

Lagrådsremiss

Effektivare ränteavdragsbegränsningar

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 7 juni 2012

Peter Norman

Linda Haggren
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

Den 1 januari 2009 trädde ränteavdragsbegränsningsregler i kraft som avser vissa skuldförhållanden inom en intressegemenskap. Det har visat sig att det trots dessa regler finns stora möjligheter att undgå bolagsbeskattning i Sverige genom skatteplanering med hjälp av ränteutgifter. Enligt rapporter från Skatteverket utnyttjas sådan skatteplanering i hög utsträckning. I denna lagrådsremiss föreslås att avdragsmöjligheterna för ränteutgifter begränsas ytterligare för att skydda den svenska bolagsskattebasen.

Det föreslås att de befintliga reglerna för begränsning av ränteavdragen utvidgas till att gälla ränteutgifter avseende alla skulder inom en intressegemenskap.

Den s.k. tioprocentsregeln behålls och kompletteras med en bestämmelse för företag som beskattas schablonmässigt med avkastningsskatt eller på ett likartat sätt. Det föreslås dock att det införs ett undantag från tioprocentsregeln. Undantaget innebär att ränteutgifterna inte får dras av om skuldförhållandet till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Undantaget ska gälla även vid tillämpning av den nya bestämmelsen för företag som beskattas schablonmässigt med avkastningsskatt eller på ett likartat sätt.

Vidare föreslås ändringar av den s.k. ventilen, enligt vilken avdrag får göras för ränteutgifter – även om mottagaren t.ex. inte beskattas med minst tio procent – om företaget kan visa att förhållandena är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. Förslagen innebär bl.a. att bestämmelsen bara ska vara tillämplig om räntemottagaren hör hemma

inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller, under vissa villkor, i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal.

Bestämmelserna som rör vissa externa skuldförhållanden (interna lån som ersätter tillfälliga externa lån och s.k. back-to-back-lån) ändras också i vissa avseenden.

Det föreslås vidare att företag ska anses vara i intressegemenskap med varandra om ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det andra företaget eller om företagen står under i huvudsak gemensam ledning.

De föreslagna förändringarna i reglerna för ränteavdrag förstärker de offentliga finanserna genom ett ökat skatteuttag på bolagssektorn. Detta skapar ett utrymme att sänka bolagssektorns skattebelastning i motsvarande utsträckning, vilket kan ske genom att bolagsskatten sänks.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2013.

Innehållsförteckning

1	Beslut	5
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	6
3	Ärendet och dess beredning	11
4	Bakgrund.....	11
4.1	Inledning.....	11
4.2	Förslaget i Finansdepartementets promemoria	12
5	Gällande rätt.....	13
5.1	Allmänt om avdrag för ränteutgifter.....	13
5.2	Intressegemenskap.....	14
5.3	Huvudregler.....	14
5.3.1	Interna lån för interna förvärv.....	14
5.3.2	Regler angående vissa externa lån.....	15
5.4	Kompletteringsregler.....	15
5.4.1	Allmänt.....	15
5.4.2	Den s.k. tioprocentsregeln	15
5.4.3	Den s.k. ventilen	16
5.4.4	Företag som kan göra avdrag för lämnad utdelning - den s.k. omvända ventilen	17
5.5	Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden.....	17
6	Skatteverkets kartläggning.....	19
6.1	2009 års uppdrag	19
6.2	2010 års uppdrag	20
6.3	2011 års uppdrag	20
6.4	2012 års delrapport angående välfärdssektorn	22
7	Företagsskattekommitténs uppdrag när det gäller ränteavdrag	23
8	Interna lån och affärsmässighet ur ett ekonomiskt perspektiv	23
9	Skattemässiga regler om ränteinkomster och ränteutgifter i några länder.....	25
9.1	Allmänt.....	25
9.2	Nederländerna	25
9.3	Danmark	26
9.4	Frankrike	27
9.5	Tyskland	28
9.6	Förenade kungariket	29
9.7	Finland.....	32
9.8	Spanien	32
10	Överväganden och förslag.....	33
10.1	Behovet av att motverka skatteplanering med ränteavdrag	33
10.2	Val av metod för att motverka skatteplanering med ränteavdrag	37
10.3	Definitionen av intressegemenskap	46
10.4	Kompletteringsregler.....	48

10.4.1	En kompletterande regel till den s.k. tioprocentsregeln införs för bl.a. företag som är skattskyldiga till avkastningsskatt	48
10.4.2	Den s.k. tioprocentsregeln ändras	52
10.4.3	Ventilen för affärsmässigt motiverade förhållanden	63
10.5	Back-to-back-lån	76
10.6	Vissa EU-rättsliga aspekter	80
10.6.1	Ränte- och royaltydirektivet	80
10.6.2	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt	81
11	Konsekvenser av förslagen	83
11.1	Offentligfinansiella konsekvenser	83
11.2	Konsekvenser för företagen	84
11.3	Konsekvenser för Skatteverket och för de allmänna förvaltningsdomstolarna	88
12	Författningskommentar	90
Bilaga 1	Lagförslagen i Finansdepartementets promemoria Effektivare ränteavdragsbegränsningar	97
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanserna	104

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹
dels att nuvarande 24 kap. 10 e § ska betecknas 24 kap. 10 f §,
dels att 24 kap. 1, 10 a–10 d och nya 10 f §§ ska ha följande lydelse,
dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 24 kap. 10 e §, av
följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

24 kap.

1 §²

I detta kapitel finns bestämmelser om

- tillämpning i inkomstslaget näringsverksamhet av vissa bestämmelser i inkomstslaget kapital i 2 och 3 §§,
- partiell fission i 3 a §,
- kapitalrabatt på optionslån i 4 §,
- avdragsrätt för ränta på vinstandelslån i 5–10 §§,
- begränsningar i avdragsrätten – begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder i för ränta på vissa skulder i 10 a–10 e §§, 10 a–10 f §§,
- avdrag för lämnad utdelning i 11 §, och
- skattefria utdelningar i 12–22 §§.

En bestämmelse om skattefrihet för utdelning från privatbostadsföretag finns i 15 kap. 4 §.

Bestämmelser om i vilken utsträckning ersättningar i form av livränta och liknande utbetalningar för avyttrade tillgångar räknas som ränta finns i 44 kap. 35 och 37–39 §§.

10 a §³

Företag ska vid tillämpning av 10 b–10 e §§ anses vara i intressegemenskap med varandra om

1. ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett *bestämmande* inflytande i det andra företaget, eller

2. företagen står under i huvudsak gemensam ledning.

Med företag avses i första stycket och i 10 b–10 e §§ juridiska personer och svenska handelsbolag.

En andel i ett svenskt

Företag ska vid tillämpning av 10 b–10 f §§ anses vara i intressegemenskap med varandra om

1. ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett *väsentligt* inflytande i det andra företaget, eller

Med företag avses i första stycket och i 10 b–10 f §§ juridiska personer och svenska handelsbolag.

En andel i ett svenskt

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2008:1343.

³ Senaste lydelse 2009:1413.

handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska behandlas som en delägar rätt vid tillämpningen av 10 b–10 e §§.

handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska behandlas som en delägar rätt vid tillämpningen av 10 b–10 f §§.

10 b §⁴

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

Om en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intresse gemenskapen ersätts av en skuld till ett företag i intresse gemenskapen, ska första stycket tillämpas på den sistnämnda skulden om bestämmelsen hade varit tillämplig på den förstnämnda skulden, för det fall det företaget hade ingått i intresse gemenskapen.

10 c §⁵

Bestämmelsen i 10 b § första stycket tillämpas också – om inte annat följer av 10 e § – på en skuld till ett företag som inte ingår i intresse gemenskapen, till den del ett företag i intresse gemenskapen har en fordran på det förstnämnda företaget, eller på ett företag som är i intresse gemenskap med det förstnämnda företaget, *såvida skulden kan anses ha samband med denna fordran och avser förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intresse gemenskapen.*

Bestämmelsen i 10 b § tillämpas också – om inte annat följer av 10 f § – på en skuld till ett företag som inte ingår i intresse gemenskapen, till den del ett företag i intresse gemenskapen har en fordran på det förstnämnda företaget, eller på ett företag som är i intresse gemenskap med det förstnämnda företaget, *om skulden kan anses ha samband med denna fordran och avser förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intresse gemenskapen eller i ett företag som efter förvärvet ingår i intresse gemenskapen.*

⁴ Senaste lydelse 2008:1343.

⁵ Senaste lydelse 2008:1343.

10 d §⁶

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

1. Inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.

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

Om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten har möjlighet att få avdrag för utdelning får första stycket 1 inte tillämpas, om Skatteverket kan visa att såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifter till övervägande del inte är affärsmässigt motiverade.

Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § ska dras av om inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.

Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § ska också dras av om

1. det företag i intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften antingen är skattskyldigt till avkastningsskatt enligt 2 § 1–3 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel eller, om det är ett utländskt företag som inte är skattskyldigt till avkastningsskatt, beskattas på ett likartat sätt och ska betala skatt som minst motsvarar avkastningsskatt enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel, och

2. den ränta som under beskattningsåret har belöpt på skulden i genomsnitt inte överstiger den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret närmast före beskattningsåret med mer än hälften.

Om skuldförhållandet till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån får dock ränteutgifterna inte dras av enligt första eller andra stycket.

⁶ Senaste lydelse 2008:1343.

