

Finansdepartementet
103 33 Stockholm

Remissvar gällande Företagsskattekommitténs slutbetänkande "Neutral bolagsskatt - för ökad effektivitet och stabilitet" (SOU 2014:40), (Fi2014/2212)

Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker att kommitténs huvudförslag läggs till grund för lagstiftning.

Om kommitténs huvudförslag inte skulle leda till lagstiftning tillstyrker Skatteverket att kommitténs alternativa förslag läggs till grund för lagstiftning. Skatteverket avstyrker dock att förslaget i punkten 4 i övergångsbestämmelserna införs.

Skatteverket lämnar synpunkter på båda förslagen. Synpunkterna gäller, ändringar, behov av förtydliganden, m.m.

Skatteverket avstyrker att kommitténs förslag om särskild inkomstskatt på ränta införs.

Skatteverket avstyrker även att förslaget om justeringar i reglerna om behandling av underskott vid ägarförändringar genomförs.

Skatteverket har beräknat de totala initiala kostnaderna för huvudförslaget till 16,2 mkr och de löpande kostnaderna till 16 mkr per år. Kostnader för Skatteverket om det alternativa förslaget genomförs i stället för huvudförslaget avviker inte i någon nämnvärd utsträckning från kostnaderna för huvudförslaget, utom på en avgörande viktig punkt. Eftersom nuvarande ränteavdragsbegränsningsregler ska slopas enligt huvudförslaget kommer merkostnaderna för huvudförslaget relativt dagsläget att dämpas, vilket beaktats vid bedömningarna gällande huvudförslaget. I det alternativa förslaget behöver dessa ränteavdragsbegränsningsregler fortfarande vara kvar.

Skatteverket har beräknat de totala initiala kostnaderna för förslaget om särskild inkomstskatt på ränta till 2,2 mkr och de löpande merkostnaderna till 0,8 mkr årligen.



REMISSVAR

2(49)

Datum
2014-10-22

Dnr
131 367098-14/112

Skatteverkets synpunkter

Då yttrandet är omfattande har Skatteverkets synpunkter strukturerats enligt följande.

1	Huvudförslaget.....	5
1.1	Allmänt.....	5
1.2	Avdragsbegränsning för finansiella kostnader.....	5
1.2.1	Systematiken när finansnetton i delägarbeskattade subjekt ska "lyftas upp" till delägarnivån enligt förslaget i 24 a kap. 13 § andra stycket IL.....	5
1.2.2	Indirekta innehav av svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer via innehav i sådana subjekt i förslaget i 24 a kap. 13 § andra stycket IL	9
1.3	Finansieringsavdraget	9
1.3.1	Beräkning av underlag för finansieringsavdrag i 29 a kap. 2 § IL och begreppen näringsverksamhetens intäktsposter och kostnadsposter i förhållande till begreppet finansieringsavdrag, m.m.	9
1.4	Definition av finansiella kostnader och intäkter.....	11
1.4.1	Allmänt.....	11
1.4.2	Finansiellt instrument.....	13
1.4.3	Närmare om finansiella kostnader och intäkter	17
1.4.4	Hyreskostnader	28
1.5	Vilka företag som omfattas av förslagen	30
1.5.1	Inkonsekvenser beträffande behandlingen av svenska handelsbolag jämfört med i utlandet delägarbeskattade juridiska personer	30
1.5.2	Beräkning av anskaffningsutgiften för andelar i svenska handelsbolag.....	32
1.6	Schablonintäkt för finansiella företag	33
1.6.1	Avräkning av utländsk skatt.....	33
1.7	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	34
1.7.1	Underprisöverlåtelse från handelsbolag.....	34
1.7.2	Brutna räkenskapsår	34
1.7.3	Avsättningar och återföringar av periodiseringsfonder ska beskattas lika	34
1.7.4	Avsättning och återföring av säkerhetsreserv ska beskattas lika.....	35
1.7.5	Tidigare års underskott	36

1.8	Finansiering och förenklingar	39
1.8.1	Justering i reglerna om behandling av underskott vid ägarförändringar	39
1.9	Konsekvenser för skatteverket	39
2	Alternativa förslaget	40
2.1	Synpunkter på förslaget.....	40
2.1.1	Definition av finansiella kostnader och intäkter	40
2.1.2	Inkonsekvenser beträffande behandlingen av svenska handelsbolag jämfört med i utlandet delägarbeskattade juridiska personer	40
2.1.3	Beräkning av avdragsunderlaget i 24 a kap. 16 § IL och begreppen "näringsverksamhetens intäktsposter och kostnadsposter" och kostnadsposten "avdrag för negativt finansnetto", m.m.....	40
2.1.4	Beräkning av anskaffningsutgiften för andelar i svenska handelsbolag.....	43
2.1.5	Schablonintäkt för finansiella företag.....	43
2.1.6	Beräkning av avdragsunderlaget	43
2.1.7	Avsättningar och återföringar av periodiseringsfonder ska beskattas lika	43
2.1.8	Avsättning och återföring av säkerhetsreserv ska beskattas lika.....	44
2.1.9	Tidigare års underskott	44
2.2	Konsekvenser för Skatteverket.....	44
3	Särskild inkomstskatt på ränta.....	44
3.1	Allmänt	44
3.2	Synpunkter på förslaget.....	45
3.2.1	Vilka som ska vara skattskyldiga.....	45
3.2.2	Skattesatsen.....	45
3.2.3	Vilka räntor som omfattas av förslaget	46
3.3	Närmare om förfarandet.....	47
3.4	Konsekvenser för Skatteverket.....	48
4	Övrigt.....	48
4.1	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen	48

1 Huvudförslaget

1.1 Allmänt

Huvudförslaget innebär att nuvarande ränteavdragsbegränsningsregler föreslås bli avskaffade. Skatteverket delar kommitténs bedömning att dessa regler inte behöver finnas kvar om huvudförslaget införs. Ränteavdragsbegränsningsreglerna är ytterst komplicerade att tillämpa både för företagen och Skatteverket. Detta innebär att reglerna lett till en mängd tvister mellan Skatteverket och företagen om hur reglerna ska tillämpas. Det skulle innebära stora fördelar om de kan ersättas med andra effektiva regler. Även delar i kommitténs huvudförslag är dock mycket komplicerade. Det gäller avgränsningar och beräkningar av de finansiella kostnaderna och intäkterna som ska omfattas. För att undvika osäkra tolkningar och tvister är det av yttersta vikt att reglerna kring detta blir så tydliga och lättförståeliga som möjligt. Skatteverket lämnar en hel del förslag på förbättringar. Men det är viktigt att framhålla betydelsen av att denna del i de föreslagna reglerna verkligen blir genomarbetade och tydligt belysta såväl i lagtext som i motiveringar. Detta är enligt Skatteverkets uppfattning av central betydelse för de föreslagna reglernas lämplighet och effektivitet.

I denna del är de föreslagna reglerna desamma i huvudförslaget och i det alternativa förslaget, varför det som sagts i dessa delar även gäller det alternativa förslaget. I det alternativa förslaget föreslås däremot de nuvarande ränteavdragsbegränsningsreglerna vara kvar och den bedömningen delar Skatteverket. Dessa regler är visserligen mycket svårtillämpade, men det är svårt att finna bättre alternativ, utom det huvudförslag som kommittén arbetat fram.

1.2 Avdragsbegränsning för finansiella kostnader

1.2.1 Systematiken när finansnetton i delägarbeskattade subjekt ska "lyftas upp" till delägarnivån enligt förslaget i 24 a kap. 13 § andra stycket IL

Skatteverket tolkar lagtext och motiveringar på följande sätt.

Delägarbeskattade subjekt (i det följande talas endast om handelsbolag) beskattas inte själva för sina resultat, utan resultatet fördelas på subjektets delägare och beskattas hos dem. Enligt principerna för detta så är det inte enskilda resultatposter som fördelas utan ett samlat nettoresultat. När 24 a kap. 13 § andra stycket IL ska tillämpas bryts denna princip. När förutsättningarna för att tillämpa detta stycke föreligger ska handelsbolagets resultat "lyftas upp" till delägarnivån, inte enbart som ett nettoresultat utan på ett mer komplicerat sätt.

Vad Skatteverket kan förstå så kommer behandlingen av resultatet i handelsbolaget, om förutsättningarna för att tillämpa 24 a kap. 13 § andra stycket IL inte föreligger, följa den huvudprincip som beskrivits ovan. Detta innebär att beräkningen av det samlade resultatet görs i handelsbolaget och delägaren tar del av ett nettoresultat därifrån. Detta medför att om handelsbolaget har ett negativt finansnetto så kommer avdrag för detta inte

medges (se 15 § i 24 a kap.). Det resultat som delägaren tar från handelsbolaget är då inget speciellt med utan det följer vanliga principer. Allt detta anser Skatteverket kan utläsas från de lagtextförslag som lämnats (i kombination med det som redan är reglerat i IL).

När förutsättningarna för att tillämpa 24 a kap. 13 § andra stycket IL föreligger är det dock annorlunda. Vad denna reglering egentligen innebär och vilka konsekvenserna blir för det resultat som delägaren ska beskattas för från det delägarbeskattade subjektet går enligt Skatteverkets bedömning inte att utläsa av lagtexten. Någon tydlig förklaring hur sambandet ska vara mellan detta "upplyftande" av finansnetton från de delägarbeskattade subjekten och den resultatandel som ska tas från samma subjekt kan Skatteverket inte heller utläsa av de motiveringar som lämnas. Skatteverket förutsätter att målsättningen är att handelsbolagets resultat ska beräknas opåverkat av de föreslagna reglerna och att det är en del av detta resultat som ska fördelas till delägaren. Det föreslagna regelverket ska sedan tillämpas hos den delägende juridiska personen (i det följande talas endast om aktiebolag). I aktiebolaget måste sedan en uppdelning av resultatet ske så att finansiella poster separeras från övrigt resultat. Anledningen till detta är bl.a. att det inte går att avgöra om en finansiell kostnad är avdragsgill eller inte utan att ta hänsyn till aktiebolagets egna finansiella poster.

Systematiken som använts i lagtexten och i motiveringarna verkar dock inte stämma.

Antag att ett aktiebolag äger hälften av ett handelsbolag. Handelsbolagets enda intäkt är en ränteintäkt på 200, varav 100 belöper på vårt aktiebolag. Aktiebolaget har inga intäkter eller kostnader, utan resultatet i aktiebolaget består av ett överskott på 100, som kommer från handelsbolaget. Enligt 24 a kap. 13 § andra stycket ska dessa 100 få räknas med vid beräkningen av aktiebolagets finansnetto. Aktiebolagets finansnetto blir då ett positivt finansnetto om 100. Vid beräkningen av underlaget för finansieringsavdrag enligt 29 a kap. 2 § så blir beräkningen 100 i intäktsposter (=resultatandelen från handelsbolaget) som ska reduceras med 100 avseende det positiva finansnettot som kommer från handelsbolaget. Underlaget blir då noll. Det riktiga underlaget borde ha blivit 100, eftersom 100 är den enda intäkten som finns och även ränteintäkter ska kvalificera för finansieringsavdrag. Det finns ingen reglering som säger att ett positivt finansnetto som kommer från handelsbolaget ska reducera den resultatandel som kommer från handelsbolaget. Något sådant framgår inte heller av 24 a kap. 13 § andra stycket.

Vid sådant förhållande verkar det inte bli den dubbla påverkan som det talas om på s. 546 i författningskommentaren. Skatteverket anser att exemplet visar i vart fall på att systematiken är svårförståelig och behöver förklaras bättre eller att den är felaktig.

Det exempel på s. 543 som försöker förklara systematiken i 13 § ger inte heller klara besked vad som egentligen gäller. När det gäller tabellen på s. 543 så följer Skatteverket med i tankegångarna såvitt avser exempel 1 och 3 när handelsbolagets finansnetto är positivt. När det är negativt som i exempel 2 och 4 så förefaller tabellen vara fel. I exempel 2 borde aktiebolagets icke finansiella intäkter från handelsbolaget vara $100 + 50$

= 150 inte endast 100 (och i exempel 4 -100 reducerat med 50 = - 50 och inte -100). Det negativa nettot om 50 kommer om det blir avdragsgillt att reducera de 150 så att 100 beskattas. Om det inte blir avdragsgillt kommer 150 att beskattas. Detta bör vara det riktiga beskattningsresultatet. Denna, som Skatteverket uppfattar det, felaktighet finns även i texten ovanför tabellen, som lyder "Om handelsbolagets finansnetto är negativt tas aktiebolagets andel av resultatet upp som icke finansiell intäkt utan någon justering".

Lagtexten behöver på något sätt återspegla att den vanliga systematiken i sättet aktiebolag tar del av handelsbolagets nettoresultat inte gäller när förutsättningarna för att tillämpa 24 a kap. 13 § andra stycket föreligger samt hur systematiken i stället ska vara.

Nedan har Skatteverket lämnat ett lagtextförslag som återspeglar hur verket bedömer att det bör vara. Detta förslag behöver dock bearbetas vidare och hänsyn behöver tas till systematiken i förslaget i övrigt. Tiden har inte räckt till för att göra en fullständig bearbetning. I lagtextförslaget har även de indirekta innehaven tagits bort, vilket motiveras under nästa rubrik.

Kommitténs förslag

Skatteverkets förslag

24 a kap

13 §

Om beskattningsårets finansiella intäkter överstiger beskattningsårets finansiella kostnader utgör mellanskillnaden ett positivt finansnetto. Om i stället beskattningsårets finansiella kostnader överstiger beskattningsårets finansiella intäkter utgör mellanskillnaden ett negativt finansnetto.

För juridiska personer som, *direkt eller indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag*, är delägare i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer ska finansnettot som belöper sig på andelen *ingå i den juridiska personens*

Om beskattningsårets finansiella intäkter överstiger beskattningsårets finansiella kostnader utgör mellanskillnaden ett positivt finansnetto. Om i stället beskattningsårets finansiella kostnader överstiger beskattningsårets finansiella intäkter utgör mellanskillnaden ett negativt finansnetto.

Vid beräkningen av finansnetton enligt första stycket ska juridiska personer som är delägare i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer ta med den del av resultatet som belöper sig på andelen och beräknat på sätt framgår av

finansnetto. Detta gäller endast om det delägda företags räkenskapsår sammanfaller med den juridiska personens beskattningsår och andelen har ägts under den juridiska personens hela beskattningsår eller sedan det delägda företaget började bedriva näringsverksamhet av något slag.

13 a §. Detta gäller endast om det delägda företags räkenskapsår sammanfaller med den juridiska personens beskattningsår och andelen har ägts under den juridiska personens hela beskattningsår eller sedan det delägda företaget började bedriva näringsverksamhet av något slag.

Kommitténs förslag

Skatteverkets förslag

24 a kap

13 a §

Den del av det delägda företags resultat som delägaren enligt 13 § ska ta upp ska beräknas utan hänsyn till avdragsbegränsningen i 15 §. Den resultatandel som delägaren därmed ska ta upp från det delägda företaget ska delas upp så att i resultatet ingående finansiella poster ska behandlas som delägarens egna finansiella poster.

