor per timme.

Återföring av periodiseringsfond med 110 procent, beräknade kostnader för processer

Skatteverket bedömer inte att dessa utredningar kommer innebära några efterföljande processer.

Primäravdrag för hyreshus, beräknade kostnader för löpande kontroll

Antalet företag som kan beröras av förslaget har av utredningen uppskattats till cirka 19 000 stycken. Skatteverket uppskattar att 5 procent av alla berörda företag kommer att kontrolleras vid en skrivbordskontroll avseende de nya bestämmelserna om primäravdrag för hyreshus. Tidsåtgången för dessa utredningar beräknas uppgå till i snitt 1 timme. Kostnaden kan då beräknas till 617 500 per år fördelat på 950 utredningar om 1 timme à 650 kronor per timme.

Primäravdrag för hyreshus, beräknade kostnader för processer

Skatteverket bedömer att antalet efterföljande processer avseende dessa utredningar kommer vara väldigt få varför kostnaden för dessa får anses vara försumbar i förhållande till de beräknade ökade kostnaderna för förslaget i sin helhet.

3.4.2 Totala ökade löpande kostnader för förslaget

Genom att slå samman de olika löpande kostnaderna avseende respektive del ovan kan den totala ökade löpande kostnaden beräknas per år till 16 170 200 kr enligt följande:

Del av förslag	Kontroll och utredning	Efterföljande tvister	Totalt
En generell ränteavdragsbegränsningsregel	10 855 000 kronor per år	1 152 000 kronor per år	12 007 000 kronor per år
Riktade begränsningen av ränteavdrag	0 kronor per år	0 kronor per år	0 kronor per år
Reglerna för att neutralisera hybrida mismatchningar	0 kronor per år	0 kronor per år	0 kronor per år
Reglerna för avtal om finansiell leasing	2 419 200 kronor per år	288 000 kronor per år	2 707 200 kronor per år
Schablonintäkt avseende säkerhetsreserv	0 kronor per år	0 kronor per år	0 kronor per år
Återföring av periodiseringsfond 110 %	838 500 kronor per år	0 kronor per år	838 500 kronor per år
Primäravdrag för hyreshus	617 500 kronor per år	0 kronor per år	617 500 kronor per år
Sammanlagt			16 170 200 kronor per år

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Ingemar Hansson och föredragits av rättsliga experten Björn Claesson. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Lars-Åke Leijkvist, rättschefen Gunilla Hedwall, enhetschefen Tomas Algotsson och sektionschefen Mats Nilsson.

Ingemar Hansson

Björn Claesson