10 e §

Även om förutsättningarna i 10 d § första eller andra stycket inte är uppfyllda ska ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § dras av om det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Detta gäller dock bara om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet.

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

Vid bedömningen enligt första stycket av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat ska det särskilt beaktas om finansiering i stället hade kunnat ske genom ett tillskott från det företag som innehar den aktuella fordran på företaget eller från ett företag som, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det låntagande företaget.

10 e §

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

1. Ett företag som har en sådan fordran som avses i 10 c § beskattas för den inkomst som har samband med denna fordran i enlighet med vad som sägs i 10 d § första stycket 1.

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

Om ett företag som avses i första stycket 1 har möjlighet att få avdrag för utdelning ska 10 d § andra stycket tillämpas på motsvarande sätt.

10 f §⁷

1. Ett företag som har en sådan fordran som avses i 10 c § beskattas för den inkomst som har samband med denna fordran i enlighet med vad som sägs i 10 d § första eller andra stycket, och skuldförhållandet har inte till övervägande del uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

2. Både förvärvet och det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. Detta gäller dock bara om det företag som har en sådan fordran som avses i 10 c § hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013 och tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2012. Äldre bestämmelser gäller för ränteutgifter som belöper sig på tiden före den 1 januari 2013.

⁷ Senaste lydelse av tidigare 10 e § 2008:1343.

3 Ärendet och dess beredning

Finansdepartementets promemoria *Effektivare ränteavdragsbegränsningar* (dnr Fi2012/1349) innehåller förslag på regler som begränsar avdragsrätten för ränteutgifter avseende skulder inom en intressegemenskap. Promemorian har remissbehandlats. Finansdepartementets förslag sammanfattas i avsnitt 4.2. Finansdepartementets lagförslag finns i *bilaga 1* och en förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2012/1349).

Lagradsremissens förslag överensstämmer i huvudsak med förslagen i promemorian. Vissa förändringar har dock gjorts, däribland följande. Det har tillkommit en kompletterande bestämmelse till den s.k. tioprocentsregeln för företag som beskattas schablonmässigt med avkastningsskatt eller på ett likartat sätt (se avsnitt 10.4.1). Vidare föreslås, i stället för den omvända ventilen, ett undantag från tioprocentsregeln och den kompletterande regeln för schablonbeskattade företag som innebär att en ränteutgift inte får dras av om skuldförhållandet till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån (se avsnitt 10.4.2). Regeringen lämnar inte något förslag om förlängd tid för omprövning som föreslogs i promemorian (se avsnitt 10.4.2). Slutligen föreslås även en ändring i förhållande till förslaget i promemorian i den s.k. ventilen (se avsnitt 10.4.3).

4 Bakgrund

4.1 Inledning

En ny lagstiftning med ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra skatteupplägg med ränteavdrag inom en intressegemenskap, s.k. räntesnurror, trädde i kraft den 1 januari 2009 (prop. 2008/09:65, bet. 2008/09:SkU19, rskr. 2008/09:114, SFS 2008:1343). Bakgrunden till ränteavdragsbegränsningsreglerna var att Skatteverket den 23 juni 2008 hade kommit in med en hemställan till Finansdepartementet med begäran om ändringar av reglerna om ränteavdrag eftersom man hade identifierat ett antal skatteplaneringsförfaranden som vidtagits inom en intressegemenskap.

De ovan nämnda ränteavdragsbegränsningsreglerna gäller dock bara vid interna lån som finansierar interna förvärv av andelar och inte vid övriga interna lån (inklusive interna lån vid externa förvärv) eller externa lån. I förarbetena till ränteavdragsbegränsningsreglerna (prop. 2008/09:65 s. 45) uttalas dock bl.a. följande. ”Även om externa lån och externa förvärv i vissa fall kan utnyttjas för skatteplanering med hjälp av ränteavdrag har de fall som identifierats av Skatteverket rört intern skatteplanering. Om det skulle visa sig att även skatteplanering vid t.ex. externa förvärv eller externa lån utgör allvarliga hot mot den svenska bolagsskattebasen avser regeringen återkomma med regeländringar som motverkar detta.”

Skatteverket har under år 2009, 2010 och 2011 haft i uppdrag att följa utvecklingen när det gäller skatteplanering med ränteavdrag. Därutöver gav regeringen den 1 december 2011 Skatteverket i uppdrag att kartlägga och analysera förekomsten av skatteplanering i företag inom välfärdssektorn, särskilt vad avser skatteplanering med ränteavdrag. Skatteverket ska även, utöver kartläggningen, särskilt granska företag inom denna sektor. Uppdraget när det gäller kartläggningen redovisades den 26 april 2012 i en delrapport. Slutredovisning av uppdraget ska ske senast den 31 december 2012. Den 26 april 2012 gav regeringen dessutom Skatteverket ett tilläggsuppdrag att kartlägga och analysera förekomsten av skatteplanering i företag som enligt 24 kap. 10 a § inkomstskattelagen (1999:1229) anses vara i intressegemenskap med en svensk juridisk person som helt eller delvis är skattebefriad, t.ex. kommuner, eller som kan göra avdrag för utdelning, särskilt vad avser skatteplanering med ränteavdrag. Skatteverket ska även, utöver kartläggningen och analysen, särskilt granska sådana företag. Tilläggsuppdraget ska, vad gäller kartläggningen och analysen av förekomsten av skatteplanering med ränteavdrag, redovisas senast den 31 augusti 2012. Slutredovisning av tilläggsuppdraget ska ske senast den 30 juni 2013.

Företagsskattekommittén, som påbörjade sitt arbete i början av 2011, har fått i uppdrag att undersöka om det är lämpligt att ta fram mer generellt utformade regler som begränsar ränteavdragen och om skattelättnader för eget kapital bör införas samt lämna förslag i dessa avseenden (dir. 2011:1).

Det har visat sig att det – trots de ränteavdragsbegränsningsregler som trädde i kraft den 1 januari 2009 som avser vissa skuldförhållanden inom en intressegemenskap – finns stora möjligheter att undgå bolagsbeskattning i Sverige genom skatteplanering med hjälp av ränteutgifter. Enligt rapporter från Skatteverket utnyttjas denna skatteplanering i hög utsträckning. I Finansdepartementets promemoria Effektivare ränteavdragsbegränsningar (Fi2012/1349) föreslås därför att avdragsmöjligheterna för ränteutgifter begränsas ytterligare för att skydda den svenska bolagsskattebasen.

4.2 Förslaget i Finansdepartementets promemoria

I promemorian föreslås att de befintliga reglerna för begränsning av ränteavdrag ska utvidgas till att gälla ränteutgifter avseende alla skulder inom en intressegemenskap.

Det föreslås även att den s.k. tioprocentsregeln kompletteras med en generell omvänd ventil. Den innebär att om Skatteverket kan visa att skuldförhållandet till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån ska avdrag inte få göras för ränteutgifter, trots att den som faktiskt har rätt till den motsvarande inkomsten beskattas med minst tio procent. När den omvända ventilen är tillämplig föreslås det att ett beslut om omprövning ska kunna fattas inom den tidsperiod som gäller för efterbeskattning.

Vidare föreslås ändringar av den s.k. ventilen, enligt vilken avdrag får göras för ränteutgifter – även om mottagaren inte beskattas med minst

tio procent – om företaget kan visa att förhållandena är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. Förslagen innebär bl.a. att bestämmelsen bara ska vara tillämplig om räntemottagaren hör hemma inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller, under vissa villkor, i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal. Därutöver föreslås att det särskilt ska beaktas om finansiering hade kunnat ske genom ett tillskott från företag inom intressegemenskapen i stället för genom ett lån från ett företag i intressegemenskapen.

Bestämmelserna som rör vissa externa skuldförhållanden (interna lån som ersätter tillfälliga externa lån och s.k. back-to-back-lån) föreslås också ändras i vissa avseenden.

Det föreslås vidare att företag ska anses vara i intressegemenskap med varandra om ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det andra företaget eller om företagen står under i huvudsak gemensam ledning.

Enligt bedömningarna i promemorian förstärker de föreslagna förändringarna i reglerna för ränteavdrag de offentliga finanserna genom ett ökat skatteuttag på bolagssektorn. Detta skapar ett utrymme att sänka bolagssektorns skattebelastning i motsvarande utsträckning, vilket kan ske genom att bolagsskatten sänks.

Reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2013 och tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2012.

5 Gällande rätt

5.1 Allmänt om avdrag för ränteutgifter

Av 16 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, följer att ränteutgifter som huvudregel är fullt avdragsgilla. Avdragsrätten för ränta är inte beroende av om mottagaren av räntan beskattas eller när i tiden en sådan beskattning i så fall sker. Avdrag för räntan får göras det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed. Räntan behöver således inte ha betalats utan avdrag får normalt göras redan för upplupen ränta.

Som ett undantag från huvudregeln att ränteutgifter är avdragsgilla finns sedan år 2009 (prop. 2008/09:65) vissa begränsningar i avdragsrätten vid internt finansierade förvärv av delägarätter från ett företag i intressegemenskap. Avsikten med bestämmelserna är att förhindra skatteupplägg med interna förvärv av delägarätter inom en intressegemenskap. Bestämmelserna återfinns i 24 kap. 10 a–10 e §§ IL och gäller endast för räntebetalningar mellan företag som befinner sig i intressegemenskap med varandra.

Ränteavdragsbegränsningarna är uppdelade i huvudregler och undantagsregler. Huvudreglerna återfinns i 24 kap. 10 b och 10 c §§ IL och undantagsreglerna i 24 kap. 10 d och 10 e §§.