I det fortsatta lagstiftningsarbetet behöver det tydliggöras, såväl i lagtext som i motiveringar, vad "upplyftandet" av finansnetton (både positiva och negativa) från delägarbeskattade subjekt egentligen innebär och vad detta "upplyftande" får för konsekvenser för de resultatandelar som ska "lyftas upp" från de delägarbeskattade subjekten.

Det är viktigt att detta tydliggörs inte bara i motiveringar utan det bör kunna utläsas direkt av lagtext hur det ska vara.

1.2.2 Indirekta innehav av svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer via innehav i sådana subjekt i förslaget i 24 a kap. 13 § andra stycket IL

Skatteverkets bedömning är att indirekta innehav av svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer (IUDJP) via svenska handelsbolag och IUDJP inte bör omfattas av förslaget i 24 a kap. 13 § andra stycket IL.

I 24 a kap. 13 § andra stycket IL i förslaget stadgas "För juridiska personer som direkt eller indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag är delägare ..." Här nämns bara svenska handelsbolag inte IUDJP. Om indirekta innehav ska vara med, vilket Skatteverket avstyrker, så bör även indirekta innehav via IUDJP tas med. I lagtexten nämns först bara svenska handelsbolag (och inte IUDJP) sedan nämns svenska handelsbolag och IUDJP. Det blir krångligt och svåröverskådligt. En lösning för att göra det enklare är att finansnetton från svenska handelsbolag och IUDJP inte ska få lyftas upp till delägarnivån i de fall andelarna ägs via andra svenska handelsbolag eller IUDJP. Vid sådana indirekta innehav kommer i stället beräkningen uteslutande ske i det svenska handelsbolaget och i den IUDJP. Detta innebär att om det blir ett negativt finansnetto i den indirekt ägda personen så medges inte avdrag för detta. Dessa indirekta innehav behandlas då på samma sätt som om andelarna ägs av fysiska personer. Skatteverket anser inte att den administrativa börda som det innebär att ta med dessa indirekta innehav står i rimlig proportion till vikten av att ha dem med. Systemet får inte bli för krångligt och aktiebolagsägande av handelsbolag via andra handelsbolag torde inte vara vanligt och inte tillräckligt viktigt att uppmuntra i förhållande till de komplikationer det medför. Om indirekta innehav ändå anses behöva tas med så måste detta även återspegla sig i lagtexten för 13 § och på andra ställen. I 13 § talas det t.ex. om "Detta gäller endast om det delägda företagens räkenskapsår" Inkluderas indirekta innehav i begreppet "det delägda företagens"? Det kan i extremfallet bli fråga om många företagsled. Kraven i paragrafen bör gälla på samma sätt för direktägda som indirekt ägda företag, men det framgår inte klart. Se även under rubriken "Inkonsekvenser beträffande behandlingen av svenska handelsbolag jämfört med i utlandet delägarbeskattade juridiska personer" i avsnitt 2.5.1 och under rubriken "Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen" i avsnitt 5.

1.3 Finansieringsavdraget

1.3.1 Beräkning av underlag för finansieringsavdrag i 29 a kap. 2 § IL och begreppen näringsverksamhetens intäktsposter och kostnadsposter i förhållande till begreppet finansieringsavdrag, m.m.

Med hänsyn till de problem som Skatteverket redogör för nedan anser verket att det uttryckligen i lagtext ska stadgas att finansieringsavdraget bara ska påverka beräkningen av skatten och inte medföra någon kostnadspost eller intäktspost.

Användandet av begreppen intäktsposter och kostnadsposter och förhållandet till finansieringsavdraget skapar problem (likartat problem finns också i alternativa förslaget

i 24 a kap. 16 § IL vid beräkning av avdragsunderlaget, se nedan under avsnitt om detta). Finansieringsavdraget är ju som förslaget är utformat ett avdrag i inkomstskattelagens mening och måste därför anses vara en kostnadspost. Det är därför inte tillräckligt att underlaget för finansieringsavdrag sägs vara skillnaden mellan intäktsposter och kostnadsposter. Vid en bibehållen lösning enligt förslaget bör det därför framgå av lagtexten att finansieringsavdraget inte ska beaktas i denna beräkning. Alla andra intäktsposter och kostnadsposter ska beaktas, vilket framgår av författningskommentarer. Den bedömningen delas av Skatteverket. Lagtexten kan med bibehållen lösning kompletteras med ett andra stycke där det skrivs: "Finansieringsavdraget anses inte som en kostnadspost vid beräkningen enligt första stycket."

Men även på andra ställen i inkomstskattelagen blir det problem med finansieringsavdraget och att detta avdrag måste anses vara en kostnadspost. I t.ex. reglerna i 30 kap. IL om periodiseringsfonder i 5 § stadgas: "Juridiska personer får dra av högst ett belopp motsvarande 25 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget". I begreppet överskott av näringsverksamhet måste finansieringsavdraget ingå som en kostnadspost, se 14 kap. 21 § IL. Avdrag för avsättning till periodiseringsfond och intäkt på grund av återföring av sådan fond (som är kostnadsposter och intäktsposter) ska ske före finansieringsavdraget. Finansieringsavdraget bör vara det sista som sker när alla intäktsposter och kostnadsposter beaktats i underlaget för finansieringsavdrag, se stycket ovan. Men även i 30 kap. 5 § IL måste regleras att underlaget för avsättning till periodiseringsfond ska beräknas utan hänsynstagande till finansieringsavdraget. Lagtexten kan t.ex. skrivas enligt följande: "Juridiska personer får dra av högst ett belopp motsvarande 25 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget och före finansieringsavdrag enligt 29 a kap. 3 §"

Det kan finnas andra bestämmelser i inkomstskattelagen som det kan finnas samma problem med, t.ex. 35 a kap. 7 § IL. Skatteverket har inte gjort någon fullständig genomgång. Ett alternativ till att föra in förtydligande i varje aktuell paragraf skulle kunna tänkas vara att det stadgas generellt på lämplig plats i inkomstskattelagen när finansieringsavdraget ska anses vara en kostnadspost och inte. Men det krävs en fullständig genomgång. Vid beräkningen av överskott av näringsverksamhet och det som ska ligga till grund för beräkningen av beskattningsbar inkomst måste finansieringsavdraget t.ex. anses som en kostnadspost.

Ovan har bara behandlats finansieringsavdraget som en kostnadspost. Antagligen kan det bli så att ett för stort finansieringsavdrag har medgetts och att återföring då ska ske. Även denna situation bör analyseras.

I det fortsatta lagstiftningsarbetet måste en total genomgång av alla paragrafer i inkomstlagen göras för att bringa klarhet i de aspekter som Skatteverket berört i detta avsnitt. Finansieringsavdraget är en märklig hybrid. Varken finansieringsavdraget eller återföring av för mycket sådant bör påverka några andra underlag. Det är bara fråga om en förtäckt skattesänkning (som av pedagogiska skäl getts formen av ett avdrag) som inte

bör komma in i det vanliga systemet alls, men som ändå förs in där på grund av den reglering som valts.

1.4 Definition av finansiella kostnader och intäkter

1.4.1 Allmänt

Utgångspunkten i huvudförslaget är att finansiella kostnader endast får dras av mot finansiella intäkter. I den mån de finansiella kostnaderna överstiger finansiella intäkter utgör mellanskillnaden ett negativt finansnetto som inte får dras av.

I betänkandet anförs att termen finansiella kostnader redan finns inom redovisningen där den motsvaras av kostnader hänförliga till finansiella tillgångar såsom ränta, utdelning, förlust vid avyttring av finansiella tillgångar och så vidare. Det anges vidare att det förefaller praktiskt att vid beskattningen använda termen då den i de flesta sammanhang utgörs av det som i redovisningsnormeringen är finansiella kostnader. Den skatterättsliga termen finansiella kostnader som föreslås anges i huvudsak ha samma betydelse som den har inom redovisningen, men med de avgränsningar som följer av 24 a kap. 4 § IL.

Även om begreppet finansiella kostnader i förslagen till 24 a kap. IL anknyter till den redovisningstekniska termen (se särskilt s. 197, 200 och 205) så uppfattar verket att begreppet finansiell kostnad ska utgöra en rent skatterättslig term. Detta är som exempel en tydlig skillnad mot vad som gäller definitionen av begreppet finansiellt instrument (24 a kap. 3 §) där en hänvisning görs till vissa paragrafer i årsredovisningslagen för att definiera vad som utgör ett finansiellt instrument. Verket utgår således från att begreppet finansiell kostnad i 24 a kap. IL är en rent skatterättslig term som inte är bunden av den definition som används i redovisningen även om redovisningen kan ge vägledning i det enskilda fallet. Möjligen skulle lagtexten tjäna på att inte använda en sådan inarbetad redovisningsterm som finansiella kostnader (och intäkter) innebär för att skapa särskild skatterättsliga regler med en särskild definition av samma term. Verket menar således att det kan skapa en viss sammanblandning och förvirring för den som läser lagtexten vilket också framgår av exempel som omnämns i det fortsatta yttrandet. Verket föreslår därför att det används en annan term i lagtexten. Det förslag som lämnas här är termerna kapitalkostnader och kapitalintäkter. Verket har dock inte inarbetat de termerna i de lagförslag som lämnas.

Verkets utgångspunkt är att begreppen finansiell kostnad och intäkt i förslaget endast omfattar en kostnad eller intäkt som skattemässigt ska dras av eller tas upp enligt övriga regler i IL. Detta eftersom det endast är dessa poster som kan påverka finansnettot. Det innebär att oavsett om kostnaden dragits av som finansiell kostnad i redovisningen behöver det inte vara en finansiell kostnad enligt den skattemässiga definitionen. Samtidigt innebär detta att en kostnad som inte dragits av som finansiell kostnad i redovisningen kan vara avdragsgill enligt den skattemässiga definitionen. Som lagtexten nu är utformad tillsammans med den omständigheten att lagtexten använder en redovisningstekniskt inarbetad term ("finansiell kostnad") är det kanske lätt att missförstå

lagtexten. Tvivel kan som exempel uppstå om vad som gäller för förlust på näringsbetingade aktier eller vid bokföringsmässig nedskrivning på ett instrument när kapitalreglerna ska tillämpas vid den skattemässiga behandlingen. Verket anser att det måste tydligt klargöras genom uttalanden i propositionen att fråga endast är om skattemässiga poster.

Av 24 a kap. 4 § andra stycket, andra strecksatsen, framgår att förlust på finansiellt instrument som avses i 25 a kap. 19 § inte omfattas. Eftersom 25 a kap. 19 § avser vissa kapitalförluster som inte får dras av framstår det som överflödigt att en sådan förlust måste undantas i 4 § andra stycket även om kapitalvinster på motsvarande företeelser är skattepliktiga. Att de lagts till i 11 § bör däremot vara korrekt eftersom motsvarande kostnad inte är avdragsgill enligt IL. Jämför också vad som sägs på s. 535 om att näringsbetingade andelar inte behöver undantas från bestämmelsen eftersom kapitalvinst och kapitalförlust inte ska tas upp eller dras av. Det finns även en del andra kostnader som är av finansiell karaktär där motsvarande assymetri föreligger mellan kostnad och intäkt, se vidare nedan under avsnittet om finansiella kostnader och intäkter där ytterligare synpunkter lämnas som anknyter till detta och närliggande problem.

Kanske lagtexten även skulle tjäna på att det uttryckligen anges att med finansiell kostnad och intäkt avses i detta kapitel endast kostnad och intäkt som ska dras av eller tas upp enligt övriga bestämmelser i IL om inte annat anges. Nedan följer ett förslag på ett nytt stycke i 24 a kap. 1 §. I Skatteverkets förslag till lagtext i 24 a kap. 4 § andra stycket första strecksatsen (3 § i betänkandet) ska förluster (och därmed också vinster) på vissa derivat som avser annat än underliggande finansiella kostnads- och intäktsposter inte anses utgöra finansiell kostnad (intäkt). Detta undantag ska inte läsas som att undantaget inte kan gälla om underliggande egendom avser finansiella kostnads- och intäktsposter som inte ska beskattas. Ett tillägga har därför gjorts med denna innebörd i 4 § andra stycket första strecksatsen. Det kan som exempel vara fråga underliggande egendom som i sig inte är skattepliktig även om det bör höra till ovanligheten. Det kan som exempel vara vinst på derivat som avser näringsbetingad andel. I förslaget anges därför att detta gäller om inte något annat anges.

Kommitténs förslag

Skatteverkets förslag

24 a kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om begränsning i rätten till avdrag för finansiella kostnader.

I detta kapitel finns bestämmelser om begränsning i rätten till avdrag för finansiella kostnader.

Med finansiell kostnad och intäkt avses i detta kapitel endast kostnad och intäkt

*som ska dras av eller tas
upp enligt övriga kapitel i
denna lag om inte något
annat anges.*

1.4.2 Finansiellt instrument

Allmänt

Förslaget innebär att förluster och vinster på finansiellt instrument med vissa undantag definieras som finansiella kostnader och intäkter. Enligt 24 a kap. 3 §, andra stycket, undantas vissa instrument från begreppet finansiella instrument. Enligt de två första strecksatserna undantas andelar i skalbolag samt s.k. byggmästarsmittad andel. I den tredje strecksatsen undantas terminer och optioner som är hänförliga till annat än finansiella kostnader- och intäktsposter.

Fråga är om inte systematiken skulle tjäna på att dessa företeelser omfattas av de undantag som anges i paragraferna för finansiella kostnader och intäkter. Verket föreslår nedan att undantaget för s.k. byggmästarsmittad slopas enligt vad som följer under nästa rubrik. När det gäller skalbolag är det endast ersättningen som ska beskattas. Det innebär att någon förlust inte kan uppkomma i dessa fall. Undantaget för skalbolag (25 a kap. 9 §) kan därför med fördel i stället tas in i 24 a kap. 11 § som avser finansiella intäkter. Vidare bör även skalbolagstransaktioner som sker genom handelsbolag och i utlandet delägarbeskattad juridisk person enligt 25 a kap. 9 a § omfattas av undantaget, vilket tagits in i verkets lagförslag (11 §) nedan.

Byggmästarandelar

Verkets erfarenhet är att den här typen av andelar normalt endast säljs eller utnyttjas i förlustfallen. I vinstfallen eller om fastigheten efter en nedskrivning av andelen gått upp i värde så paketeras fastigheten till ett annat bolag i koncernen där andelarna inte utgör omsättningstillgång och därmed kan säljas skattefritt som näringsbetingade andelar. Ett slags asymmetriskt beteende som i praktiken innebär att förluster på fastigheter blir avdragsgilla (förluster som inte framstår som verkliga har stoppats genom lagstiftning, se 17 kap. 8 §) medan motsvarande vinster blir skattefria.

Därutöver gäller att när en andel väl är byggmästarsmittad så är den normalt smittad oavsett om det finns kvar någon fastighet i bolaget eller inte alternativt byggerörelse inte längre bedrivs i ägarbolaget, enligt principen en gång omsättningstillgång alltid omsättningstillgång. Då kan man ju fråga sig varför andelen i sådana fall ska omfattas av undantaget. Detta talar närmast för att en sådan förlust ska behandlas som finansiell kostnad även om andelen formellt utgör en byggmästarsmittad andel enligt 27 kap. 6 §. Anta att ägarbolaget gör ett tillskott till ett smittat företag som förvärvar annan egendom än fastighet. Egendomen går ner i värde som t.ex. kan vara skattefri finansiell egendom typ näringsbetingade aktier eller skattepliktig egendom, typ skattepliktig finansiell egendom. Om egendomen går upp i värde överförs egendomen genom

underprisöverlåtelse (paketering) till ett inte smittat företag i koncernen. Därefter säljs andelar i det företaget skattefritt. Händer det omvända så skrivs andelarna ner och en förlust är därmed realiserad som avser annan egendom än fastighet (och kanske i annan verksamhet än byggrörelse om den är nedlagd).

För det fall byggmästarandel inte skulle undantas blir frågan om det finns incitament till att en sådan andel används för att växla till finansiell inkomst i syfte att den ska kvittas mot finansiella kostnader. Det skulle kanske vara fallet om företaget innan det ska sälja en skattepliktig egendom överför egendomen till underpris till ett smittat bolag till underpris och sedan säljer det smittade bolaget med vinst, d.v.s. då har man skapat en finansiell intäkt. Å andra sidan varför skulle företaget göra så om det ändå går att paketera egendomen till ett annat företag i koncernen vars andelar utgör en näringsbetingad andel och kan säljas skattefritt.

Sammanfattningsvis anser verket av de skäl som anförs ovan att andel enligt 27 kap. 6 § inte bör undantas från begreppet finansiellt instrument.

Termin och option

I 24 a kap. 3 § andra stycket, tredje strecksatsen, undantas *termin* och *option* som är hänförliga till annat än finansiella kostnads- och intäktsposter. På s. 213 anges bl.a. att termin och option skattemässigt behandlas som självständiga instrument men för att ett terminsavtal skattemässigt ska klassificeras som termin krävs att terminsavtalet är lämpat för allmän omsättning (44 kap. 11 §). Innebörden av detta är lite oklart eftersom begreppet finansiellt instrument enligt årsredovisningslagen sannolikt inte har samma inskränkning som det skattemässiga begreppet termin enligt 44 kap. 11 §. Såvitt verket förstår förslaget så skulle det kunna tolkas som att en termin som inte är lämpad för allmän omsättning (d.v.s. omfattas inte av 44 kap. 11 §) inte kan undantas även om terminen utgör ett finansiellt instrument enligt årsredovisningslagen (jfr 24 a kap. 3 § första stycket angående definitionen av finansiellt instrument). Det kan ifrågasättas om avsikten varit att en termin som utgör ett finansiellt instrument och som avser annat än finansiella kostnader och intäkter inte ska kunna undantas i de fall terminen inte uppfyller de krav som anges i 44 kap 11 §. Verket har utgått från att det inte varit avsikten och lämnat ett lagförslag (4 §) utifrån den utgångspunkten.

I den föreslagna lagtexten används begreppen *option* och *termin*. En skattemässig definition av begreppet termin och option finns i 44 kap. 11-12 §§. Fråga är närmast om dessa begrepp omfattar alla former av derivat som används för att säkra annat än finansiella kostnads- och intäktsposter. Det kan som exempel vara derivat som går under beteckningen swap, FRA, caps, floors, collars, CFD etc. Även om dessa derivat i grunden har inslag av de egenskaper som gäller för terminer och optioner är det enligt verkets uppfattning inte säkert att de omfattas av begreppen option och termin som de anges i 44 kap. 11-12 §§. Skatteverket anser att även dessa derivat ska omfattas och för att slippa diskussioner och tolkningsproblem om vad som faller under 44 kap. 11-12 §§, bör enligt verkets uppfattning lagtexten förtydligas. Verket förslår därför att lagtexten (4

§) efter orden ”termin och option” kompletteras med orden ”*och annat derivat med liknande konstruktion och verkningssätt som utgör ett finansiellt instrument*”.

I betänkandet (s. 214) anges att utgångspunkten är att en förlust på termin eller option ska träffas av avdragsbegränsningen och för att undantaget ska tillämpas krävs att den skattskyldige gör sannolikt att avtalet avser andra kostnader eller intäkter än finansiella. Syftet är att undantaget ska omfatta terminer och optioner som avser att säkra poster i näringsverksamheter som är fullt ut avdragsgilla eller skattepliktiga (s. 203) och som inte utgör finansiella kostnader eller intäkter. Som exempel anges att om ett tillverkande företag köper insatsvaror på termin kommer terminsavtalet inte att klassificeras som ett finansiellt instrument (och då blir det inte heller någon finansiell kostnad eller intäkt). Vidare anges att om företaget ingår terminsavtal där underliggande tillgångar inte köps eller säljs kommer terminen hos det företaget att klassificeras som ett finansiellt instrument. Det förtydligas i betänkandet enligt följande (s. 204 – 205): ”Det innebär att om samma tillverkande företag till exempel köper och säljer vete på termin utan att avsluta avtalen med faktisk leverans av vete så kommer utfallet av terminsaffären att klassificeras som finansiella poster”. Det är oklart om syftet är att terminsavtalet som sådant måste avslutas med leverans eller om det räcker med att leverans av vete sker motsvarande den underliggande egendomen som avtalet avser. Så vitt verket känner till torde säkringar oftast göras i syfte att säkra priset på underliggande vara (alt. valuta) snarare än fysisk leverans av den underliggande varan (alt. valutans). Dvs. att själva avtalet som sådant avslutas med leverans mellan parterna i derivatavtalet torde nog höra till undantagen. Något krav på att derivatavtalet som sådant ska avslutas med leverans mellan parterna torde inte heller finnas för att derivatavtalet ska kunna ingå i en säkringsredovisning. Verket anser att derivatavtalet som sådant inte måste avslutas med en fysisk leverans av underliggande egendom mellan parterna i derivatavtalet utan det räcker med att en leverans faktiskt sker motsvarande underliggande egendom för att derivatavtalet ska omfattas av undantaget. Det finns enligt Skatteverket skäl till en mer fördjupad analys av hur derivatransaktioner används i syfte att säkra olika penningflöden och egendom som inte anknyter till finansiella kostnader och intäkter. (Här kan också påpekas att ett terminsavtal som avslutas med formell leverans inte innebär någon vinst eller förlust på terminen eftersom den underliggande varan förvärvas eller säljs. Någon finansiell kostnad eller intäkt lär därför inte uppkomma i dessa fall oavsett det finns ett undantag eller inte. Avslutas en option med formell leverans anses anskaffningspriset för optionen, eller den erhållna premien för utfärdaren av optionen, ofta ingå i priset för den förvärvade eller sålda underliggande egendomen, se 44 kap. 19 – 20 §§ och 31 – 32 §§. Inte heller i dessa fall behövs således något formellt undantag.)

På s. 213 berörs frågeställningen om vilka krav det ska ställas på företaget att visa att en termin eller option är hänförlig till annat än finansiella kostnader och intäkter. Det anges att syftet med transaktionen ska ha manifesterats vid avtalens ingående samtidigt som det anges att det inte krävs någon dokumentationsskyldighet som följer av att så kallad säkringsredovisning upprättas. I betänkandet noteras dock att syftet med termins- och optionsavtal bör kunna utläsas av de anteckningar som företaget är skyldig att föra enligt 5 kap. 10 § bokföringslagen. Verket ställer sig dock tveksamt till denna slutsats. Det

dokumentationskrav som finns i 5 kap. 10 § BFL handlar om bokföringsposter såsom bokslutstransaktioner och rättelser. Paragrafen innebär inte med automatik ett dokumentationskrav avseende ingångna avtal för säkring. Istället anser verket att krav bör ställas på en särskild dokumentation motsvarande den som finns i BFNAR 2012:1 (K 3) kapitel 11 p. 11.39 respektive kapitel 12 p. 12.48. Detta bör framgå direkt av lagtexten och författningskommentaren. Lagtexten placeras lämpligen i skatteförfarandelagen som ett nytt andra stycke i 39 kap. 3 § med följande lydelse: ”Ett förhållande som avses i 24 a kap. 4 § andra stycket, första strecksatsen inkomstskattelagen (1999:1229) ska dokumenteras när förvärvet av instrumentet sker”.

I författningskommentaren bör det tydliggöras hur detta ska gå till, vilket kan ske på följande sätt: ”Dokumentationen av ett säkringsförhållande enligt 24 a kap. 4 §, andra stycket första strecksatsen, inkomstskattelagen ska motsvara de dokumentationskrav som finns för företag som tillämpar BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K 3). Dokumentationskraven för säkringsredovisning finns i kapitel 11 p. 11.39 respektive kapitel 12 p. 12.48. Dokumentationen av säkringsförhållandet (den ekonomiska säkringen) ska upprättas oavsett hur säkringen har redovisats i företagets räkenskaper.” Det kan föreligga en viss osäkerhet huruvida dokumentationsskyldighet redan föreligger enligt den generella dokumentationsskyldigheten i 39 kap. 3 § SFL. Verket anser därför att en särskild reglering i enlighet med ovan bör införas.

För ett företag med negativt finansnetto finns det ett incitament att redovisa vinster på derivat som finansiell intäkt och omvänt redovisa förluster på derivat som annat än finansiell kostnad. Skatteverket anser därför att det ska införas en presumptionsregel som innebär att företaget ska visa att ett vinstderivat utgör en finansiell intäkt medan det motsatta bör gälla för förlustderivat, d.v.s. att förlustderivatet inte utgör en finansiell kostnad. För att markera detta särskilt har det lämnats ett lagförslag (4 och 11 §) med den innebörden.

I större koncerner finns det ofta ett särskilt företag eller en särskild del av ett företag som har hand om koncernens säkringstransaktioner. Ofta en s.k. internbank där säkringstransaktionerna behandlas som omsättningstillgångar, jfr RÅ 2004 not. 58. Det innebär att terminen eller optionen innehas av ett annat företag än det företag vars pris på underliggande egendom säkras. Det bör tydliggöras om det förhållande att säkringstransaktionen görs av ett annat företag än det företag där den underliggande tillgången säkras utesluter tillämpning av undantaget om transaktionerna företas inom en koncern. Verket anser i första hand att undantaget endast ska gälla om derivatinstrumentet innehas av samma företag som innehar den säkrade posten. Detta innebär också en förenkling av reglerna. Ska man tillåta att derivatinstrumentet och den säkrade posten ligger i olika företag måste det föreligga koncernbidragsrätt mellan företagen.

Dessutom bör det kanske klargöras om det faktum att derivat i vissa fall behandlas som omsättningstillgång beroende på transaktionernas omfattning (jfr RÅ 2004 not. 58) normalt utesluter tillämpning av undantaget. På s. 243 anges som exempel att terminer och optioner som utgör lagertillgångar normalt alltid klassificeras som finansiellt instrument, d.v.s. de kommer *normalt* inte omfattas av undantaget.

Sammanfattningsvis föreslår verket att andra stycket i 3 § tas bort och att strecksatsen vad avser skalbolag flyttas till undantagen i 11 § samt att strecksatsen som avser terminer och optioner (derivat) med de ändringar som föreslås ovan flyttas till 4 § andra stycket och 11 § i ett nytt tredje stycke samt i en ny streckstats i 11 § det lagförslag som lämnas nedan under nästa avsnitt avseende 11 §.

Kommitténs förslag

Skatteverkets förslag

24 a kap.

3 §

Med finansiellt instrument avses i detta kapitel detsamma som i 4 kap. 14 a och 14 c §§ årsredovisningslagen (1995:1554). Det gäller oavsett om instrumentet utgör lager eller kapitaltillgång.

Med finansiellt instrument avses dock inte
– andelar i skalbolag som avses i 25 a kap. 9 §,
– andelar som avses i 27 kap. 6 §, och
– termin och option som är hänförliga till annat än finansiella kostnads- och intäktsposter.

Med finansiellt instrument avses i detta kapitel detsamma som i 4 kap. 14 a och 14 c §§ årsredovisningslagen (1995:1554). Det gäller oavsett om instrumentet utgör lager eller kapitaltillgång.

1.4.3 Närmare om finansiella kostnader och intäkter

Allmänt

I 24 a kap. 4 § första stycket definieras vad som är finansiell kostnad. Vad som inte inryms under det stycket kan således inte vara någon finansiell kostnad. Detta oavsett om kostnaden dragits av som en finansiell kostnad i redovisningen. Samtidigt innebär detta att en kostnad som inte dragits av som finansiell kostnad i redovisningen kan vara en finansiell kostnad enligt den skattemässiga definitionen. Eftersom det i 11 § anges att finansiella intäkter avser intäkter av sådant slag som motsvaras av finansiella kostnader får formuleringen i 4 § även direkt betydelse för definitionen av finansiella intäkter. Verket utgår från att det vid bedömning av vad som utgör finansiell intäkt enligt 11 § ska

pröva vad som hade gällt om den skattskyldig hade haft motsvarande finansiell kostnad, d.v.s. utgångspunkten är inte behandlingen hos den som är motpart i transaktionen. Detta bör också innebära att en förlust eller vinst på en finansiell transaktion som inte får dras av eller inte ska tas upp enligt övriga regler i IL inte kan utgöra finansiell kostnad eller intäkt i skattehänseende, jfr även vad som anförs på sidorna 534 och 535 i betänkandet om att näringsbetingad andel inte behöver undantas från bestämmelserna. För det fall en kostnad inte är avdragsgill enligt en särskild skatteregel men där motsvarande intäkt är skattepliktig bör däremot ett undantag tas in i 11 § andra stycket. Eftersom kostnaden inte får dras av vid beskattningen behövs enligt verkets uppfattning inte något undantag i 4 § andra stycket. Kapitalförluster som inte får dras av enligt 25 a kap. 19 § behöver därför inte undantas enligt 4 § andra stycket. Det finns även vissa andra kostnader av finansiell karaktär som på samma sätt inte är avdragsgilla enligt övriga regler i IL men där skatteplikt föreligger för motsvarande intäkt. Här kan som exempel nämnas avdrag för kapitalförlust på näringsbetingade andelar som inte uppfyller tidsvillkoret i vissa fall (25 kap. 8 §) samt förlust på vissa derivat i kapitalandelsbevis (48 kap. 28 §). Något särskilt undantag i 11 § finns inte för dessa intäkter. Även om det är ganska udda företeelser bör dessa företeelser möjligen vara med bland undantagen i andra stycket till 11 §. Verket nöjer sig med att påpeka detta utan att lämna något förslag till ändring i det befintliga lagförslaget i denna del. Däremot lämnas ett nytt förslag avseende 11 § som innebär att finansiella intäkter får en mer "självständig" definition i 11 §. Därmed försvinner sannolikt en del av den problematik som omnämns ovan.