5.2 Intressegemenskap

I 24 kap. 10 a § IL regleras vad som avses med uttrycket intressegemenskap vid tillämpning av bestämmelserna i 24 kap. 10 b–10 e §§.

I lagrummets första stycke anges att företag ska anses vara i intressegemenskap med varandra om

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

Detta innebär att företag som är moderföretag och dotterföretag anses vara i intressegemenskap med varandra. Det gäller också alla företag som ett företag äger via andra dotterföretag (prop. 2008/09:65 s.83).

Av andra stycket framgår det att med företag avses juridiska personer och svenska handelsbolag. Det kan förutom aktiebolag vara fråga om en kommun, staten eller en annan juridisk person. S.k. oäkta koncerner med en eller flera fysiska personer som delägare omfattas också. Däremot ingår inte de fysiska personerna i intressegemenskapen utan bara de direkt eller indirekt ägda underliggande företagen. Att också utländska motsvarande företag omfattas följer av 2 kap. 2 § IL (prop. 2008/09:65 s. 46 f.) Detta betyder bl.a. att ett utländskt företag med ett fast driftställe i Sverige som betalat räntor till ett annat företag i intressegemenskapen omfattas av reglerna.

Paragrafen utvidgades från och med den 1 januari 2010 (prop. 2009/10:36) med bestämmelsen i tredje stycket att andelar i handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) ska behandlas som delägarätter vid tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna. Detta föranleddes av att handelsbolagsandelar och utländska motsvarigheter infogades i systemet med skattefria utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar.

5.3 Huvudregler

5.3.1 Interna lån för interna förvärv

Av huvudregeln i 24 kap. 10 b § IL följer att ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen (s.k. internt lån) inte är avdragsgilla till den del skulden avser ett förvärv av en delägar rätt från ett företag i intressegemenskapen (s.k. internt förvärv) om inte någon av de två undantagsreglerna i 24 kap. 10 d § IL är tillämpliga. Räntor på lån från utomstående (s.k. externa lån) omfattas i princip inte, se dock nedan. Förvärv av delägar rätt utanför intressegemenskapen (s.k. externa förvärv) omfattas inte heller. Detta gäller även om finansieringen har skett med ett internt lån.

Vad som avses med delägar rätt framgår av 48 kap. 2 § IL. Även delägar rätt som är lagertillgångar omfattas (prop. 2008/09:65 s. 49 f.). Att även andelar i handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) ska behandlas som delägar rätt framgår av 24 kap. 10 a § tredje stycket.

5.3.2 Regler angående vissa externa lån

Huvudregeln gäller såsom ovan angetts endast ränteutgifter på skulder till ett annat företag i intressegemenskapen, s.k. interna lån. För att förhindra kringgåenden av reglerna genom att använda skulder till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen, s.k. externa lån, finns två regler.

Den ena regeln, som finns i 24 kap. 10 b § andra stycket IL, reglerar räntor som är hänförliga till tillfälliga externa lån. Avdrag får inte göras för ränteutgifter om en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen – helt eller delvis – ersätts med en skuld till ett företag i intressegemenskapen. Detta gäller dock endast om skulden till det utomstående företaget hade omfattats av begränsningen i första stycket om det utomstående företaget hade ingått i samma intressegemenskap som det företag som har haft ränteutgiften, dvs. det är fråga om förvärv av interna delägarätter. Syftet med regeln är att förhindra sådana kringgåenden som går ut på att låta det köpande företaget finansiera sitt interna förvärv med hjälp av ett externt lån och sedan direkt därefter betala tillbaka detta lån med ett nytt internt lån.

Den andra regeln, som finns i 24 kap. 10 c § IL, tar sikte på räntor som är hänförliga till s.k. back-to-back-lån. Avdrag får inte göras för ränteutgifter på en skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen om skulden motsvaras av en fordran som ett företag i intressegemenskapen har på det utomstående företaget eller på ett företag som ingår i samma intressegemenskap som det utomstående företaget. Avsikten med regeln är att förhindra kringgåenden genom att låta ett koncernföretag låna ut pengar till en extern part som i sin tur lånar ut pengarna till det bolag som ska göra det interna förvärvet. Regeln gäller endast lån vid förvärv av interna delägarätter.

5.4 Kompletteringsregler

5.4.1 Allmänt

Om förutsättningarna för att vägra avdrag för ränteutgifter på interna lån föreligger enligt ovan beskrivna regler ska avdrag ändå få göras om förutsättningarna för att tillämpa någon av de två alternativa undantagsreglerna föreligger. Reglerna finns i 24 kap. 10 d § IL och kallas tioprocentsregeln och ventilen. I 24 kap. 10 e § IL finns motsvarande undantagsregler beträffande ränteutgifter på s.k. back-to-back-lån.

5.4.2 Den s.k. tioprocentsregeln

Enligt 24 kap. 10 d § första stycket 1 IL får avdrag göras för ränteutgift om den inkomst som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst tio procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten. Avdragsrätten hos det företag som har ränteutgiften är således beroende av hur mottagaren av

räntan beskattas. Uppgår beskattningen hos mottagaren till minst tio procent får avdrag göras. En regel motsvarande tioprocentsregeln gäller enligt 24 kap. 10 f § första stycket 1 IL för back-to-back-lån.

Enligt förarbetena ska ett hypotetiskt test göras för att avgöra beskattningsnivån. Bedömningen av beskattningsnivån kan avse både skattesubjekt som hör hemma i Sverige och skattesubjekt som hör hemma i utlandet. När det gäller skattesubjekt som hör hemma i utlandet är det klassificeringen i den utländska rättsordningen som läggs till grund för bedömningen.

Om ränteinkomsten t.ex. klassificeras som utdelning eller kapitalvinst på näringsbetingade andelar och därför är skattefri, är undantaget inte tillämpligt. Detsamma gäller om betalningen skatterättsligt behandlas som en nullitet på grund av att den utländska rättsordningen klassificerar den som en företagsintern betalning. Det kan även finnas stater som har en särskild lägre beskattningsnivå för t.ex. ränteinkomster eller för inkomster som inte har uppkommit på grund av verksamhet i den staten. Även i dessa fall gäller att beskattningens nivå ska fastställas utifrån den lägre skattesatsen, om det är så att den skulle ha tillämpats på den aktuella inkomsten. Det relevanta är att den inkomst som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst tio procent om det varit bolagets enda inkomst. Det hypotetiska testet innebär att hänsyn bara tas till den inkomst som motsvarar den aktuella ränteutgiften. Hänsyn ska alltså inte tas till överskott eller underskott som härstammar från normal drift eller till normalt avdragsgilla utgifter hos det mottagande företaget. Vidare bör villkoren för att tillämpa regeln inte anses vara uppfyllda t.ex. om ränteinkomsten kan neutraliseras genom ett grundavdrag, fribelopp eller liknande avdrag. Se prop. 2008/09:65 s. 59–60 och 85–87.

5.4.3 Den s.k. ventilen

Enligt den s.k. ventilen i 24 kap. 10 d § första stycket 2 IL får avdrag göras – oavsett hur den inkomst som motsvarar ränteutgiften har beskattats – om såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgiften är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. En regel motsvarande ventilen gäller enligt 24 kap. 10 e § första stycket 2 IL för back-to-back-lån.

Av förarbetena (prop. 2008/09:65 s. 68 f.) till bestämmelsen framgår bl.a. följande. Den aktuella bestämmelsen är en säkerhetsventil för vissa undantagsfall. Att transaktionerna ska vara ”affärsmässigt motiverade” innebär att det främst ska ligga sunda företagsekonomiska överväganden bakom de förhållanden som ska bedömas. Det som ska bedömas är den interna skulden och det interna förvärvet som skulden avser. Den interna skulden uppkommer normalt av att det föreligger ett finansieringsbehov i samband med ett förvärv. Med ”huvudsakligen” avses ca 75 procent.

Skatteeffekter ska inte beaktas när man bedömer om åtgärden är huvudsakligen affärsmässigt motiverad (prop. 2008/09:65 s. 87 f.)

5.4.4 Företag som kan göra avdrag för lämnad utdelning - den s.k. omvända ventilen

Företag som kan göra avdrag för lämnad utdelning får tillämpa tioprocentsregeln i 24 kap. 10 d § första stycket 1. Med hänsyn till den särskilda skattesituation som företag som kan göra avdrag för lämnad utdelning befinner sig har dock en särskild regel införts i 24 kap. 10 d § andra stycket 1IL, en s.k. omvänd ventil. Av denna framgår att tioprocentsregeln inte får tillämpas om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten har möjlighet att få avdrag för utdelning och om Skatteverket kan visa att såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgiften till övervägande del inte är affärsmässigt motiverade. I ett sådant fall får avdrag således inte göras för ränteutgiften. Det är Skatteverket som har bevisbördan i denna del till skillnad mot vid prövningen av om ventilen i 24 kap. 10 § första stycket 2 IL är tillämplig. Av förarbetena till bestämmelsen (prop. 2008/09:65 s. 87) framgår att de företag som omfattas av bestämmelsen beskattas i Sverige för ränteinkomster, men beskattningen kan neutraliseras av att mottagen ränta vidareutdelas med avdragsrätt. Det framgår även att liknande regler kan finnas i utlandet.

5.5 Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden

Högsta förvaltningsdomstolen har den 30 november 2011 avgjort ett antal mål (mål nr 7648-09, 7649-09, 4348-10, 4797-10, 4798-10, 4800-10) avseende ränteavdragsbegränsningsreglerna. Den 27 januari 2012 avgjordes ytterligare två mål (mål nr 5070-09 och 4687-11) och den 21 maj 2012 ytterligare två mål (mål nr 6062-11 och 6063-11).

Domstolen har bl.a. prövat om förutsättningarna för att tillämpa den s.k. ventilen i 24 kap. 10 d § första stycket 2 IL varit uppfyllda. Domstolen konstaterar att kriterierna i huvudregeln och tioprocentsregeln är klara, men att villkoren för undantag i ventilen i 24 kap. 10 d § första stycket 2 IL är allmänt hållna. Vidare konstateras att det av förarbetena framgår att ventilen ska tillämpas restriktivt för att syftet med bestämmelserna om avdragsbegränsningen ska kunna uppnås, nämligen att motverka att det svenska skatteunderlaget urholkas. Högsta förvaltningsdomstolen anger att även konkurrensskäl talar för en restriktiv tillämpning, eftersom den som får tillämpa ventilen får en lägre skattekostnad i förhållande till den som inte får avdrag för sin räntekostnad.

Därefter anger domstolen att följande kriterier bör vara vägledande vid bedömningen av om affärsmässiga skäl kan anses föreligga.

”Vid tillämpningen av bestämmelserna bör man skilja mellan organisatoriska och affärsmässiga skäl. En omorganisation är oftast en intern angelägenhet som i och för sig kan syfta till att förbättra företagsgruppens konkurrensförmåga, men innebär inte att en affär genomförs med någon i förhållande till företaget oberoende part. Koncerninterna förvärv som finansieras med koncerninterna lån innebär inte någon ökad skuldbelastning för koncernen som helhet men kan medföra en lägre skattekostnad för den. Sådana omstruktureringar kan i de allra flesta fall i stället ske genom tillskott.

Externa förvärv kan som regel antas ske av affärsmässiga skäl och görs dessutom oftast i konkurrens med andra. Kostnaden för att finansiera ett förvärv är en viktig faktor för affärens lönsamhet och många gånger avgörande för om den över huvud taget kommer till stånd. Att i sådana fall, i stället för att finansiera externt, välja att låna till en lägre kostnad från ett närstående bolag i ett lågskatteland kan enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte strida mot sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden. Den situationen omfattas inte heller av bestämmelserna om ränteavdragsbegränsning. Det gör däremot ett internt förvärv som föregåtts av ett externt förvärv. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen bör ventilen kunna tillämpas i en sådan situation om det interna förvärvet föregåtts av ett externt förvärv och det efterföljande interna förvärvet tidsmässigt och i övrigt framstår som endast ett led i att foga in det nya företaget i intressegemenskapen. I övriga fall bör av anförda skäl utrymmet för att tillämpa ventilen vara mycket begränsat.”

Domstolen konstaterade i fyra av målen (mål nr 4797-10, 7649-09, 4800-10 och 4798-10) att även om ett visst förvärv av andelar skett som ett led i en intern omstrukturering inom den aktuella intressesfären och omstruktureringen varit väl motiverad för den verksamhet som bedrivs, så var förvärvet inte affärsmässigt motiverat i den mening som avses i 24 kap. 10 d § första stycket 2 IL.

I tre av fallen (mål nr 4348-10, 4687-11 och 6062-11) när förvärvet av andelar hade föregåtts av ett externt förvärv fann Högsta förvaltningsdomstolen att avdrag skulle få göras för ränteutgifterna med stöd av ventilen. I den situationen ansåg domstolen att det efterföljande interna förvärvet tidsmässigt och i övrigt endast framstod som ett led i att foga in det förvärvade bolaget i intressegemenskapen.

I ytterligare ett fall (mål nr 7648-09) fann Högsta förvaltningsdomstolen att det fanns skäl att tillämpa ventilen. Domstolen konstaterade i detta fall att förvärvet av andelar som skett genom kontant nyemission föranletts av bolagets svaga resultat och behov av kapitaltillskott för att undvika betalningssvårigheter och i förlängningen konkurs. Domstolen anförde att vid dessa förhållanden och då intern finansiering av utgifter för driften till lägsta möjliga kostnad får anses affärsmässigt motiverad finns det skäl att tillämpa ventilen.

Högsta förvaltningsdomstolen har också prövat vad som avses med att det i 24 kap. 10 b § första stycket IL anges att fråga ska vara om förvärv av en delägar rätt från ett företag i intressegemenskapen (mål nr 7648-09). Domstolen har i detta avseende funnit att förvärv av andelar genom nyemission omfattas av regleringen.

Vidare har Högsta förvaltningsdomstolen funnit att skulder som har sin grund i obetalda räntor inte omfattas av ränteavdragsbegränsningen då en sådan skuld inte kan anses hänförlig till förvärvet av andelen (mål nr 4797-10).

I mål nr 5070-09 fann domstolen att lagen (1995:575) mot skatteflykt inte var tillämplig då ett kommunalt bolag omstrukturerat ett lån till ett företag utanför intressegemenskapen. Mål nr 6063-11 gällde uttrycket ”den som faktiskt har rätt till inkomsten” i den s.k. tioprocentsregeln.

6 Skatteverkets kartläggning

6.1 2009 års uppdrag

I regleringsbrevet för 2009 gav regeringen Skatteverket i uppdrag att göra en bredare kartläggning av förekomsten av ränteavdrag i företagssektorn och utvärdera behovet av ytterligare avdragsbestämmelser. Uppdraget redovisades den 14 december 2009 i rapporten Ränteavdrag i företagssektorn. I rapporten anges bl.a. följande.

Det finns svårigheter med att få fram användbara uppgifter som på ett mer övergripande plan visar på problemens omfattning, men sammanfattningsvis kan ändå vad gäller kartläggningen anges att koncernintern skuldsättning används i hög utsträckning vid såväl interna som externa förvärv av dotterbolag. Koncernintern skuldsättning etableras även på andra sätt. Det finns stora möjligheter att strukturera koncernerna och låneförhållandena så att avdrag får göras för räntan i Sverige och att räntemottagaren inte beskattas alls eller mycket lågt. Härigenom finns det incitament för att etablera koncerninterna skulder och strukturera ägande och skuldförhållanden så att ett gynnsamt sammanlagt skatteutfall uppnås för koncernen. I hur hög utsträckning detta sker har inte varit möjligt att få fram med de verktyg som Skatteverket förfogar över. Det finns dock anledning att förmoda att detta sker i mycket hög utsträckning. Härutöver kan konstateras att det inom i vart fall leveraged buyout sektorn (benämns ofta som s.k. riskkapitalförvärv) är så att den finansieringskostnad (avseende såväl externa som interna lån) som uppstår vid externa uppköp av bolag/koncerner regelmässigt trycks ned i och belastar det uppköpta bolaget/koncernen. Så får förmodas ske i hög utsträckning även vid andra externa uppköp av bolag/koncerner. Hur de nya ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. 10 a–10 e §§ inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, fungerar är det ännu för tidigt att ha en uppfattning om. I ett hänseende föreslås dock en utvidgning av dessa regler. Skatteverket har försökt ta reda på i vad mån företagen redan nu anpassar sig till den s.k. tioprocentsregeln i 24 kap. 10 d § IL, så att mottagaren av räntan beskattas med tio procent eller knappt däröver i stället för noll i beskattning, med påföljd att avdrag för ränteutgiften medges. Det finns indikationer på att en anpassning sker, men omfattningen är oklar. Skatteverket anser att det är lämpligt att undantaget i 24 kap. 10 d § andra stycket IL görs generellt tillämpligt. Skatteverket bedömer att en sådan ändring på ett effektivt sätt kommer att medföra en självsanering. Företagen kommer inte att vidta de mest utstuderade skatteplaneringsförfarandena. Utöver denna utvidgning föreslås att det införs en bestämmelse (på samma sätt som gäller beträffande lagen (1995:575) om skatteflykt) om att beslut med anledning av denna utvidgade möjlighet ska kunna fattas till den skattskyldiges nackdel inom de normala eftertaxeringsfristerna, oavsett om oriktig uppgift lämnats.

6.2 2010 års uppdrag

I regleringsbrevet för 2010 har Skatteverket fått i uppdrag att fortsätta arbetet med kartläggningen av ränteavdragen. Uppdraget redovisades den 14 mars 2011 i rapporten Ränteavdrag i företagssektorn – Fortsatt kartläggning. I rapporten anges bl.a. följande.

Skatteverket gör bedömningen att den slutsats som gjordes i 2009 års rapport om att koncernintern skuldsättning används i hög utsträckning vid såväl interna som externa förvärv av dotterbolag och att koncernintern skuldsättning etableras även på andra sätt fortfarande har giltighet. Enligt Skatteverket är intrycket att planeringsaktiviteten inte minskat inom detta område. Tioprocentsregeln har, som den nu är utformad, önskade effekter. En del koncerner väljer att få till stånd en beskattning av räntemottagaren på minst tio procent. En sådan effekt har dubbel negativ påverkan. Om ett svenskt bolag reducerar sin skatt så reduceras statens skatteinkomster, men detta får i förlängningen även antas ha alternativa positiva effekter eftersom bolaget erhåller större resurser för att driva verksamheten. Men om det svenska beskattningsunderlaget reduceras utan att företaget får del av dessa pengar utan dessa i stället betalas till en utländsk stat får varken svenska staten eller företaget del av dessa pengar och då uppnås inte dessa alternativa positiva effekter (annat än med belopp motsvarande mellanskillnaden mellan den svenska skatten och den utländska). Tioprocentsregeln bör ändras eller kompletteras så att koncerninterna skuldetableringar som dikteras av skatteskäl motverkas även om räntemottagaren beskattas med minst tio procent. Utöver att tioprocentsregeln har önskade effekter så har även andra problem uppmärksammats. I den slutliga utformningen av lagstiftningen valde man att smalna av tillämpningsområdet, vilket innebär att lagstiftningen bl.a. inte omfattar koncerninterna lån för finansiering av utdelningar och för förvärv av koncerninterna fordringar. Enligt Skatteverket har hittills några sådana fall uppmärksammats av vardera slaget och det har då genomgående gällt mångmiljardbelopp.