I 4 § tredje strecksatsen anges att som finansiell kostnad avses "utdelning som får dras av". Eftersom det i 11 § anges att med finansiell intäkt avses intäkt av sådant slag som motsvaras av finansiell kostnad kan det bli problem med att avgöra om en skattepliktig utdelning utgör en finansiell intäkt som lagtexten ser ut i förslaget. Eftersom finansiella kostnader anges omfatta utdelning som får dras av kan det kanske vara svårt att avgöra om det bara är utdelningar som får dras av som ska behandlas som finansiell intäkt. Inte heller den redovisningstekniska termen finansiell kostnad, vilket enligt verkets uppfattning bör sakna betydelse för bedömningen, torde inbegripa lämnad utdelning eftersom den bokas mot eget kapital. Det kan därför ifrågasättas om orden "får dras av" fyller någon egentlig funktion om utgångspunkten är att endast skattemässiga poster bör beaktas. Verket föreslår därför att "får dras av" utmönstras från lagtexten. Jämförelsevis kan nämnas att det i övriga två strecksatser i 4 § första stycket inte finns något krav på att något får dras av för att det ska utgöra en finansiell kostnad. Det får ändå förutsättas att det inte kan utgöra en finansiell kostnad enligt 4 § om kostnaden inte får dras av enligt de generella bestämmelserna i IL. Som exempel kan nämnas vinstandelsränta som inte uppfyller kraven för avdragsrätt eller annan kostnad som i redovisningshänseende betraktas som ränta men där avdragsrätt inte medges enligt praxis, jfr som exempel RÅ 2002 ref. 77. Ett annat exempel kan vara en nedskrivning på ett finansiellt instrument som skattemässigt inte får dras av p.g.a. att kapitalreglerna ska tillämpas. Att det inte står att nedskrivningen får dras av bör inte kunna leda till något missförstånd om vad som bör gälla i detta fall, d.v.s. att det är det som skattemässigt får dras av enligt övriga regler i IL som avses. Oavsett detta råder det tvivel om lagförslaget i 11 § i betänkandet verkligen inbegriper skattepliktig utdelning som finansiell intäkt eftersom det är svårt att se att en

utdelning i normalfallet motsvaras av en finansiell kostnad enligt 4 §, dvs. utdelning bör därför särskilt regleras i 11 § för att omfattas.

Även med beaktande av de lagförslag som verket föreslår ovan kan det i likhet med lagförslaget i betänkandet råda tvivel om vad som avses med finansiella intäkter i 24 a kap. 11 §. Definitionen av finansiella intäkter synes bygga på en negation av vad som avses med finansiella kostnader enligt 24 a kap. 4 §, vilket enligt verkets uppfattning kan skapa "egna" problem och göra lagtexten svårbegriplig. Som exempel nämns ovan en utdelning som inte får dras av. Kan det vara finansiell intäkt? Är det bara om en utdelning kan motsvara en finansiell kostnad som den kan utgöra en finansiell intäkt? Hur ska man tänka här? Detta är endast ett exempel och antagligen finns det flera problemsituationer av liknande karaktär. Verket lämnar därför ett eget förslag på hur 24 a kap. 11 § skulle kunna se ut. Förslaget innebär att finansiella intäkter får en egen fristående definition. Det innebär som exempel att man inte behöver fundera på om utdelning utgör en finansiell kostnad eller inte. Inte heller torde det behövas någon särskilt upplysning om att vinst på instrument som avses i 25 a kap. 19 § omfattas.

Avkastning på finansiellt instrument som direkt eller indirekt inte kan karaktäriseras som ersättning för kredit eller utgör utdelning

Enligt RÅ 2003. Ref. 48 beskattades en årlig oklar avkastning på en aktieindexobligation som annan inkomst av kapital, d.v.s. avkastningen jämfördes inte med ränta och inte heller ansågs inkomsten ha erhållits på grund av avyttring. Fråga synes ha varit ett inbäddat derivat i aktieindexobligationen där lämnad avkastning var kopplad till utvecklingen på ett visst aktieindex. Det får anses vara oklart om en sådan lämnad avkastning kan jämföras ränta och annan, direkt och indirekt, kostnad för kredit. Det framstår inte heller som sannolikt att fråga är om förlust vid avyttring eller nedskrivning av finansiellt instrument. Inte heller kan en sådan kostnad jämföras med utdelning, se 4 § tredje strecksatsen. Med tanke på den innovationsförmåga som finns på marknaden vad avser olika former av finansiella instrument kan det dessutom inte uteslutas att det kan finnas andra instrument där motsvarande frågeställning/oklarhet kan uppkomma. För att säkerställa att en finansiell kostnad som avser finansiellt instrument, som inte är en konsekvens av avyttring, nedskrivning, utdelning eller är att jämföras med ränta eller annan direkt eller indirekt kostnad för kredit, skattemässigt ska utgöra en finansiell kostnad föreslås att det i 4 § första stycket läggs till en strecksats som anger "*annan lämnad avkastning på av företaget utgivet finansiellt instrument*". Ett tillägg "som får dras av" synes överflödigt med tanke på att en post som inte är avdagsgill enligt övriga bestämmelser IL inte bör kunna utgöra en kostnad i skattehänseende och därmed inte heller en finansiell kostnad i skattehänseende.

Nedskrivning av finansiellt instrument

I betänkandet på s. 215 berörs nedskrivning av finansiella instrument som skattemässigt utgör lager. Av 24 a kap. 4 § första stycket andra strecksatsen framgår att med finansiell kostnad avses "*förlust vid avyttring och nedskrivning av finansiellt instrument*". Det får anses oklart om denna reglering omfattar alla situationer där skattemässig förlust avser finansiellt instrument. Anta som exempel att ett företag har ingått ett antal terminsavtal

och att företaget ska redovisa enligt bokföringsmässiga grunder vid beskattningen. Ingåendet av avtalen är inte någon affärstransaktion som ska bokföras. I årsredovisningen har företaget gjort en avsättning i form av förlustreservering på dessa terminsavtal eftersom avtalen har ett negativt värde vid utgången av räkenskapsåret. Det får anses oklart om en sådan förlustreservering rymms inom den aktuella strecksatsen eftersom fråga inte är om förlust på grund av nedskrivning av en tillgång som utgör ett finansiellt instrument. För att slippa tolkningsproblem föreslås att strecksatsen utökas med ett tillägg som tydliggör att även *förlustreservering* som avser finansiella instrument omfattas.

Dröjsmålsränta på vissa krediter

Av 24 a kap. 4 §, tredje stycket, framgår bland annat att krediter på grund av köp av tillgångar eller tjänster i näringsverksamheten inte ska anses utgöra kredit enligt första stycket första strecksatsen om krediten lämnats på sedvanliga villkor. Detta oavsett en uttrycklig och formell ränta anges i avtalet, vilket torde höra till ovanligheten. Det innebär således att räntekostnad på dessa krediter inte omfattas av begreppet finansiell kostnad. Någon diskontering av krediten för att få fram en räntekostnad behöver därför inte göras i dess fall. Motsvarande gäller därför också på intäktssidan för den som lämnat krediten. En sedvanlig kredit som nu avses brukar dock innehålla tydliga bestämmelser om när dröjsmålsränta ska utgå. Innebörden av att dröjsmålsränta ska betalas efter viss tid är enligt verkets uppfattning att det inte längre är fråga om sedvanlig kredittid även om det är sedvanliga villkor att sådan ränta ska betalas. Verket anser därför att det uttryckligen bör anges att dröjsmålsränta inte ska undantas (även om den ingår som ett sedvanligt villkor för nu aktuella krediter). Ett förtydligande av lagtexten föreslås därför i 4 § vilket innebär att sista meningen i tredje stycket inarbetas i det andra stycket som en egen strecksats.

Nedskrivning på vissa lämnade krediter

Skatteverket tolkar den föreslagna lagtexten (4 § tredje stycket) som att den inte omfattar inte något undantag för förluster som beror på nedskrivning på lämnad kredit som avser försäljning av tillgångar eller tjänster som lämnats på sedvanliga villkor. Undantaget i tredje stycket sista meningen avser kredit på köp av tillgångar etc. på sedvanliga villkor. Det innebär per automatik att motsvarande intäkt omfattas av undantaget, d.v.s. ränteintäkt för den som lämnat krediten (=fordran) ska inte tas upp som finansiell intäkt.

Det företag som lämnat en sådan kredit som nu är aktuell har ju en fordran (en tillgång) på den som erhållit krediten. Även en sådan fordran omfattas av begreppet finansiellt instrument (enligt årsredovisningslagen). Det innebär att en förlust på grund av nedskrivning på en sådan fordran skattemässigt utgör en finansiell kostnad enligt förslaget. Det kan ifrågasättas om inte undantaget även bör gälla för sådana förluster om det kan visas att krediten lämnats på sedvanliga villkor. Naturligtvis under förutsättning att avdragsrätt för nedskrivning föreligger vid beskattningen enligt övriga regler i IL och att den inte helt eller delvis är en konsekvens av en intressegemenskap eller villkor i övrigt som inte framstår som sedvanliga eller affärsmässiga. Verket föreslår därför att

nedskrivning på lämnade krediter (fordran) av nu aktuellt slag bör kunna omfattas av undantaget. Däremot bör förlust till följd av att fordran avyttras inte omfattas då det mer framstår som ett led i finansiering av den lämnade krediten, jfr factoring etc. Undantaget bör endast omfatta försäljning av tillgångar och tjänster som avser annat än finansiella intäkter (oavsett de ska tas upp eller inte).

Vissa finansiella kostnader som har aktiverats i egenupparbetade immateriella tillgångar

I förslaget föreslås att finansiella kostnader (räntor etc.) som avses i 24 a kap. 4 § inte får räknas in i anskaffningsvärdet för lagertillgångar, inventarier, byggnader och markanläggningar, se 24 a kap 10 § och där gjorda hänvisningar. Förslaget i denna del innebär att finansiella kostnader inte får räknas in i det skattemässiga anskaffningsvärdet. Det innebär att skattemässigt avdrag för finansiella kostnader måste göras direkt oavsett om de ingår i anskaffningsvärdet enligt god redovisningssed. Någon skattemässig valrätt finns således inte.

Enligt verkets erfarenheter är det inte ovanligt att finansiella kostnader i form av räntor etc. även medräknas i egenupparbetade immateriella tillgångar. Sådana tillgångar är inte särskilt reglerade i inkomstskattelagen utan tillhör det kopplade området där god redovisningssed styr det skattemässiga anskaffningsvärdet och periodiseringen av värdeminskningssed etc. Det innebär att räntan kommer att periodiseras och att avskrivningen därför omfattar en finansiell kostnad enligt 24 a kap. 4 § första strecksatsen. Även om det kan vara svårt att beräkna räntebeloppet kan verket inte se annat än att det lämnade förslaget innebär att räntebeloppet i avskrivningen ska medräknas i finansnetto. I vart fall om räntan inte avser tid före bestämmelserna träder ikraft. Verket anser däremot att det inte finns skäl att behandla räntan etc. i dessa fall på annat sätt än de fall som anges i 24 a kap. 10 § IL, dvs. att finansiella kostnader inte får medräknas i anskaffningsvärdet på egenupparbetade immateriell tillgångar. Verket föreslår därför även att motsvarande bestämmelser ska gälla för sådana immateriella tillgångar. Förslag till lagtext i 24 a kap. 10 § och 14 kap. 4 § lämnas nedan.

Anskaffningsutgift på vissa tillgångar vid beskattningsinträde

I betänkandet föreslås ett antal regleringar i syfte att tydliggöra att finansiella kostnader inte får räknas in i anskaffningsutgiften för olika tillgångar. I 20 a kap. IL, om anskaffningsutgift vid beskattningsinträde, finns tre regler liknande de som föreslås ändras, 3, 4 och 5 §§. Eftersom 3 § direkt hänvisar till en annan regel som föreslås ändras (17 kap. 2 § IL) behöver inget göras med denna paragraf.

Enligt Skatteverkets mening utgör regeln i 4 § dock en egen beräkningsregel i bemärkelsen att den inte endast hänvisar vidare till andra regler i IL för beräkning av anskaffningsutgift. Eftersom den dessutom omfattar sådana tillgångstyper för vilka förslag lämnas i andra delar av utredningen, bör begränsningen av rätten att inräkna finansiella kostnader i anskaffningsutgiften införas även här. Förslag på ändring lämnas därför nedan.

Kapitlets 5 § omfattar enligt förarbetena, prop. 2002/03:96 s 157, endast kapitaltillgångar och bör av den anledningen inte behöva ändras.

Vissa pensionsavsättningar i balansräkningen

Enligt 24 a kap. 4 § tredje stycket ska en avsättning i balansräkningen inte utgöra en kredit enligt första stycket första strecksatsen. Undantag ska göras för sådan avsättning för tryggnad av ett framtida pensionslöfte som avses i 28 kap 3 § IL. En sådan avsättning ska enligt redovisningsreglerna nuvärdeberäknas (diskonteras). Det innebär att avdrag för avsättning enligt 28 kap. även innehåller en räntekomponent. Enligt förslaget ska denna räntekomponent skattemässigt utgöra en finansiell kostnad vid beräkning av finansnetto. (Till den del avdragsrätt inte medges på grund av beloppsbegränsningarna enligt 28 kap 3 § ska naturligtvis inte någon finansiell kostnad beräknas i denna del, vilket innebär att räntekomponenten i motsvarande omfattning måste brytas ut). Det innebär i praktiken att ett företag, om finansnettot är negativt, helt eller delvis inte får avdrag för den avsättning som gjorts med stöd av reglerna i 28 kap. I 28 kap. 22 § framgår att avsättning för pensionsutfästelser som gjorts med *avdragsrätt* ska återföras som intäkt på visst sätt. Det framgår inte närmare i förslaget om det ska ha någon betydelse att en del av avdraget enligt 28 kap. 3 § anses utgöra en finansiell kostnad. Tvivel kan ju uppkomma om avdragsrätt verkligen förelegat om avdraget begränsats enligt bestämmelserna i 24 a kap. och om återföring enligt 28 kap 22 § då verkligen ska ske. Motsvarande tvivel kan även uppstå när det gäller beräkning av underlaget för avkastningsskatt eftersom det är beroende av om avdragsrätt förelegat enligt 28 kap., se lag om avkastningsskatt på pensionsmedel 2 och 3 a §§.

Även om dessa oklarheter förligger anser verket att förslaget innebär att det vid återföringen inte ska beaktas att en del av det belopp som kan ha ingått i den tidigare avdraget enligt 28 kap. 3 § har behandlats som finansiell kostnad enligt förslagen i 24 a kap. Detta oavsett det kan ha inneburit att avdraget helt eller delvis inte medgetts till följd av att ett negativt finansnetto uppkommit. En annan tolkning skulle antagligen innebära stora problem med att avgöra om avdragsrätt erhållits när negativt finansnetto uppstår. Sannolikt skulle det behövas en komplicerad bestämmelse om avräkningsordning för att avgöra vilka av dessa kostnader som medfört avdragsrätt.

Verket anser även att förslaget innebär att kapitalunderlaget vid beräkning av avkastningsskatt inte heller påverkas av att en del av avsättningsbeloppet har behandlats som finansiell kostnad enligt 24 a kap., se 3 a § lag om avkastningsskatt. Om bestämmelsen ska uppfattas på detta sätt anser verket att det är bra om ett förtydligande görs i lagtexten. Ett förslag till lagtext föreslås i de bestämmelser som reglerar återföring av tidigare gjord avsättning (28 kap. 22 §). Något förslag till förtydligande i lag om avkastningsskatt på pensionsmedel lämnas inte här.