6.3 2011 års uppdrag

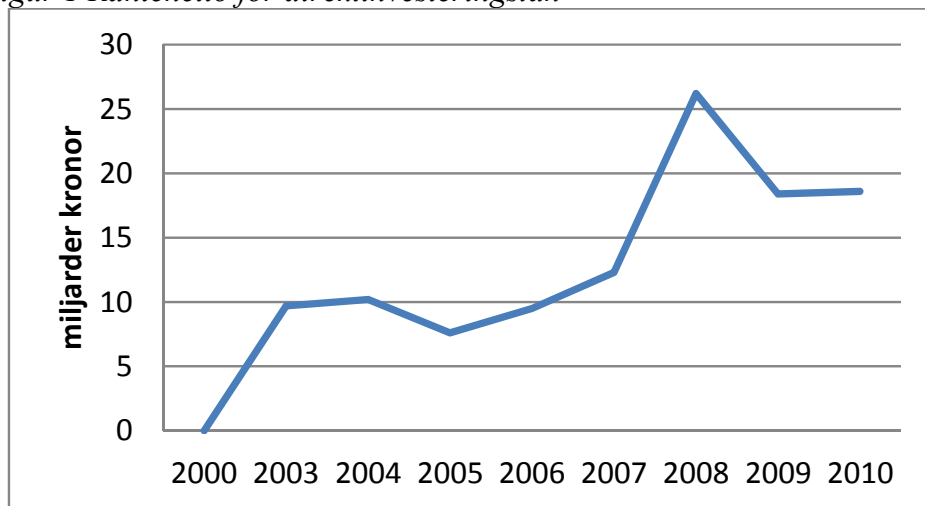
Skatteverket har i regleringsbrevet för 2011 fått i uppdrag att under 2011 fortsätta arbetet med analysen och kartläggningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna, bl.a. mot bakgrund av erfarenheterna av 2010 års taxering. Uppdraget redovisades den 19 december 2011 i rapporten Ränteavdrag i företagssektorn – Fortsatt kartläggning. I rapporten anges bl.a. följande.

De slutsatser som drogs i 2009 års rapport är fortfarande gällande. Utifrån fokus på företeelser som kan anses innebära ett missbruk av ränteavdragsrätten är det generella grundproblemet att det finns ett mycket stort incitament till att av skatteskäl etablera koncerninterna skuldförhållanden och få höga ränteavdrag (ibland kan avdrag för samma ränteutgift medges i ytterligare ett land) som inte motsvaras av beskattning hos mottagaren och att dessa förhållanden skapas i mycket hög utsträckning och på olika sätt. Räntan betalas i många fall inte kontant, utan läggs till skulden. Därigenom kan skulden och ränte-

strömmarna fördubblas på en femårsperiod. Räntan på ägarlånen kan i enskilda fall uppgå till flera hundra miljoner kronor per år. När det gäller frågan om skatteplanering vid externa förvärv så har man redan i 2009 och 2010 års rapporter sagt att den skatteplanering som kan göras vid interna förvärv också kan göras vid externa förvärv och att koncernerna i mycket hög utsträckning faktiskt också skatteplanerar så. Härigenom kan koncernen erhålla avdrag i Sverige utan motsvarande beskattning i mottagarlandet. Skatteverkets verktyg för att få en överblick kring den totala omfattningen av problemet räcker inte till. Den sammanfattande bedömningen är trots allt att ränteavdrag avseende interna skulder etablerade i samband med externa förvärv av dotterbolag gäller betydligt större belopp än för interna skulder etablerade i samband med interna förvärv av dotterbolag. I vilken utsträckning det är ett problem med externa lån i detta sammanhang och om det förekommer andra problem i samband med externa lån har Skatteverket inte fokuserat på och kan därför inte göra någon kvalificerad bedömning av. Såvitt avser hur de nya ränteavdragsbegränsningsreglerna fungerar träffar dessa regler bara ett mycket smalt område, nämligen sådana räntor på interna skulder som uppkommit vid interna förvärv av delägaraktier. Allt annat faller utanför tillämpningsområdet. Lagstiftningen omfattar bl.a. inte koncerninterna lån för finansiering av utdelningar, av förvärv av koncerninterna fordringar, av kapitaltillskott till dotterbolag som sedan gör ett internt förvärv av delägaraktier, av obetald ränta som omfattas av lagstiftningen. Inom det mycket smalt avgränsade området som reglerna gäller får de efter Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden ändå i huvudsak anses fungera. Reglernas utformning med undantagsregler innebär dock en mycket hög belastning för Skatteverket. Fler företag än beräknat har åberopat undantagsreglerna. I de flesta fall sammanhänger svårigheterna i hanteringen med att en bedömning ska göras utifrån ett annat lands lagstiftning och förhållanden. Detta är oerhört svårt, kräver stora resurser och det har varit svårt att få vetskap om allt. Såvitt avser den s.k. tioprocentsregeln, så har den fortsatta kartläggningen visat att det är betydande ränteavdrag (9,3 mdkr i årliga ränteavdrag, bara i de fall Skatteverket observerat) som erhålls i Sverige i fall där den interna fordringen placerats inom koncernen så att tioprocentsregeln blir tillämplig och att detta, som Skatteverket bedömer det, så gott som uteslutande gjorts av skatteskal. Tioprocentsregeln har, som den nu är utformad, önskade effekter. Enligt Skatteverket är detta ännu tydligare nu än vid tidigare rapporter. Den bör därför ändras eller kompletteras så att koncerninterna skuldetableringar som dikteras av skatteskal motverkas även om räntemottagaren beskattas med minst tio procent. Härigenom motverkas att transaktioner bara eller huvudsakligen vidtas av skatteskal. Enligt Skatteverket kan lagen (1995:575) om skatteflykt inte alls tillämpas i de fall tioprocentsregeln krav är uppfyllda.

Av Skatteverkets rapport framgår det även att utländska direktinvesteringar via lån har ökat (se figur 1). Denna ökning leder till en urholkning av den svenska bolagsskattebasen. Under 2000 var räntenettot för direktinvesteringsslån, det vill säga differensen mellan räntorna på utländska direktinvesteringar i Sverige och svenska direktinvesteringar i utlandet, nära noll. Sedan dess har det växt och ligger sedan 2008 omkring 20 miljarder kronor om året.

Figur 1 Räntenetto för direktinvesteringar



Data: Skatteverket

6.4 2012 års delrapport angående välfärdssektorn

Regeringen har den 1 december 2011 (Fi2011/4971) uppdragit åt Skatteverket att kartlägga och analysera förekomsten av skatteplanering i företag inom välfärdssektorn, särskilt vad avser skatteplanering med ränteavdrag. Skatteverket ska även särskilt granska företag inom denna sektor. Uppdraget vad gäller kartläggningen av förekomsten av skatteplanering med ränteavdrag redovisades den 26 april 2012 i en delrapport "Skatteplanering med ränteavdrag i företag inom välfärdssektorn". Slutredovisning av uppdraget ska ske senast den 31 december 2012. Av delrapporten framgår bl.a. följande.

Välfärdssektorn definieras som verksamheter inom områdena vård, skola och omsorg som helt eller delvis finansieras med skattemedel.

De flesta företag som kan hänföras till välfärdssektorn driver verksamheten i fristående företag som inte ingår i en koncern. Många av dessa företag är ganska små. Dessa företag och även svenskägda koncerner antas normalt inte utnyttja räntor i skatteplaneringssyfte. Dessa företag bedöms stå för ungefär två tredjedelar av den totala omsättningen hos välfärdsbolagen. Stora koncerner inom välfärdssektorn ägs normalt av riskkapitalfonder med säte i andra länder.

Förvävsstrukturer vid förvärv av koncerner inom välfärdssektorn skiljer sig inte från dem som förekommer generellt vid företagsförvärv. Detta innebär att vid förvärv, främst av riskkapitalbolag, arrangeras en förvävsstruktur med hög belåning hos ett svenskt förvävsbolag. Ränteavdragen, som avser såväl lån från ägare som banker, är så stora att de oftast eliminerar skatteunderlagen hos de förvärvade välfärdsbolagen.

Vad avser koncerner inom välfärdssektorn är bedömningen att ägande via riskkapitalfonder är vanligare än inom näringslivet i övrigt. En preliminär bedömning visar att ägarlånen vid riskkapitalbolagens förvärv är ovanligt stora jämfört med riskkapitalförvärv i övrigt. Normalt utgör ägarlånen 20–40 procent av den totala finansieringen, medan andelen ägarlån vid förvärv av välfärdskoncerner i en del fall överstiger 50 procent av finansieringen. Orsaken till detta är oklart.