Övrigt

I 24 a kap. 4 § andra stycket, första strecksatsen, anges att kostnad för kredit eller köp och försäljning av ett finansiellt instrument ska undantas till den del kostnaden utgör

betalning för annan tjänst än som avses i 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen (ML), dvs. sådana kostnader som enligt 3 kap. 9 § ML inte är undantagna från mervärdeskatt. I betänkandet anges att andra kringtjänster av administrativ karaktär, som inte är direkta transaktionskostnader, inte utgör finansiella kostnader och därmed inte heller finansiella intäkter. I betänkandet (s. 221 och 536) nämns då bl.a. att det endast är kostnader för finansiella tjänster i samband med upptagande av kredit, och dylika kringkostnader direkt hänförliga till värdepapper som omfattas av begreppet finansiell kostnad. Det framstår i och för sig som en rimlig avgränsning. Däremot är det sannolikt inte säkert att det överensstämmer med den inkomstskattemässiga behandlingen av vad som ska ingå vid beräkningen av kapitalvinst och kapitalförlust på ett finansiellt instrument, dvs. fråga kan vara om vissa konsultkostnader som i inkomstskattehänseende anses ha omedelbart samband med förvärvet av finansiella instrument (andelar) och därför ska ingå i anskaffningsutgiften (eller försäljningsomkostanden) för instrumenten trots att kostnaderna inte omfattas av undantaget från mervärdesskatt enligt 3 kap. 9 § ML. Om det är så betyder det således att det måste ske en korrigerings av en skattemässig förlust eller vinst vid beräkning av vad som utgör finansiell intäkt eller kostnad, d.v.s. den finansiella kostnaden ska minskas alternativt den finansiella inkomsten ökas eftersom en sådan kostnadskomponent ska lyftas bort. Verket anser därför att frågan bör analyseras vidare.

Lagtexter

Kommitténs förslag

Om räkenskaper förs för näringsverksamheten, ska dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten.

Reserv i lager och liknande ska beaktas bara vid tillämpning av 17 kap. 4 § och 5 §§ samt 27 § andra stycket.

Skatteverkets förslag

14 kap.

4 §

Om räkenskaper förs för näringsverksamheten, ska dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten.

Reserv i lager och liknande ska beaktas bara vid tillämpning av 17 kap. 4 § och 5 §§ samt 27 § andra stycket.

I anskaffningsvärdet för egenupparbetade immateriella tillgångar får inte räknas in finansiella kostnader som avses i 24 a kap. 4 §.

20 a kap

4 §

Om utgiften för en tillgång ska dras av genom värdeminskingsavdrag, ska tillgången anses ha anskaffats för ett belopp som motsvarar anskaffningsutgiften ökad med förbättringsutgifter och minskad med beräknade värdeminskingsavdrag för varje innehavsår med

- 20 procent för inventarier,
- 4 procent för byggnader,
- 10 procent för täckdiken och skogsvägar, och
- 5 procent för andra markanläggningar.

Anskaffningsvärdet får dock inte beräknas till högre belopp än marknadsvärdet eller lägre belopp än noll.

Om utgiften för en tillgång ska dras av genom värdeminskingsavdrag, ska tillgången anses ha anskaffats för ett belopp som motsvarar anskaffningsutgiften, *med undantag för finansiella kostnader som avses i 24 a kap. 4 §*, ökad med förbättringsutgifter och minskad med beräknade värdeminskingsavdrag för varje innehavsår med

- 20 procent för inventarier,
- 4 procent för byggnader,
- 10 procent för täckdiken och skogsvägar, och
- 5 procent för andra markanläggningar.

Anskaffningsvärdet får dock inte beräknas till högre belopp än marknadsvärdet, eller lägre belopp än noll.

24 a kap.

Finansiell kostnad

Med finansiell kostnad avses i detta kapitel en

- ränta och annan, direkt eller indirekt, kostnad för en kredit,
- förlust vid avyttring, och nedskrivning av finansiellt instrument,
- och

– utdelning *som får dras av*.

Med finansiell kostnad avses dock inte

- kostnad för kredit eller köp

Finansiell kostnad

4 §

Med finansiell kostnad avses i detta kapitel en

- ränta och annan, direkt eller indirekt, kostnad för en kredit,
- förlust vid avyttring, nedskrivning och *förlustreservering som avser* finansiellt instrument,
- utdelning, *och*
- *annan lämnad avkastning på av företaget utgivet finansiellt instrument.*

och försäljning av ett finansiellt instrument till den del kostnaden utgör betalning för en annan tjänst än som avses i 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200),
– förlust på finansiellt instrument som avses i 25 a kap. 19 §, och
– utdelning som avses i 39 kap. 22 §.

En avsättning i balansräkning, i andra fall än som avses i 28 kap. 3 § andra punkten, utgör inte en kredit enligt första stycket första strecksatsen. Detsamma gäller kredit på grund av köp av tillgångar eller tjänster i näringsverksamheten, om krediten lämnats på sedvanliga villkor.

Med finansiell kostnad avses dock inte
– kostnad avseende termin och option eller annat derivatinstrument, med liknande konstruktion och verkningssätt, som utgör ett finansiellt instrument om företaget kan visa att instrumentet är hänförligt till annat än finansiella kostnads- och intäktsposter oavsett om dessa underliggande poster ska beskattas eller inte,
– kostnad för kredit, med undantag för dröjsmålsränta, på grund av köp av tillgångar eller tjänster i näringsverksamheten, om krediten lämnats på sedvanliga villkor och
– nedskrivning av lämnad kredit på grund av försäljning av tillgångar eller tjänster som inte avser finansiella intäkter och kostnader, om krediten lämnats på sedvanliga villkor oavsett om resultatet av försäljningen av tillgångarna eller tjänsterna ska beskattas eller inte,
– kostnad för kredit eller köp och försäljning av ett finansiellt instrument till den del kostnaden utgör betalning för en annan tjänst än som avses i 3 kap. 9 § i mervärdesskattelagen (1994:200),
– utdelning som avses i 39 kap. 22 §.

En avsättning i balansräkning, i andra fall än som

avses i 28 kap. 3 § andra punkten, utgör inte en kredit enligt första stycket första strecksatsen.

24 a kap.

10 §

Att en finansiell kostnad inte får räknas in i anskaffningsvärdet för en tillgång som ingår i näringsverksamhet framgår i fråga om

- lagertillgångar i 17 kap. 2 §,
- inventarier i 18 kap. 7 §,
- byggnader i 19 kap. 8 och 9 §§, och
- markanläggningar i 20 kap. 11 §.

Att en finansiell kostnad inte får räknas in i anskaffningsvärdet för en tillgång som ingår i näringsverksamhet framgår i fråga om

- lagertillgångar i 17 kap. 2 §,
- inventarier i 18 kap. 7 §,
- byggnader i 19 kap. 8 och 9 §§,
- markanläggningar i 20 kap. 11 §,
- *egenupparbetade immateriella tillgångar i 14 kap. 4 §,*
- *vissa tillgångar vid beskattningsinträde som avses i 20 a kap. 4 §.*

24 a kap.

11 §

Finansiell intäkt

Med finansiell intäkt avses intäkt av sådant slag som motsvarar en finansiell kostnad.

Som finansiell intäkt räknas även vinst vid avyttring av fordringar m.m. som avses i 25 a kap. 19 § och belopp som ska tas upp enligt 39 kap. 14 § första stycket 2

Finansiell intäkt

Med finansiell intäkt *i detta kapitel* avses en

- ränta och annan, direkt eller indirekt, intäkt på en fordran,
- vinst vid avyttring eller omvärdering av finansiellt instrument,
- utdelning, och
- annan erhållen avkastning

och 33 §.

på finansiellt instrument.

Med finansiell intäkt avses dock inte

– *intäkt avseende termin och option eller annat derivatinstrument, med liknande konstruktion och verknings-sätt, som utgör ett finansiellt instrument, om instrumentet är hänförligt till annat än finansiella kostnads- och intäktsposter oavsett om dessa underliggande poster ska beskattas eller inte,*
– *intäkt avseende lämnad kredit, med undantag för dröjsmålsränta, på grund av försäljning av tillgångar eller tjänster i näringsverksamheten, om krediten lämnats på sedvanliga villkor och*

– *intäkt som avser omvärdering av tidigare nedskrivna lämnad kredit på grund av försäljning av tillgångar eller tjänster som inte avser finansiella intäkter och kostnader, om krediten lämnats på sedvanliga villkor oavsett om resultatet av försäljningen av tillgångar eller tjänsterna ska beskattas eller inte,*
– *intäkt hänförlig till lämnad kredit eller köp och försäljning av ett finansiellt instrument till den del intäkten utgör betalning för en annan tjänst än som avses i 3 kap. 9 §.*

Som finansiell intäkt räknas inte ersättning för andelar i skalbolag som avses i 25 a kap. 9 och 9 a §§ och belopp

som ska tas upp enligt 39 kap. 14 § första stycket 2 och 32 §. *Om företaget redovisar en finansiell intäkt som avser vissa derivat som anges i andra stycket första strecksatsen, ska företaget kunna visa att intäkten utgör en finansiell intäkt.*

28 kap.

22 §

Om den avsättning för att trygga pensionsutfästelser som med avdragsrätt gjorts i balansräkningen uppgår till ett lägre belopp vid beskattningsårets utgång motsvarande avsättning vid det föregående beskattningsårets utgång, ska mellanskillnaden tas upp som intäkt.

Om den avsättning för att trygga pensionsutfästelser som med avdragsrätt gjorts i balansräkningen uppgår till ett lägre belopp vid beskattningsårets utgång motsvarande avsättning vid det föregående beskattningsårets utgång, ska mellanskillnaden tas upp som intäkt.

Vid bedömning av om avsättning med avdragsrätt gjorts enligt första stycket ska hänsyn inte tas till att någon del av avsättningen behandlats som en finansiell kostnad enligt bestämmelserna i 24 a kap. 4 §.

1.4.4 Hyreskostnader

I 5 § anges att med finansiell kostnad avses även det räntebelopp som ingår i en hyreskostnad om inte annat anges i 7-9 §§. Av 6 § framgår vilket räntebelopp som ska användas. I 12 § första stycket anges att med finansiell intäkt avses även det räntebelopp som ingår i hyresintäkt och att vad som anges i 7 och 8 §§ ska gälla på motsvarande sätt för finansiella intäkter. Av 7 § första stycket framgår att 5 § inte *behöver* tillämpas om hyresobjektet är en fastighet. Verket uppfattar bestämmelsen i 7 § första stycket som frivillig, vilket leder till att det finns incitament för ett företag att redovisa räntebelopp i en fastighetshyresintäkt som en finansiell intäkt samtidigt som räntebeloppet i företagens

hyreskostnader för fastighet inte redovisas som finansiell kostnad. Denna asymmetri kommer även att gälla om det är fråga om samma hyresförhållande men mellan två olika företag, d.v.s. i det ena företaget som hyr ut redovisas räntebeloppet som finansiell medan det motsatta gäller för det företag som har motsvarande hyreskostnad. Verket anser att denna asymmetri medför alltför stora möjligheter till skattearbitrage. Därför anser verket att hyreskostnader och hyresintäkter avseende fastigheter aldrig ska klyvas (bortsett från undantagen i andra stycket). Ett förslag till lagändring lämnas därför nedan som innebär att ordet ”behöver” ersätts med ”ska”.

Av 7 § andra stycket framgår att undantaget i första stycket inte omfattar koncernföretag. Med koncern avses då koncern enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen. Enligt 14 § får ett företag med positivt finansnetto utnyttja negativt finansnetto hos ett annat företag om båda företagen kan lämna koncernbidrag till varandra. Enligt verket kan det ifrågasättas om inte även dessa företag borde kunna undantas under förutsättning att räntebeloppet i hyresintäkten och hyreskostnaden behandlas på samma sätt i båda företagen. Det torde dessutom innebära en viss förenkling av reglerna.

Undantagen i 8 och 9 §§ innebär under vissa angivna förutsättningar en frivillig klyvning av hyror. Det innebär en uppenbar risk för att hyreskostnader inte klyvs samtidigt som motsvarande hyresintäkt klyvs. Skatteverket anser att förslaget i denna del är oacceptabelt då det ger alltför stora möjligheter till skattearbitrage. För att minska denna möjlighet till skattearbitrage finns flera alternativ. Skatteverket anser, när det gäller annan egendom än fastigheter, att det bästa alternativet är det förslag som lämnas i det särskilda yttrandet av Linda Haggren med flera. Ett annat alternativ kan vara att möjligheten att klyva hyresintäkter tas bort helt. Ett ytterligare alternativ till att minska arbitragemöjligheten skulle kunna vara att gränsvärdena i 8 och 9 §§ kraftigt reduceras, t.ex. till 3 månader i 8 § och 50 000 kr i 9 §.

För det fall de förslag som Skatteverket ovan lämnat inte beaktas lämnas följande synpunkter på kommitténs förslag avseende 8 och 9 §§.

I 8 § anges att om hyresavtalet understiger åtta månader behöver inte 5 § tillämpas. På motsvarande sätt som i 7 § undantas koncernföretag. På samma sätt kan det ifrågasättas om företag som kan lämna koncernbidrag till varandra borde undantas från undantaget under förutsättning att räntebeloppet i hyresintäkten och hyreskostnaden behandlas på samma sätt i båda företagen, d.v.s. som finansiell kostnad och intäkt.

Vidare kan ordet *behöver* i lagtexten tolkas som att olika korta avtal får behandlas olika, d.v.s. om fråga är om hyresintäkter finns det ett incitament för ett företag att redovisa räntebeloppet som finansiella medan det motsatta gäller för räntebeloppet i hyreskostnader. Om det inte är avsikten bör det framgå av lagtexten.

Även från 9 §, som avser hyreskostnader som understiger 300 000 kronor undantas hyra mellan företag inom koncern. På samma sätt som gäller för undantaget i 8 § kan det ifrågasättas om företag som kan lämna koncernbidrag till varandra borde kunna undantas

från undantaget under förutsättning att räntebeloppet i hyreskostnaden och hyresintäkten behandlas på samma sätt i båda företagen.

Ordet *behöver* kan på samma sätt som anges ovan angående 8 § tolkas som att det föreligger valrätt för ett företag att redovisa olika korta avtal om inte hyreskostnaderna överstiger 300 000 kr. Om detta inte är avsikten bör det framgå av lagtexten.

Kommitténs förslag

Skatteverkets förslag

24 a kap.

7 §

När hyresobjektet är en fastighet *behöver* 5 § inte tillämpas. Det gäller dock inte

– när ett företag direkt eller indirekt har avyttrat en fastighet och det avyttrande företaget, eller ett koncernföretag till det företaget, därefter ingått ett hyresavtal avseende en väsentlig del av samma fastighet, och – vid hyra av fastighet mellan två koncernföretag.