Av de undersökta koncernerna uppgår de årliga ränteavdragen avseende förvärvslån till ungefär 2,8 miljarder kronor, varav räntorna på ägarlånen uppgår till cirka 1,9 miljarder kronor. Av dessa koncerner betalar ett fåtal bolagsskatt av någon betydelse, trots att flera av verksamheterna genererar goda vinster. Inom vissa koncerner har dessutom byggts upp stora skattemässiga underskott, totalt ungefär 2,7 miljarder kronor, vilka kan utnyttjas mot vinster under kommande år utan begränsning.

Den räntelagstiftning som föreslås gälla från 2013 bedöms, enligt Skatteverket, få en starkt begränsande effekt på etableringen av ägarlån. Även om ränteavdragen på ägarlån tas bort kan förluster från äldre år samt ränteavdrag på externa lån ändå leda till att bolagsskatt inte betalas under överskådlig tid. Om en mer neutral beskattning är önskvärd anser Skatteverket att även ränteavdrag på externa lån vid förvärv måste innefattas i regelsystemet.

7 Företagsskattekommitténs uppdrag när det gäller ränteavdrag

I början av 2011 tillsattes Företagsskattekommittén. Av direktiven (dir. 2011:1) framgår bl.a. följande. Det finns en dubbel asymmetri i dagens företagsbeskattning som sammantaget innebär att lånefinansierade investeringar gynnas jämfört med investeringar som finansieras med riskkapital i form av eget kapital. Kommittén ska därför undersöka om det är lämpligt att ta fram mer generellt utformade regler som begränsar ränteavdragen och om skattelättnader för eget kapital bör införas samt lämna förslag i dessa avseenden.

Det finns i princip två sätt att åtgärda eller begränsa effekterna av de olika slagen av asymmetrier. För det första kan avdrag för ränteutgifter begränsas i kombination med att skattebetalningarna från bolagssektorn sänks i motsvarande omfattning. För det andra kan det införas en lättnad i beskattningen av eget kapital, t.ex. genom att det införs ett avdrag för viss avkastning på eget kapital, vilket medför en lägre beskattning av riskkapital. Kommittén ska lämna förslag på ett mer heltäckande system som, om möjligt, kan ersätta de nuvarande ränteavdragsbegränsningarna och minska diskrimineringen av det egna kapitalet.

Kommitténs arbete ska slutredovisas senast den 1 november 2013.

8 Interna lån och affärsmässighet ur ett ekonomiskt perspektiv

Distinktionen mellan lån och aktier handlar i grunden om hur investerare i riskfyllda projekt fördelar risken mellan sig. Upp till nivån för lånebeloppet tillfaller all avkastning långivarna. Eventuell avkastning därutöver tillfaller aktieägarna. Aktier är mer riskfyllda eftersom det finns en större risk att de inte ger någon avkastning alls, men denna

nackdel uppvägs av att avkastningen på aktier, till skillnad från lån, i princip är obegränsad uppåt. I många situationer är det lätt att identifiera affärsmässiga anledningar till varför företag i vissa lägen föredrar lån framför eget kapital och som reflekterar att lån och aktier har olika egenskaper. Aktieägarna får betalt sist och är efterställda i en konkurs, men i gengäld är den potentiella ersättningen alltså obegränsad uppåt. Långgivaren däremot får betalt först, men kan inte erhålla ett bättre utfall än att lånet betalas av till fullo. Till skillnad från aktieägarna har långivarna en laglig rätt till räntebetalningar och återbetalning av lånet. Båda dessa rättigheter regleras i lånevillkoren. Om utbetalningarna uteblir har långivaren möjligheten att begära låntagaren i konkurs, vilket ger låntagaren incitament att fullgöra sina förpliktelser.

Möjligheten att välja mellan lån och eget kapital underlättar företagets kapitalförsörjning, inte minst genom att den bidrar till att lösa informationsproblem kring investeringsbeslut. Rangordningen mellan investerarna kan påverkas genom avtal om detta inom kategorierna långgivare respektive aktieägare. Efterställda (juniora) lån får betalt efter övriga långgivare. Preferensaktier får betalt före övriga aktieägare. Variationsrikedomen är stor i synnerhet för instrument som ligger i gränslandet mellan lån och eget kapital, det som kallas för mezzanine-kapital.

Efterställda lån är mer riskfyllda än andra lån eftersom det finns en större risk att långivarna inte får igen lånebeloppet och aktierna är av motsvarande anledning mer riskfyllda än de efterställda lånen. Efterställda lån kan tänkas tilltala investerare som vill ta lite mer risk, men ändå kräver avtalsenliga räntebetalningar.

I ekonomisk mening är det omotiverat att skilja mellan lån från aktieägarna – i synnerhet efterställda lån från aktieägarna – och aktiekapital. All avkastning som går åt till att betala räntan på lånet tillfaller långivarna, och all avkastning därutöver tillfaller aktieägarna, vilka är desamma som långivarna i det fall det rör sig om ett lån från företagets ägare. Skattemässigt behandlas finansiering genom lånat och eget kapital olika. Kostnaden för lånat kapital (ränta) får dras av. Däremot får inte kostnaden för eget kapital (utdelning och värdeförändring) dras av. Skattebelastningen på egenfinansierade investeringar kan bli högre än skattebelastningen på investeringar som finansieras med lån. Företagets ägare har därför incitament att välja att skjuta till medel i form av lån i stället för eget kapital.

Ovanstående diskussion visar att det ur en ekonomisk synvinkel kan vara motiverat att inte bevilja ränteavdrag avseende lån till aktieägare. I sin enklaste form innebär detta att avdragsrätt för räntor inte bör få göras i de fall räntebetalningarna går till företagets ägare, direkt eller via en intressegemenskap. Emellertid måste det dock beaktas att det kan finnas situationer där en finansiering med hjälp av interna lån kan vara affärsmässigt motiverad. Utgångspunkten bör därför vara att affärsmässigt motiverade lån inte ska begränsas. Exempel på sådana affärsmässiga skäl kan vara koncerners likviditetshantering. Här kan kostnadsfördelar uppstå när koncernen behåller differensen mellan in- och utlåning. Det kan också uppstå skalfördelar i samband med internbanksverksamhet (internbanken tar upp lån å hela koncernens vägnar och fördelar därefter krediterna i form av internlån).

9 Skattemässiga regler om ränteinkomster och ränteutgifter i några länder

9.1 Allmänt

Regelverk mot skatteplanering med ränteavdrag finns i ett flertal länder. Nedan följer en kortfattad beskrivning av vissa utländska regelverk som har till syfte att motverka att ränteavdrag används i skatteplaneringssyfte.

9.2 Nederländerna

Sedan år 2004 har Nederländerna underkapitaliseringsregler som blir tillämpliga om relationen lån/eget kapital överstiger 3:1. I sådant fall begränsas avdragsrätten för räntor under vissa förutsättningar och det oberoende av om lånen är från närstående eller inte. Begränsningen kan dock inte överstiga de räntor som avser lån från (eller som garanteras av) närstående. Även om rätten till avdrag blir begränsad behandlas räntan fortfarande som ränta och mottagarens beskattning påverkas inte.

Ränteutgifter, valutakursförluster och andra kostnader avseende ett antal olika typer av lån som direkt eller indirekt har uppburits från närstående företag eller närstående person (eller lån från tredje part som på visst sätt garanteras av närstående företag) är inte avdragsgilla om

- inte låntagaren visar att lånet tillsammans med de i övrigt aktuella rättshandlingarna baserats på sunda affärsmässiga överväganden, eller
- inte låntagaren visar att räntan hos räntemottagaren beskattas med en effektiv skattesats om minst tio procent beräknat på ett underlag enligt nederländska regler.

Vidare får räntemottagaren inte vara berättigad till avdrag för förluster från år före det att lånet beviljas. Inte heller får lånet beviljas för att ränteintäkten ska kunna kvittas mot kommande förluster. De sistnämnda villkoren beror på att det krävs att räntan beskattas effektivt.

Från och med den 1 januari 2008 kan skattemyndigheten, även om mottagaren beskattas med tio procent, visa att transaktionerna inte vidtagits av sunda affärsmässiga skäl med påföljd att avdrag för räntan inte får göras.

De lån som omfattas är följande:

1. Lån för att möjliggöra utdelning eller återbetalning av kapital från låntagaren, eller från ett till denne närstående företag, till ett närstående företag eller en närstående person.
2. Lån för att låntagaren ska förvärva andelar eller liknande rättigheter i ett bolag som innan och/eller efter förvärvet är närstående företag. Även kapitaltillskott till sådant företag omfattas. Enligt uttalanden i förarbetena kan externa förvärv omfattas i fall som är mycket artificiella och bara syftar till att erhålla ränteavdrag, t.ex. när det förvärvande företaget redan har medel för att göra förvärvet men töms på medel genom utdelning som sedan på omvägar kommer tillbaka som ett lån från ett bolag i ett skatteparadis.
3. Lån där låntagaren i sin tur lämnar ett kapitaltillskott e.d. till ett närstående företag (som kan vara långivaren). Tillskottsgivaren

måste således vara ett nederländskt skattesubjekt. Denna regel exemplifieras av att ett nederländskt moderbolag lämnar ett kapitaltillskott till ett dotterbolag, som i sin tur använder tillskottet för utlåning till moderbolaget eller ett annat av moderbolagets dotterbolag.