Med koncernföretag i första stycket avses företag som ingår i samma koncern enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

När hyresobjektet är en fastighet *ska* 5 § inte tillämpas. Det gäller dock inte

– när ett företag direkt eller indirekt har avyttrat en fastighet och det avyttrande företaget, eller ett koncernföretag till det företaget, därefter ingått ett hyresavtal avseende en väsentlig del av samma fastighet, och – vid hyra av fastighet mellan två koncernföretag.

Med koncernföretag i första stycket avses företag som ingår i samma koncern enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

1.5 Vilka företag som omfattas av förslagen

1.5.1 Inkonsekvenser beträffande behandlingen av svenska handelsbolag jämfört med i utlandet delägarbeskattade juridiska personer

Av olika lagtextförslag och i motiveringar blir det tydligt att kommittén, trots att en sådan ambition troligtvis funnits, inte har lyckats få enhetlighet i regleringarna såvitt avser när svenska handelsbolag respektive *i utlandet delägarbeskattade juridiska personer* ska omfattas och inte. Det finns en del inkonsekvenser.

I utlandet delägarbeskattad juridisk person (i det följande IUDJP) definieras i 5 kap. 2 a § IL. Enligt definitionen är det en *utländsk juridisk person* vars inkomster beskattas hos delägaren i den utländska stat där personen hör hemma. Vad som utgör en utländsk juridisk person framgår av 6 kap 8 § IL.

IUDJP är en sorts hybrid där den del som motsvarar vad som ägs av begränsat skattskyldiga personer ligger till underlag för beskattning av den IUDJP själv som skattesubjekt och där övrig del som ägs av i Sverige obegränsat skattskyldiga personer beskattas hos dessa delägare. Detta gör det extra svårt att inordna dessa subjekt i lagstiftningen, men är inte mindre viktigt för det.

Skatteverkets allmänna uppfattning är att svenska handelsbolag och IUDJP ska behandlas lika så långt det är möjligt. I t.ex. skatteplaneringssammanhang kan de ofta vara utbytbara subjekt och när regler är till för att motverka skatteplanering är det därför extra viktigt att båda subjekten omfattas.

När det talas om juridisk person i IL så omfattas IUDJP, men inte svenska handelsbolag, vilket följer av 2 kap. 3 § IL. Där är svenska handelsbolag undantagna, men inte IUDJP, vilka är juridiska personer.

De ställen i lagtexter och motiveringar som Skatteverket hittat där möjliga inkonsekvenser framgår är följande.

Huvudförslaget

- I 24 a kap. 2 § första stycket IL räknas både juridiska personer och IUDJP upp. Det förefaller vara en dubbelreglering som är omotiverad och IUDJP bör kunna tas bort, eftersom subjektet redan inkluderas i begreppet juridisk person enligt definitionerna i IL.
- I paragrafens andra stycke räknas bara svenska handelsbolag upp. IUDJP torde i stället omfattas av 1 kap. 15 IL. Eftersom IUDJP till en del inte är ett skattesubjekt och därför inte bör kunna anses ha ett beskattningsår bör nog IUDJP tas med i detta andra stycke på samma sätt som för svenska handelsbolag.
- I 24 a kap. 13 § andra stycket IL i förslaget stadgas "För juridiska personer som direkt eller indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag är delägare ..." Här nämns bara svenska handelsbolag inte IUDJP. Om indirekta innehav ska vara med, vilket Skatteverket avstyrker, så bör även indirekta innehav via IUDJP tas med. I lagtexten nämns först bara svenska handelsbolag (och inte IUDJP) sedan nämns svenska handelsbolag och IUDJP. Det blir krångligt och svåröverskådligt. En lösning för att göra det enklare är att finansnetton från svenska handelsbolag och IUDJP inte ska få lyftas upp till delägarnivån i de fall andelarna ägs via andra svenska handelsbolag eller IUDJP. Vid sådana indirekta innehav kommer i stället beräkningen uteslutande ske i det svenska handelsbolaget och i den IUDJP. Detta innebär att om det blir ett negativt finansnetto i den indirekt ägda personen så medges inte avdrag för detta. Dessa indirekta innehav behandlas då på samma sätt som om andelarna ägs av fysiska personer. Se även under rubriken Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen i avsnitt 5.

- I 29 a kap. sägs i 1 § att "I detta kapitel finns bestämmelser om finansieringsavdrag för juridiska personer." Detta borde innebära att i de delar som den IUDJP är skattesubjekt så omfattas dessa och inte i övriga delar. Det vore bra med ett förtydligande om detta.
- 50 kap. IL gäller bara andelar i svenska HB inte IUDJP, så den föreslagna regleringen i 50 kap. 5 § IL kommer bara träffa svenska handelsbolag.
- I övergångsbestämmelserna punkterna 2 och 3 nämns bara svenska handelsbolag och inte IUDJP.

Alternativa förslaget

- I 24 a kap. 2 § IL finns samma problematik som i motsvarande förslag i huvudförslaget.

Förslag till lag om särskild inkomstskatt på ränta för utländska juridiska personer

- I 3 §, räknas IUDJP upp. Detta behövs inte eftersom 2 § hänvisar till hur termer och uttryck används i IL. Inkonsekvensen framgår också på s. 458-459. Vidare används på s. 459 uttrycket *i utlandet delägarbeskattade personer*. Detta uttryck förekommer inte i IL. Uttrycket borde i stället vara *i utlandet delägarbeskattade juridiska personer*. På sidan 459 andra stycket står att "För att reglerna inte ska kunna kringgås allt för lätt är det dock enligt kommittén nödvändigt att även svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade personer omfattas av begreppet juridisk person i detta avseende". Meningen ger sken av att det behövs ett tillägg av *i utlandet delägarbeskattade juridiska person* för att dessa inte omfattas av inkomstskattelagens definition av juridisk person, vilket dock inte är fallet.

Uppräkningen ovan pekar på behovet av att i det fortsatta lagstiftningsarbetet noga gå igenom allt och se till att det blir konsekventa och genomtänkta regleringar i här berörda hänseenden.

1.5.2 Beräkning av anskaffningsutgiften för andelar i svenska handelsbolag

I förslaget till 50 kap. 5 § IL verkar det ha blivit språkligt fel. Ordet "minskats" i kommitténs förslag bör vara "ökats". Syftet är att anskaffningsutgiften inte ska ökas med belopp motsvarande de negativa finansnetton som inte får dras av. För en annan skrivning, se Skatteverkets förslag nedan.

Kommitténs förslag

Skatteverkets förslag

50 kap.

5 §

– belopp som tagits upp som den skattskyldiges andel av bolagets inkomster <i>till den del inkomsten inte har</i>	– belopp som tagits upp som den skattskyldiges andel av bolagets inkomster <i>minskat med sådant negativt</i>
--	--

minskats med avdrag för sådant negativt finansnetto enligt 24 a kap. som inte har fått dras av, finansnetto enligt 24 a kap. som inte har fått dras av,

1.6 Schablonintäkt för finansiella företag

1.6.1 Avräkning av utländsk skatt

Förslaget innebär att ett nytt kapitel 5 införs i avräkningslagen. Detta är en bra lösning eftersom de föreslagna reglerna på väsentliga punkter skiljer sig från systematiken i kapitel 2.

I lagtexten synes det dock ha blivit några fel.

I 5 kap. 1 § hänvisas på två ställen till 39 kap. 33 § IL. Hänvisningarna bör avse 32 § och inte 33 §.

Övergångsregleringen synes ha blivit fel. Av ikraftträdandebestämmelserna till ändringarna i IL framgår:

”1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016. Om inte annat följer av punkterna 2–10 tillämpas de nya bestämmelserna första gången för beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2015.”

Av ikraftträdandebestämmelsen för det nya kapitel 5 i avräkningslagen framgår däremot att:

”Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016 och tillämpas på skatt som betalats för en period som börjar efter detta datum.”.

Eftersom ändringen i avräkningslagen föreslås tillämpas på en period som påbörjas först efter den 1 januari 2016 kommer den första period som den ändringen kan tillämpas på bli period som påbörjas den 2 januari. Regleringen i inkomstskattelagen och avräkningslagen bör börja tillämpas för samma perioder. Regleringen i avräkningslagen bör därför ändras, inte minst av EU-rättsliga skäl så att rätten till avräkning inte förskjuts jämfört med beskattningen enligt inkomstskattelagen. Se Skatteverkets förslag till ändring nedan:

Kommitténs förslag

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016 och tillämpas på skatt som betalats för en period som

Skatteverkets förslag

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016 och tillämpas på skatt som betalats för en period som börjar efter *den 31*

börjar efter *detta datum.* *december 2015.*

1.7 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1.7.1 Underprisöverlåtelser från handelsbolag

Punkten 3 i övergångsbestämmelserna till ändringarna i IL

I begreppet företag torde t.ex. handelsbolag ingå. Ordalydelsen i strecksatsen - "Förvärvaren ska vara ett företag" bör därför i stället vara "Förvärvaren ska vara ett företag enligt 23 kap. 4 §", så blir det rätt krets företagstyper.

1.7.2 Brutna räkenskapsår

Punkten 5 i övergångsbestämmelserna till ändringarna i IL.

Mitt på s. 296 i betänkandet finns ett exempel där utgångspunkten synes vara tänkt att vara ett handelsbolag vars räkenskapsår börjar före ikraftträdandet men avslutas efter. Ur det perspektivet bör årtalet i datumet ("1 februari 2016") i exemplet, vara fel. Rätt årtal bör istället vara 2015. Detta påverkar inte lagtexten, utan påpekas för tydlighetens skull.

1.7.3 Avsättningar och återföringar av periodiseringsfonder ska beskattas lika

Punkten 6 i övergångsbestämmelserna till ändringarna i IL.

Som bestämmelsen är skriven kommer den att gälla även enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag. Eftersom dessa inte får en sänkt skatt pga. finansieringsavdraget är det troligen så att dessa inte ska vara med och finansiera reformen.

Om detta är ett riktigt antagande så föreslår Skatteverket följande ändring i kommitténs lagförslag.

Kommitténs förslag

Skatteverkets förslag

Vid tillämpningen av 30 kap. ska periodiseringsfonder som avsatts före den 1 januari 2016 återföras med 133 procent av det avsatta

punkten 6

Vid tillämpning av 30 kap. ska periodiseringsfonder som avsatts före den 1 januari 2016 återföras med 133 procent av det avsatta

beloppet om återföringen
görs efter den 1 januari
2016.

beloppet om återföringen
görs av en juridisk person
efter den 1 januari 2016.

Det är också värt att påpeka den konsekvens som följer av regleringen i 30 kap. 15 § IL, där det framgår att om en periodiseringsfond tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningen och avdraget för denna för det beskattningsår som avdraget faktiskt hänförs till. Detta innebär att om exempelvis ett aktiebolag tar över en periodiseringsfond under 2018 från en enskild näringsidkare och denne gjorde avsättningen 2014 ska en sådan övertagen fond räknas upp till 133 procent när den återförs i aktiebolaget. Det blir konsekvensen av både kommitténs förslag och Skatteverkets förslag. Att dela upp olika periodiseringsfonder som aktiebolaget själv gjort respektive övertagit anser Skatteverket blir för komplicerat, varför denna konsekvens bör accepteras. Det är dock lämpligt att denna konsekvens för tydlighetens skull påpekas någon stans, kanske i författningskommentaren eller i brödtexten.

1.7.4 Avsättning och återföring av säkerhetsreserv ska beskattas lika

Punkten 7 i övergångsbestämmelserna till ändringarna i IL.

Skatteverkets tolkning av förslaget är att avsikten är att avskattningen ska få fördelas över sex år. Det vore då bra att förtydliga att det som ska tas upp per år är minst en sjättedel av den ursprungligen beräknade övergångsposten. Som lagtexten nu är formulerad, och detta motsägs inte tydligt i brödtexten, *kan* den tolkas som att det som ska tas upp per år är en sjättedel av den kvarvarande övergångsposten efter tidigare återföringar.

Om man jämför med hur t.ex. avskattningen av negativ justerad anskaffningsutgift (punkten 4 av övergångsbestämmelserna till SFS 2009:1413) var formulerad så skulle den, om den skattskyldige begärde det, "tas upp med minst en tiondel per år vid 2011-2020 års taxeringar". I den regeln fanns alltså, om än indirekt, angivet att återföring skulle ske över som längst en tioårsperiod.

Utöver ovanstående innebär också justeringen vid längre eller kortare beskattningsår att återföringen kan fördröjas genom att omläggning av räkenskapsår sker.

Skatteverket föreslår därför nedan ett nytt stycke i lagtexten i förtydligande syfte. Stycket innebär att återföringsperioden kommer att bli sex beskattningsår. Skulle detta anses vara en för snabb takt kan justering enkelt ske genom att perioden utökas.

Kommitténs förslag

Skatteverkets förslag

punkten 7

Skadeförsäkringsföretag ska det beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2015, som en särskild övergångspost, ta upp skillnaden mellan 133 procent av avsättning till säkerhetsreserv det beskattningsår som avslutas före den 1 januari 2016 och avsättningen.

Övergångsposten ska tas upp till beskattning med minst en sjättedel per år. Om beskattningsåret är längre eller kortare än ett kalenderår ska den återförda posten justeras i motsvarande mån.

Skadeförsäkringsföretag ska det beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2015, som en särskild övergångspost, ta upp skillnaden mellan 133 procent av avsättning till säkerhetsreserv det beskattningsår som avslutas före den 1 januari 2016 och avsättningen.

Övergångsposten ska tas upp till beskattning med minst en sjättedel per år. Om beskattningsåret är längre eller kortare än ett kalenderår ska den återförda posten justeras i motsvarande mån.

Hela övergångsposten ska vara återförd senast vid utgången av det femte beskattningsåret efter det första beskattningsår företaget ska tillämpa de nya bestämmelserna.

1.7.5 Tidigare års underskott

Punkten 9 i övergångsbestämmelserna till ändringarna i IL.

Som ett led i finansieringen av de förslag företagsskattekommittén lagt fram, föreslås att kvarstående underskott ska halveras vid övergången till de nya reglerna. Detta ska åstadkommas genom införandet av en övergångsbestämmelse av följande lydelse:

”För ett företags första beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2015 ska vid tillämpningen av 40 kap. kvarstående underskott från tidigare år endast anses uppgå till 50 procent av det underskott som fanns den 31 december 2015.”

Skatteverket har tre synpunkter gällande detta förslag.

Den första synpunkten gäller att företag kan ha brutna räkenskapsår och det är därför olyckligt att regleringen knyter an till en viss tidpunkt, nämligen den 31 december 2015.

Om företaget inte har kalenderår som räkenskapsår så måste en beräkning och uppdelning av ett underskott ske. Detta låter sig inte göras. Ett förslag till möjlig lösning i lagtexten lämnas längre ned.

Den andra synpunkten gäller för det fall ett företag har både spärrade (koncernbidragsspärrade underskott m.fl.) och ospärrade underskott. Dessa kan inte, speciellt med hänsyn till avdragsbegränsningen för spärrade underskott och med tanke på att dessa inte fastställs av Skatteverket (se nedan), sägas vara av samma sort. Det bör därför regleras hur det underskott som ska falla bort ska fördelas mellan spärrade och ospärrade underskott. Utgångspunkten för en sådan regel bör, enligt Skatteverkets mening, vara att båda typerna av underskott ska reduceras till 50 procent, dvs. att reduceringen ska påverka alla underskotten i samma proportion.