Nederländerna har även regler som innebär att ett lån (hybrid-instrument) under vissa förutsättningar behandlas som eget kapital hos låntagaren och därmed även som kapitaltillskott från långivaren (avser främst lån som saknar återbetalningstidpunkt, är efterställda andra lån och där ”räntan” är beroende av ”låntagarens” resultat etc.). Följaktligen får avdrag inte göras för ränta eller för en kursförlust.

Avdrag får inte heller göras för räntor eller kursförluster på lån från närstående företag där lånets löptid är oändligt eller överstiger tio år och vissa andra förutsättningar är uppfyllda.

Nyligen beslutades ett förslag i parlamentet som ska förhindra överdriven skuldfinansiering vid förvärv. Kombinationen av ränteavdrag och det nederländska systemet för beskattning inom en företagsgrupp har inneburit en dränering av skattebasen. Reglerna innebär en utökning av ränteavdragsbegränsningsreglerna till att vid sidan av interna lån också omfatta externa lån vid förvärv av andelar i holländska bolag. De nya reglerna tillämpas endast om ränteavdragen inte redan är begränsade på grund av de andra ränteavdragsbegränsningsreglerna. Ränteavdrag får i korthet göras med högst ett belopp motsvarande vinsten hos det förvärvande bolaget (beräknad på konsoliderad basis för företag som deltar i systemet för sambeskattnings) och utan hänsyn till vinster i det förvärvade bolaget.

Avdragsbegränsningen ska gälla när strukturen är överbelånad. En förvärvsstrukturs anses inte vara överbelånad när skulden i samband med förvärvet under förvärvsåret inte uppgår till mer än 60 procent av förvärvspriset. Detta procenttal minskar sedan med 5 procent per år till 25 procent.

Avdragsbegränsningen är inte tillämplig på avdrag som understiger 1 000 000 Euro.

9.3 Danmark

Danmark har underkapitaliseringsregler som är tillämpliga på företag eller koncerner som direkt eller indirekt kontrollerar mer än 50 procent av kapitalet eller rösterna i ett danskt låntagande bolag (eller ett utländskt låntagande bolags fasta driftställe i Danmark). Om relationen mellan alla lån och eget kapital överskrider 4:1 vid beskattningsårets utgång är reglerna tillämpliga. Avdrag för räntor m.m. begränsas för lån från kontrollerande företag och lån som ett sådant företag ställt säkerhet för. Reglerna är inte tillämpliga om låntagaren kan visa att likvärdiga lån och lånevillkor skulle kunna ha erhållits från en fristående part.

Vidare finns särskilda regler med syfte att förhindra avdrag (främst ränteavdrag) i ett danskt företag när motsvarande intäkt inte beskattas i mottagarlandet på grund av att det danska företaget inte behandlas som ett skattesubjekt utan delägarbeskattas i det andra landet. Det danska bolaget behandlas då som en filial till det utländska bolaget och inte som

ett danskt skattesubjekt. Samtliga tillgångar och skulder som ägs av det danska företaget anses knutna till företagets fasta driftställe i Danmark. Detta gäller endast när det andra landet är ett land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller ett land med vilket Danmark har ett skatteavtal. För räntebetalningar till bolag i övriga länder kan det i stället bli aktuellt med källskatt.

Om ett företag har en skuld till ett annat kontrollerande företag som hör hemma utomlands och fordringen enligt det andra landets regler betraktas som tillfört kapital behandlas skulden skatterättsligt som eget kapital. I dessa fall anses räntebetalningar vara utdelning och är därför inte avdragsgilla.

Under 2007 genomfördes ett paket med ändringar som bl.a. innehåller begränsningar av avdragsrätten för räntebetalningar för bolag och andra juridiska personer. Syftet var att motverka aggressiv skatteplanering och uppnå en mer likformig fördelning av skattebelastningen samt att finansiera en sänkning av bolagsskattesatsen från 28 procent till 25 procent. Avdragsbegränsningarna innehåller en huvudregel och en kompletteringsregel (EBIT-regel). Huvudregeln maximerar avdraget i relation till det skattemässiga värdet av bolagets tillgångar. Avdragsrätten begränsas även för räntor på skulder till icke närstående långivare. Icke avdragsgilla räntor får inte föras vidare till nästa år. Enligt kompletteringsregeln får avdrag för ett enskilt bolags nettofinansieringsutgifter göras med högst ett belopp om 80 procent av EBIT (eng. "Earnings Before Interest and Taxes", dvs. inkomster före räntor och skatter). Regeln gäller alla skulder. Outnyttjade avdrag får föras vidare till nästa år. För båda reglerna gäller att det är avdrag för nettofinansieringsutgifter som begränsas. Begränsningarna gäller endast om koncernens nettofinansieringsutgifter överstiger 21,3 miljoner danska kronor. För företag som ingår i en dansk sambeskattningsberäkning beräknas begränsningarna på koncernnivå och görs sedan proportionella för respektive koncernföretag.

Reglerna om avdragsbegränsningar tillämpas först efter det att underkapitaliseringsreglerna har tillämpats, dvs. tillämpning sker enligt följande ordning: 1) underkapitaliseringsregler, 2) huvudregeln, 3) kompletterings-/EBIT-regeln.

Mellan 2009 och 2011 har vissa ändringar gjorts av lagstiftningen både i skärpande och lättande riktning, bl.a. har huvudregeln stramats upp på så sätt att vid beräkningen av underlaget för ränteavdrag ska värdet på utländska aktier skrivas ned på sju år.

9.4 Frankrike

De franska underkapitaliseringsreglerna gäller fr.o.m. 2007 alla lån från företag i intressegemenskap. De tillämpas inte på banker och liknande kreditinstitut. Till detta "bankundantag" räknas också företag som ansvarar för koncernens cash-pool.

Först undersöks om räntesatsen överstiger medelvärdet av tvåårsräntor avseende lån som lämnas av fristående kreditinstitut. Om så är fallet är den överskjutande delen av räntebetalningen att anse som en inte avdragsgill utdelning. En högre räntesats kan dock godtas om företaget

visar att den är armlängdsmässig. Sistnämnda möjlighet finns emellertid inte om lånen lämnas av ett direkt aktieägende bolag.

Även om räntan uppfyller armlängdsmässiga villkor kan avdrag vägras om räntan samtidigt överstiger

- en teoretisk ränta som beräknas med utgångspunkt från en 1,5:1-kvot mellan intern skuld och eget kapital per bokslutsdagen, 25 procent av en justerad rörelsevinst före internränta, avskrivning, vissa leasingavgifter och skatt, samt
- mottagen ränta från företag i intressegemenskap.

Ränta för vilken avdrag vägras i steg två anses fortfarande som ränta och kan rullas vidare till efterföljande år, dock med en avtrappning med 5 procent per år.

En speciallagstiftning, l'amendement Charasse, syftar till att förhindra nedtryckning av skulder till franska bolag inom en koncern. Om ett franskt förvärvande bolag uppträder som köpare av ett bolag från sin aktieägare och finansierar förvärvet med lån kan avdragsrätten för räntan begränsas. Detta förutsätter att det förvärvande bolaget och det förvärvade bolaget väljer att konsolideras skattemässigt. Denna lag riktar sig mot rent koncerninterna överlåtelser och tillämpas inte om det förvärvade bolaget nyligen förvärvats till koncernen.

Frankrike har enligt en särskild bestämmelse begränsningar vid räntebetalningar till företag i s.k. icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner. Som huvudregel är sådana räntebetalningar inte avdragsgilla, men kan bli det om gäldenären kan visa att en verklig transaktion ligger till grund för räntebetalningen. Sedan den 1 januari 2011 gäller att den skattskyldige dessutom måste visa att transaktionens huvudsakliga syfte och effekt inte är att flytta vinster ut från Frankrike.

9.5 Tyskland

I samband med en skattereform, vars övergripande syfte var att göra det tyska skattesystemet mer attraktivt för utländska investerare, bl.a. genom att sänka bolagsskatten från 40 procent till 30 procent, infördes från och med 2008 begränsningar i avdragsrätten för ränta. Dessa har sedan ändrats vid två tillfällen under 2009.

Avdragsbegränsningen infördes för att ge incitament till att i högre utsträckning finansiera företag med eget kapital i stället för med lånat kapital samt för att förhindra att inkomster överförs till utlandet. Den nya avdragsbegränsningen (i det följande räntespärren) ersatte de tyska underkapitaliseringsreglerna. Räntespärren innebär att avdrag får göras för ränteutgifter till den del de motsvaras av ränteinkomster och därutöver endast för nettoränteutgifter (skillnaden mellan ränteutgifter och andra avgifter till långivarna och motsvarande inkomster) som inte överstiger 30 procent av skattemässig EBITDA (eng. "Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization", dvs. inkomster före räntor, skatter och avskrivningar). Nettoränteutgifter som inte kan dras av får rullas vidare till nästa år och läggs, vid beräkningen av ränteavdraget, till det årets ränteutgifter. Det kan dock tilläggas att det i Tyskland även finns generella regler för att begränsa förtäckta vinstöverföringar både till

juridiska och fysiska personer inom en intressegemenskap. Avdragsrätten för räntor kan således komma att begränsas även enligt dessa regler.