Den tredje synpunkten gäller problem beträffande vilka underskott som ska fastställas. Det har under en längre tid rått delade meningar om hur fastställandet av underskott ska ske. Det har gällt om spärrade underskott vid taxeringen ska fastställas eller inte. Skatteverket har, i ett internt ställningstagande, gjort bedömningen att de spärrade underskotten inte skulle fastställas vid taxeringen. Grunden för ställningstagandet är framför allt att de materiella skattereglerna är utformade så att de spärrade underskotten inte ska dras av och de kommer därför inte att ingå i "årets resultat". Detta innebär att dessa spärrade underskott inte ingår i det underlag för beskattning som fastställs genom taxeringsbeslutet. Enligt Skatteverkets bedömning har införandet av skatteförfarandelagen inte medfört någon förändring i berört hänseende. Rättsläget kan eventuellt ha förändrats genom ett avgörande från HFD i april 2014 (HFD 2014 ref. 22). Skatteverket för interna diskussioner om domens innebörd, men har ännu inte någon klar uppfattning i frågan.

Rättsläget kan därför inte sägas vara helt klarlagt. Men med utgångspunkt i Skatteverkets tolkning att spärrade underskott inte fastställs vid taxeringen kan det bli komplikationer med den föreslagna lagtexten. Begreppet kvarstående underskott borde avse alla underskott som finns oavsett om de är spärrade eller inte. Men om Skatteverket inte fastställer de spärrade underskotten så kvarstår osäkerhet kring vad som egentligen har halverats. Är det spärrade underskott eller andra underskott. Ett beslut om att halvera de spärrade underskotten skulle innebära ett fastställande av deras beloppsmässiga storlek. Det är tveksamt om den föreslagna regleringen ger stöd för detta.

Skatteverket är sammanfattningsvis av uppfattningen att det, för att skingra all tveksamhet, är viktigt att det särskilt regleras att alla de underskott som finns vid ikraftträdandet ska bedömas och sedan halveras genom fastställelse och att det sker proportionellt så att alla olika underskott halveras.

Följande lagtextsförslag avser att lösa problemen som berörts ovan. Skatteverket lämnar även ett förslag till vad som kan skrivas i författningskommentaren.

Kommitténs förslag

Skatteverkets förslag

punkten 9

För ett företags första beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2015 ska vid tillämpningen av 40 kap. kvarstående underskott från tidigare år endast anses uppgå till 50 procent av det underskott som fanns den 31 december 2015.

För ett företags första beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2015 ska vid tillämpningen av 40 kap. kvarstående underskott från tidigare år endast anses uppgå till 50 procent.

För tillämpningen av första stycket ska även sådana underskott som inte fått dras av än, beräknas. Detta gäller underskott som omfattas av koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § eller som inte fått dras av än på grund av bestämmelserna om rätt till avdrag för underskott efter kvalificerade fusioner eller fissioner i 37 kap. 24 och 25 §§, efter verksamhetsavyttringar i 38 kap. 17 a och 17 b §§ eller efter partiella fissioner i 38 a kap. 18 och 19 §§.

Vid tillämpningen av första stycket ska, om ett företag har både underskott som omfattas av någon av de avdragsbegränsningar som räknas upp i andra stycket och underskott som inte omfattas av sådan begränsning, varje del av underskottet begränsas till 50 procent.

Förslag till författningskommentar

Av nionde punkten första stycket framgår att kvarstående underskott från tidigare år endast ska anses uppgå till 50 procent efter ikraftträdandet. Genom bestämmelsen kvoterar därmed de underskott som uppkommit före ikraftträdandet ner i samband med ikraftträdandet. I andra stycket regleras vad som gäller för underskott som omfattas av

sådana avdragsbegränsningar som räknas upp i lagtexten. Dessa underskott fastställs inte av Skatteverket. Verket måste därför ges behörighet att fastställa sådana underskott för att första stycket ska kunna tillämpas på dessa. Detta görs genom användandet av uttrycket ”beräkna”. Uttrycket är det som används avseende underskott i 14 kap. 21 § och följer i den delen den lagstiftningsteknik som används i SOU 2014:68 (se exv. s 217). Behörigheten att fastställa dessa underskott är begränsad till tillämpningen av första stycket och därigenom till ett företags första beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2015, dvs. till ett enda år. Fastställandet innebär inte i sig att avdragsbegränsningarna upphör att gälla följande beskattningsår för den del av underskottet som kvarstår efter tillämpningen av första stycket. I *tredje stycket* föreskrivs hur första stycket ska tillämpas om företaget har både underskott som omfattas av avdragsbegränsningar och underskott som inte omfattas av sådana. Dessa ses som olika delar av det totala underskottet och ska begränsas till 50 procent var för sig.

1.8 Finansiering och förenklingar

1.8.1 Justering i reglerna om behandling av underskott vid ägarförändringar

Enligt förslaget ska en bedömning/beräkning göras av vilket belopp som är lägst av den faktiska utgiften å ena sidan och det verkliga och särskilda värdet på tillgångarna i företaget å andra sidan. Detta innebär att Skatteverket måste bedöma ett marknadsvärde på tillgångarna. En sådan reglering är olämplig och kommer att leda till många tvister, eftersom beräkningar/bedömningar av marknadsvärden inte går att göra på ett enkelt och helt objektivt sätt. Regleringen innebär också att man måste komma fram till ett exakt belopp många gånger och det gör den dubbelt olämplig. Värderingsproblemen kan bli betydande.

Med anledning härav och på grund av att utredningen inte heller verkar ha haft tillräcklig tid att ta fram ett adekvat beslutsunderlag, se Ingemar Hanssons särskilda yttrande, så avstyrker Skatteverket att detta förslag införs.

1.9 Konsekvenser för skatteverket

De föreslagna regelförändringarna kommer medföra initiala merkostnader för Skatteverket. Dessa kommer att bestå av extern information till företagen, intern information till Skatteverkets personal om de föreslagna reglerna och systemanpassningar. Vidare kommer det uppstå initiala kostnader för att ta fram nya blanketter samt vissa initiala kostnader för utredningar.

Förslaget innebär också löpande kostnader. Framst består de löpande kostnaderna av kostnader för Skatteverkets kontroll, utredningar och efterföljande processer.

Skatteverket har beräknat de totala initiala kostnaderna till 16,2 mkr och de löpande kostnaderna till 16 mkr per år. Det är också de kostnader som har tagits in under avsnitt 20.7 i betänkandet.

Eftersom nuvarande ränteavdragsbegränsningsregler ska slopas enligt huvudförslaget kommer merkostnaderna för huvudförslaget relativt dagsläget att dämpas, vilket beaktats vid bedömningarna gällande huvudförslaget.

2 Alternativa förslaget

2.1 Synpunkter på förslaget

2.1.1 Definition av finansiella kostnader och intäkter

Se vad som sagts under denna rubrik i huvudförslaget. Samma påpekanden gäller det alternativa förslaget.

2.1.2 Inkonsekvenser beträffande behandlingen av svenska handelsbolag jämfört med i utlandet delägarbeskattade juridiska personer

Under motsvarande rubrik i huvudförslaget har även det alternativa förslaget berörts i rubricerat hänseende.

2.1.3 Beräkning av avdragsunderlaget i 24 a kap. 16 § IL och begreppen "näringsverksamhetens intäktsposter och kostnadsposter" och kostnadsposten "avdrag för negativt finansnetto", m.m.

Användandet av begreppen intäktsposter och kostnadsposter och förhållandet till avdrag för negativt finansnetto skapar problem (likartat problem finns också i huvudförslaget såvitt avser finansieringsavdraget, se ovan under avsnitt om detta).

I 14 kap. 21 § i IL stadgas att överskott och underskott i en näringsverksamhet ska beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna. Detta innebär att så fort begreppet överskott av näringsverksamhet används så avses skillnaden mellan intäktsposterna och kostnadsposterna. Omvänt, om begreppen intäktsposter och kostnadsposter används och intäktsposterna ska minskas med kostnadsposterna så är det överskottet av näringsverksamheten som avses.

I betänkandet har man, vad Skatteverket kan förstå, inte förhållit sig till denna begreppsapparat på ett riktigt sätt. När det i 16 § i förslaget talas om intäkts- och kostnadsposter måste såväl den delen av finansiella kostnader som får dras av upp till motsvarande finansiella intäkter omfattas som den delen av negativt finansnetto som får dras av därutöver. I 16 § blir det en sorts rundgång. För att få reda på en kostnadspost (hur mycket av negativt finansnetto är avdragsgillt) så ska alla kostnadsposter (inklusive den som ska räknas fram med underlaget som bas) vara med i beräkningen. Detta kan inte vara rätt.

Även en sådan kostnadspost som avdrag för avsättning till periodiseringsfond ska tas med i beräkningen av underlaget. Samtidigt så ska underlaget för avdraget för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. 5 § IL för juridiska personer vara överskottet av näringsverksamheten före avdraget för avsättningen till periodiseringsfonden. I begreppet överskottet av näringsverksamheten ingår den kostnadspost som avdragsgillt negativt finansnetto innebär. Det behövs en lösning på hur sambandet mellan beräkningen av underlag för avdrag för avsättning till periodiseringsfond ska förhålla sig till beräkningen av underlaget enligt ifrågavarande 16 § i förslaget. Det finns ju två olika kostnadsposter som ska beräknas och det måste bestämmas hur detta ska samordnas. Möjligen kan det finnas andra underlag i befintlig inkomstskattelag där motsvarande problematik behöver lösas med anledning av förslaget. Olika underlag för att beräkna avdragsposter måste samordnas på något sätt.

En lösning kan eventuellt vara att det i förslaget till 16 § tas in ett nytt andra stycke där det uttryckligen stadgas vilka kostnadsposter och intäktsposter som inte ska beaktas vid beräkningen. Förslagsvis kan lagregleringen nedan ligga till grund för fortsatt arbete.

Kommitténs förslag

Skatteverkets förslag

24 a kap

16 §

Avdragsunderlaget beräknas genom att näringsverksamhetens intäktsposter minskas med kostnadsposterna och med *positivt finansnetto enligt 13 §, samt med* överskott som belöper sig på andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

Avdragsunderlaget beräknas genom att näringsverksamhetens intäktsposter minskas med kostnadsposterna och med överskott som belöper sig på andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

Som intäktsposter enligt första stycket behandlas inte finansiella intäkter.

Som kostnadsposter enligt första stycket behandlas inte finansiella kostnader.

Genom att finansiella intäkter inte tas med i beräkningen av underlaget så behöver positivt finansnetto enligt 13 § inte dras ifrån, det sker med automatik. Genom ovanstående förslag rensas underlaget från alla poster som är finansiella intäkter och finansiella kostnader, vilket torde var i enlighet med målsättningen med förslaget att underlaget i princip ska motsvara rörelseresultatet rensat från vissa finansiella poster.

Som ytterligare underlag för den framtida bearbetningen vill Skatteverket framhålla följande. I kommitténs förslag till lagtext skulle, om Skatteverket inte missuppfattat situationen, det även behöva uttryckas att underlaget ska ökas med negativt finansnetto. Detta kan illustreras med följande exempel:

Ett bolag har ett negativt finansnetto på -100. Bolaget har ett bokfört resultat på +300. Till det resultatet ska först återläggning av det negativa nettot ske med +100 (så antar Skatteverket att det är tänkt,). Då hamnar man på ett skattemässigt resultat innan avdrag för negativt finansnetto på +400. Det är avdragsunderlaget eftersom det inte finns något positivt finansnetto eller något överskott från handelsbolag att dra av från det resultatet (jfr 24 a kap. 16 § IL i förslaget). Avdragsutrymmet beräknas till 20 % av 400, dvs. 80. Bolaget har således rätt att dra av 80 av det negativa finansnettot om 100 och får ett skattemässigt överskott att beskatta på +320. (20 av årets negativa finansnetto sparas som en kvarstående finansiell kostnad i 6 år.)

Men det står inte att återläggning av det negativa finansiella nettot måste ha skett innan man tar fram avdragsunderlaget. Det enda som står i kommentaren till 16 § är (s. 893):

”Eftersom avdragsunderlaget är ett underlag för att beräkna avdrag upp till avdragsutrymmet har avdragsunderlaget självfallet inte påverkats av sådana avdrag.”

Skatteverket anser inte alls att detta är självklart. Bäst vore att lagtexten i 16 § korrigeras på sätt Skatteverket föreslagit ovan eller på annat lämpligt sätt.

Härutöver behövs en lösning på hur sambandet mellan beräkningen av underlag för avdrag för avsättning till periodiseringsfond ska förhålla sig till beräkningen av underlaget enligt ifrågavarande 16 § i förslaget. Skatteverket bedömer att det behövs en turordningsregel och att det lämpligaste är att underlaget för avsättning till periodiseringsfond beräknas

- före själva avdraget för avsättningen till periodiseringsfonden, såsom regleringen i 30 kap. 5 § IL är idag, och

- före de kostnadsposter som ska beräknas enligt det föreslagna 24 a kap. i IL och vars framräknande är beroende av att avdraget för avsättning till periodiseringsfonden har räknats fram. En sådan kostnadspost är i vart fall avdraget enligt 24 a kap. 15 §.

Härutöver finns 17 och 19 §§ och Skatteverket är inte helt på det klara hur systemet är tänkt att fungera beträffande dessa paragrafer i här berört hänseende.

Genom denna turordningsregel kommer underlaget för avdrag för avsättning till periodiseringsfond beräknas utan hänsynstagande till ovanstående kostnadsposter och bli något högre genom detta, medan underlaget enligt ifrågavarande 16 § i förslaget kommer att beräknas med hänsynstagande till avdraget för avsättning till periodiseringsfonden och därigenom bli något lägre.

2.1.4 Beräkning av anskaffningsutgiften för andelar i svenska handelsbolag

Se vad som sagts under denna rubrik i huvudförslaget. Samma påpekanden gäller det alternativa förslaget.

2.1.5 Schablonintäkt för finansiella företag

Se vad som sagts under denna rubrik i huvudförslaget om avräkning av utländsk skatt. Samma påpekanden gäller det alternativa förslaget.

2.1.6 Beräkning av avdragsunderlaget

Punkten 4 i övergångsbestämmelserna till ändringarna i IL

I rubricerad punkt föreslås att det vid beräkningen av avdragsunderlaget enligt 24 a kap. 16 § ska bortses från underskott som är hänförliga till tiden före den 1 januari 2016. Skatteverket avstyrker att detta förslag införs.

Förslaget innebär att både företagen och Skatteverket måste hålla reda på såväl underskott som är hänförligt till tiden före som efter detta datum. Det blir fråga om olika underskott vid beräkningen av avdragsunderlaget och vid inkomstberäkningen i övrigt. Som redogjorts för under rubriken "tidigare års underskott" i huvudförslaget så finns det olika sorters underskott, varav vissa fastställs (ospärrade underskott) vid taxeringen och andra inte fastställs (spärrade underskott). Det finns således redan flera olika sorters underskott, och det har medfört stora problem vid rättstillämpningen och många tvister mellan företagen och Skatteverket. Det blir alldeles för komplicerat att härutöver också hålla reda på underskott före och efter en viss tidpunkt. Av förenklingskäl avstyrker Skatteverket därför att detta förslag införs.

Härutöver är det olämpligt att regleringen knyter an till en viss tidpunkt, nämligen den 1 januari 2016. Företag kan ha brutna räkenskapsår. Om företaget inte har kalenderår som räkenskapsår så måste en beräkning och uppdelning av ett underskott ske. Detta låter sig inte göras.

2.1.7 Avsättningar och återföringar av periodiseringsfonder ska beskattas lika

Punkten 5 i övergångsbestämmelserna till ändringarna i IL.

Se vad som sagts under rubriken "punkten 6 i ikraftträdande och övergångsbestämmelserna till ändringarna i IL" i huvudförslaget. Samma påpekande gäller även denna punkt i det alternativa förslaget.

2.1.8 Avsättning och återföring av säkerhetsreserv ska beskattas lika

Punkten 7 i övergångsbestämmelserna till ändringarna i IL.

Se vad som sagts under rubriken "punkten 7 i ikraftträdande och övergångsbestämmelserna till ändringarna i IL" i huvudförslaget. Samma påpekande gäller även denna punkt i det alternativa förslaget.

2.1.9 Tidigare års underskott

Punkten 8 i övergångsbestämmelserna till ändringarna i IL.

Se vad som sagts under rubriken "punkten 9 i ikraftträdande och övergångsbestämmelserna till ändringarna i IL" i huvudförslaget. Samma påpekande gäller även denna punkt i det alternativa förslaget.

2.2 Konsekvenser för Skatteverket

Konsekvenser och kostnader för Skatteverket om det alternativa förslaget genomförs i stället för huvudförslaget avviker inte i någon nämnvärd utsträckning från vad som redovisats under huvudförslagets avsnitt om detta, varför Skatteverket hänvisar dit, utom på en avgörande viktig punkt.

Eftersom nuvarande ränteavdragsbegränsningsregler ska slopas enligt huvudförslaget kommer merkostnaderna för huvudförslaget relativt dagsläget att dämpas, vilket beaktats vid bedömningarna gällande huvudförslaget. I det alternativa förslaget behöver dessa ränteavdragsbegränsningsregler dock fortfarande vara kvar. Det alternativa förslaget leder därför till väsentligt högre löpande kostnader för Skatteverket än huvudförslaget.

3 Särskild inkomstskatt på ränta

3.1 Allmänt

Kommittén har haft i uppgift att utforma ett förslag till lagstiftning om särskild inkomstskatt på räntor för utländska juridiska personer. Skatteverket delar kommitténs uppfattning att särskild inkomstskatt på räntor inte ska införas som komplement varken till förslaget om finansieringsavdrag eller till det alternativa förslaget om EBIT-begränsat avdrag. Skatteverket bedömer att nyttan med ett sådant regelverk är begränsad och den begränsade nyttan måste bl.a. vägas mot det administrativa merarbete ett sådant förslag skulle innebära.

Skatteverket avstyrker därför att kommitténs förslag om särskild inkomstskatt på ränta införs.

För det fall att förslaget ändå skulle genomföras i någon form lämnar Skatteverket följande synpunkter på förslaget, vilka bör beaktas vid ett eventuellt fortsatt

lagstiftningsarbete. Det är då också av stor vikt att de i förslaget icke färdiganalyserade EU-rättsliga aspekterna analyseras klart.

3.2 Synpunkter på förslaget

3.2.1 Vilka som ska vara skattskyldiga

Enligt förslaget ska endast utländska juridiska personer som faktisk har rätt till aktuella ränteinkomster vara skattskyldiga. Det föreslås ingen definition i lagtexten av vad som avses med faktisk rätt. Kravet på att mottagaren ska ha faktisk rätt till ränteinkomsten komplicerar bedömningen av om källskatt ska innehållas eller inte, men kravet är nödvändigt att ha med.

Skatteverket delar kommitténs uppfattning att skattskyldigheten inte bör utsträckas till att även omfatta fysiska personer och detta oavsett om dessa bedriver enskild näringsverksamhet eller inte. Om fysiska personer används som mellanled i transaktioner mellan juridiska personer borde detta kunna hanteras med stöd av ”faktisk rätt-regeln” i 4 § första stycke i förslaget.

3.2.2 Skattesatsen

Kommittén anser att en skattesats på 20 procent av skattepliktig inkomst är en lämplig nivå. Den föreslagna skattesatsen är lägre än den nuvarande skattesatsen för juridiska personer. Om förslaget om källskatt på räntor blir ett komplement till kommitténs övriga förslag bör skattesatsen anpassas till dessa. Enligt huvudförslaget uppgår den effektiva skattesatsen till 16,5 procent. Det ska även beaktas att källskatten på räntor utgör en bruttobeskattnings utan möjlighet till avdrag emedan bolagsskattesatsen avser en nettobeskattnings efter det att avdrag medgivits. Ett svenskt aktiebolag skulle således, enligt huvudförslaget, komma att bli beskattad lindrigare än ett motsvarande utländskt företag med samma ränteinkomst.

Att ta ut källskatt med 20 procent när bolagsskattesatsen är lägre kan vara svårt att förena med EU-rätten. Någon begränsning till koncerninterna lån föreslås inte. Det kan således bli fråga om att tillämpa reglerna i EUF-fördraget om kapitalets fria rörlighet när långgivaren finns i tredje land och skatteavtal saknas. En högre skattesats kan i detta sammanhang inte rättfärdigas med resonemang kring kontrollproblem och skydd av svensk skattebas.

Som exempel på problematiken kring bruttobeskattnings kan nämnas att lagstiftaren vad gäller kupongskatt på utdelning har valt att medge avdrag för anskaffningskostnad bl.a. i de fall utdelningen har sin grund i minskning av aktiekapital genom indragning av aktie.

Enligt OECD:s modellavtal begränsas rätten för källstaten att innehålla källskatt på ränta till 10 procent av räntans bruttobelopp. Endast ett fåtal av de svenska skatteavtalen föreskriver en källskatt på ränta som överstiger 15 procent.

Skatteverket anser det lämpligt att beakta ovanstående faktorer vid fastställandet av en lämplig skattesats. Den valda skattesatsen bör inte överstiga den effektiva bolagsskattesatsen och bör dessutom beakta att det rör sig om en bruttobesättning. En lämplig nivå kan, om det ska vara ett komplement till huvudförslaget, av nämnda skäl vara 15 procent.

3.2.3 Vilka räntor som omfattas av förslaget

Generell eller riktad skatt

Även mottagare av ränta hemmahörande i skatteavtalsländer utanför EES föreslås undantagna från skattskyldighet. Att skatt bara kan tas ut med viss procent enligt ett skatteavtal kan enligt Skatteverkets bedömning inte ensamt anses komplicera tillämpningen av reglerna om källskatt på ränta i en sådan utsträckning att detta skulle motivera ett generellt undantag. Undantaget bör därför kunna inskränkas till EES och de övriga länder med vilka Sverige har skatteavtal vars utformning omöjliggör källstatsbesättning av räntor. Att undanta skatteavtalsländer utanför EES mot vilka Sverige i skatteavtalsförhandlingar tillförsäkrat sig besättningsrätt för ränta, som kommittén föreslår, framstår som systemfrämmande. Om förslaget genomförs betyder det att källskatt på ränta kan tas ut av skatteavtalsmotparten om den interna rätten i den andra staten så föreskriver, men inte Sverige trots att avtalet inte lägger något hinder i vägen. Man ger således skatteavtalen en annan betydelse än vad som framgår av dess innehåll.

Den som faktiskt har rätt till ränteinkomsten

Skattskyldighet och undantag från skattskyldighet enligt den föreslagna lagen bygger på att det kan bestämmas vem som faktiskt har rätt till ränteinkomsten. Begreppet är det samma som används i ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. 10 d och e §§ IL. Enligt allmänmotiveringen är syftet att begreppet ska ha samma innebörd i de båda regleringarna. Den praxis som utvecklats på ränteavdragsbegränsningsområdet bör därför kunna vara till hjälp vid tolkning av regeln (HFD 2012 not). 24). Likaså den praxis som kan komma att utvecklas så länge nuvarande ränteavdragsregler är i kraft. Denna praxis avser emellertid transaktioner inom en intressegemenskap och behandlar inte frågan om externa långgivares ställning. Då de här aktuella reglerna föreslås gälla även utom intressegemenskapen bör det klargöras i vilken utstäckning begreppet ”den som faktiskt har rätt till ränteinkomsten” även omfattar externa långgivare och när en sådan inte ska anses ha faktisk rätt till ränteinkomsten.

Bedömningen av vem som faktiskt har rätt till räntan ska således enligt förslaget ske enligt samma praxis som för ränteavdragsbegränsningsreglerna. Om borgenären är hemmahörande i ett land med vilket Sverige har skatteavtal måste vid uttag av källskatt på ränta, till skillnad mot bedömningen i ränteavdragsbegränsningssammanhang, dock även bedömas om borgenären är beneficial owner i skatteavtalets mening. OECD har i senaste utgåvan av kommentaren till modellavtalet ytterligare förtydligat begreppet

beneficial owner (OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing.). Enligt Skatteverkets bedömning ska det internrättsliga begreppet ”den som faktiskt har rätt till ränteinkomsten” och det internationella begreppet "beneficial owner" i skatteavtalssammanhang inte tolkas på samma sätt. Det förstnämnda begreppet träffar enligt Skatteverkets bedömning fler fall än det senare begreppet.

Detta innebär att bedömningen av om källskatt kan tas ut i mer komplicerade situationer många gånger måste ske i två steg. Först görs en bedömning av vem som faktiskt har rätt till räntan. Sedan måste en bedömning göras av vem som är beneficial owner i skatteavtalets mening. Vid denna senare bedömning är det regelmässigt aktuellt att tillämpa OECD:s definition av beneficial owner.

Följande exempel illustrerar det sagda. AB betalar ränta till bolag A i land A. Sverige och land A, ett land utanför EES, har ett skatteavtal enligt vilket Sverige inte kan ta ut källskatt på ränta. Bolag A betalar i sin tur ränta till bolag B i land B. Sverige och land B, som inte är ett EES-land, saknar skatteavtal. Vid den internrättsliga bedömningen anses bolag A inte ha faktiskt rätt till räntan då lånet till AB slussats från bolag B på samma villkor. Det är då i stället bolag B som faktiskt anses ha rätt till ränteinkomsten. Men eftersom räntan har betalats till bolag A och land A har rätt att beskatta den måste en bedömning ske av om bolag A är beneficial owner enligt skatteavtalet mellan Sverige och land A. Om A är beneficial owner kan Sverige inte källbeskatta räntebetalningen då skatteavtalet mellan Sverige och land A hindrar källstatsbeskattning. Om bolag A inte är beneficial owner begränsar skatteavtalet med land A inte Sveriges rätt att källbeskatta räntan och då kan Sverige ta ut full källskatt.

Samma problematik som den som redovisats i exemplet ovan uppkommer om land A men inte land B är EES-land och land B saknar skatteavtal med Sverige. Om såväl land A som land B är EES-länder kan Sverige inte beskatta räntan p.g.a. att den som faktiskt har rätt till räntan hör hemma i en EES-stat.

3.3 Närmare om förfarandet

Återbetalning

Om skatteavdrag för skatt enligt den föreslagna lagen gjorts med för högt belopp ska Skatteverket efter ansökan besluta att den skattskyldige ska tillgodoräknas det överskjutande beloppet. Detta kan medföra att missbrukssituationer underlättas. Den skattskyldige bör därför inte tillgodoräknas ett högre belopp än den skatt som faktiskt har betalats in till Skatteverket.

3.4 Konsekvenser för Skatteverket

Om förslaget genomförs innebär det initiala kostnader för Skatteverket. De initiala kostnaderna hänförs till vidareutveckling av IT-stöd, framtagande av arbetsbeskrivningar samt information på webben och i broschyrer.

Förslaget medför också ökade löpande kostnader för Skatteverket. De löpande kostnaderna utgörs av kostnad för drift och förvaltning av IT-stöd samt för registrering av uppgifter som redovisas i bilagor till arbetsgivardeklarationer. Till de ökade löpande kostnaderna ska även läggas kostnaden för utredningar som görs i ärenden som gäller särskild ränteskatt.

De initiala kostnaderna har av Skatteverket tidigare beräknats uppgå till 2,2 mkr och de löpande merkostnaderna till 0,8 mkr årligen. Det är också de kostnader som har tagits in under avsnitt 20.12.3 i betänkandet.

Varken utredningens sekretariat eller Skatteverket har dock haft några säkra uppgifter om förväntat antal utbetalare och mottagare av sådan ränta som förslaget gäller. Detta gör Skatteverkets kostnad för ärendehantering mycket svår att beräkna. Bedömningen har ändock varit att det borde vara få fall som kommer att omfattas av reglerna, eftersom utbetalningar som går till EES-länder och till länder med vilka Sverige har skatteavtal inte skulle omfattas. Det talar för att också antalet ärenden torde bli litet och att kostnaden för ärendehandläggning därmed kan förväntas bli relativt låg.

Det bör dock framhållas att hanteringen av bilagor till arbetsgivardeklarationen, ifall förslaget blir verklighet, kommer att bli manuell och göras med stöd av ett gammalt IT-system. En automatisering av hanteringen skulle kräva IT-utveckling, där utvecklingskostnaden skulle komma att bli avsevärd. Något sådant alternativ har Skatteverket inte räknat på. Det är också värt att påpeka att beräkningarna av kostnaderna vilar på den grunden att bara få fall kommer att aktualiseras. Utökas förslaget på något sätt så kan fler fall aktualiseras och då blir kostnaderna större.

4 Övrigt

4.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen

I 33 kap. 6 § sista stycket föreslås att uppgiftsplikten inte ska gälla om delägaren är svenskt handelsbolag eller IUDJP. Skatteverkets uppfattning är att indirekta innehav via svenska handelsbolag och IUDJP inte bör omfattas av förslaget i 24 a kap. 13 § andra stycket IL, se under avsnitt 1.2.2. Men om Skatteverkets uppfattning inte följs så finns det ingen anledning att undanta de indirekta fallen från uppgiftsplikten. Tvärtom så bör sådana uppgifter lämnas även i dessa indirekta fall. I övergångsregleringen talas om beskattningsår. Svenska handelsbolag och IUDJP, till den delen dessa inte är skattesubjekt, har inte några beskattningsår. Orden "beskattningsår som" bör därför kunna ersättas med "delägare vars beskattningsår", eller annan lämpligare reglering.

Dessa synpunkter gäller såväl huvudförslaget som det alternativa förslaget.

Detta yttrande har beslutats av generaldirektören Ingemar Hansson. Vid den slutliga handläggningen har följande också deltagit: enhetschefen Tomas Algotsson, sektionschefen Mats Nilsson, rättslige experten Mats Schröder samt rättsliga experterna Per Danielsson och Pontus Thulin, föredragande.

Ingemar Hansson

Per Danielsson

Pontus Thulin