För att förbättra förutsättningarna för tillväxt i spåren av finanskrisen mildrades reglerna om räntespärren i slutet av 2009 på olika sätt, bl.a. genom att även oanvänd EBITDA får rullas framåt i tiden samt genom justeringar av vissa gränsvärden, i enlighet med vad som framgår längre fram. Rullningen av EBITDA innebär att den del av årets beräknade EBITDA som överstiger den nettoräntekostnad som får dras av, kan utnyttjas följande fem år genom att räntor som på grund av 30-procents-spärren inte kan dras av mot innevarande års EBITDA i stället får dras av till den del de ryms inom framåtrullad EBITDA från föregående år. Kvarvarande EBITDA, som får rullas vidare till följande år, minskas i motsvarande mån. De räntor som inte heller har kunnat dras av mot framåtrullad EBITDA får rullas vidare till nästa år.

Räntespärren gäller för såväl interna som externa lån och för såväl inhemska som gränsöverskridande förhållanden, samt för såväl aktiebolag som handelsbolag.

Som huvudregel gäller bestämmelserna det enskilda bolaget. Om företaget ingår i en skattemässig enhet gäller de i stället hela enheten. Medan överränta enligt underkapitaliseringsreglerna behandlades som utdelning, och därför kunde vara skattefri hos det mottagande bolaget, utgör överränta enligt de nya reglerna skattepliktig inkomst för mottagaren.

Räntespärren gäller inte om någon av följande förutsättningar är uppfyllda:

- Nettoräntekostnaderna understiger 3 miljoner euro.
- Företaget i fråga kan inte redovisningsmässigt konsolideras med och dess finansierings- och affärsstrategi kan inte bestämmas enhetligt med, ett eller flera andra företag.
- Företagets andel eget kapital i förhållande till företagets totala redovisningsmässiga balansomslutning är högre eller understiger inte motsvarande kvot för koncernen med mer än två procentenheter.

Även om någon av förutsättningarna i andra eller tredje strecksatsen är uppfyllda undantas kapitalassociationer inte från räntespärren i vissa fall. Det är fråga om situationer där mer än 10 procent av bolagets räntenetto går till en andelsägare som äger mer än 25 procent av andelarna i företaget, till en närstående person till denne eller en tredje person som står i förbindelse med dessa. Det är företaget som ska visa att det inte förhåller sig på det viset.

9.6 Förenade kungariket

Förenade kungarikets underkapitaliseringsregler har alltid varit nära knutna till regelsystemet för internprissättning. År 1995 upprättade skatteförvaltningen riktlinjer för hur finansieringsstrukturer inom globala koncerner borde vara utformade för att uppfylla armlängdskravet. Riktlinjerna följde den praxis som utformats under en längre period. Om skulderna för den inhemska delen av koncernen understeg det egna

kapitalet (kvot 1:1) och kvoten räntor i förhållande till inkomst inte översteg 1:3 skulle finansieringsstrukturen i princip godtas.

Från och med år 2004 finns underkapitaliseringsreglerna inom ramverket för internprissättningsreglerna. Underkapitalisering behandlas som en fråga om finansiell internprissättning där man, för att avgöra om underkapitalisering föreligger, tittar på varje aspekt av lån respektive utlåning. I grunden bygger reglerna på armlängdsprincipen i artikel 9 i OECD:s modellavtal (Model Tax Convention on Income and Capital). Förenade kungarikets skatteförvaltning har publicerat detaljerade riktlinjer med exempel för att illustrera tillämpningen av de nya reglerna. De ska tolkas i enlighet med OECD:s principer.

En inledande och grundläggande förutsättning för att frågor om underkapitalisering ska aktualiseras är att inblandade subjekt företar dispositioner som avviker från sådana som skulle ha gjorts mellan oberoende parter.

En annan förutsättning är att inblandade subjekt står i en viss relation till varandra när den aktuella dispositionen företogs eller någon gång under sex månader därefter. Vad som avses är direkt eller indirekt deltagande i förvaltning, kontroll eller kapitalet i övriga berörda subjekt. Med kontroll avses förmågan att bestämma över annan, oavsett om det beror på aktieinnehav, röstandelar, bolagsordning, aktieägaravtal.

En tredje förutsättning är att dispositionen potentiellt ger en eller flera av inblandade subjekt en fördel vid beskattningen i Förenade kungariket. Så är fallet om vinsterna minskar eller förlusterna ökar i Förenade kungariket.

Om dessa förutsättningar är uppfyllda ska vinsterna eller förlusterna för den gynnade parten vid beskattningen i stället beräknas baserat på dispositioner som uppfyller armlängdsprincipen. Ett nekat avdrag för en ränteutgift leder inte till att räntan omklassificeras som utdelning vid beskattningen utan den behåller sin karaktär som räntebetalning samtidigt som någon källskatt emellertid inte behöver innehållas på en sådan betalning till en utländsk mottagare. Om vinsten eller förlusten justeras kan en långivare som betalar brittisk bolagsskatt kräva en kompensatorisk justering för att dubbelbeskattning inte ska uppstå genom att låntagaren inte får avdrag för räntan samtidigt som mottagaren beskattas för den.

Under år 2005 har nya regler om skattearbitrage införts i syfte att försvåra för företag att dra nytta av gränsöverskridande sådana möjligheter. Reglerna gäller endast transaktioner som involverar användningen av ett hybridföretag eller ett hybridinstrument.⁸ Vidare blir regelverket endast tillämpligt om skatteförvaltningen uppmanar berört företag att lämna eller ändra dess deklaration med beaktande av det aktuella regelverket. Det bedöms därför att de flesta företagen inte kommer att behöva tillämpa denna anti-arbitrage-lagstiftning.

I sak skiljer lagstiftningen mellan avdragsfall och inkomstfall. Avdragsreglerna gäller när förekomsten av ett hybridföretag eller ett

⁸ Med hybridföretag avses ett företag som i ett land betraktas som ett skattesubjekt medan det i ett annat land är företagets delägare som beskattas. Med hybridinstrument avses t.ex. instrument vars avkastning i ett land betraktas som avkastning på eget kapital (utdelning) medan det i ett annat land betraktas som avkastning på främmande kapital (lån).

hybridinstrument leder till ett större avdrag vid beskattningen i Förenade kungariket än annars. Det kan vara fråga om situationer där avdraget inte motsvaras av en inkomst i Förenade kungariket eller där samma utgift leder till dubbla avdrag. För att reglerna ska bli tillämpliga krävs därutöver att det huvudsakliga syftet med transaktionerna är att uppnå en skattefördel i Förenade kungariket. För att svara på den frågan ska bedömas huruvida transaktionen som leder till avdrag skulle ha genomförts i avsaknad av hybridföretaget eller hybridinstrumentet, om den i så fall skulle ha avsett samma belopp och om den skulle ha genomförts under samma förhållanden och med samma villkor.

Inkomstfallen är relativt begränsade och avser situationer där ett belopp som motsvarar ett kapitaltillskott till ett brittiskt företag inte beskattas hos mottagaren samtidigt som det leder till avdrag för betalaren.

I de angivna avdrags- och inkomstsituationerna kan skatteavdraget begränsas helt eller delvis.

Vid sidan av reglerna om underkapitalisering infördes 2009 särskilda regler om ett världsvitt skuldtak (worldwide debt cap) som tillämpas från och med den 1 januari 2010. Syftet med de nya reglerna är att begränsa avdragen för finansiella kostnader i Förenade kungariket till bruttot av koncernens konsoliderade externa finansiella kostnader, för att hindra koncerner från att erodera skattebasen i Förenade kungariket med ränte- eller andra finansiella kostnader, när koncernen som helhet inte har motsvarande kostnader till externa kreditgivare.

Reglerna är tillämpliga på koncerner om någon medlem i den är ett stort företag enligt den definition som den Europeiska kommissionen använder (i bilagan till rekommendation 2003/361/EG från den 6 maj 2003). Till koncernen räknas företag som äger 75 procent av andelarna i ett annat företag eller som är berättigat till åtminstone så stor del av företagets utdelning, eller av företagets tillgångar vid en konkurs. Företag som väsentligen får sina inkomster från utlåningsverksamhet, försäkringsverksamhet eller från handel med finansiella instrument är undantagna från reglerna och räknas således inte till koncernen. Vidare finns ett inträdestest som avser att från reglernas tillämpningsområde utesluta den majoritet av koncerner som inte skulle träffas av några avdragsbegränsningar om de fullföljde de mer ingående beräkningar som reglerna kräver. Enligt inträdestestet behöver en koncern inte tillämpa regelverket om gruppens nettoskuld i Förenade kungariket är lägre än 75 procent av koncernens globala bruttoskuld. För de företag som måste tillämpa reglerna innebär de i korthet att om ett ”testbelopp”, som i princip motsvarar nettot av finansieringskostnaderna hos relevanta koncernbolag i Förenade kungariket, överskrider ”det tillgängliga beloppet”, som i princip motsvarar bruttot av finansieringskostnaderna för den världsvida koncernen, under någon av den världsvida koncernens räkenskapsperioder så får de överskjutande finansiella kostnaderna i Förenade kungariket inte dras av. Inom regelverket finns särskilda regler som syftar till att förhindra kringgåenden.

Den brittiska skatteförvaltningen har utfärdat ingående riktlinjer angående reglernas tillämpning.

9.7 Finland

Den 12 april 2012 remitterade det finska finansdepartementet ett förslag om ränteavdragsbegränsningar. Enligt förslaget ska bestämmelserna träda i kraft den 1 januari 2013.

Innehållet av förslagets huvudpunkter är i korthet följande. Avdragsbegränsningen är generell och baserar sig på EBITDA vid beskattningen. Detta betyder att begränsningen av ränteavdragen ska prövas mot den beskattningsbara inkomsten före räntor, avskrivningar, skatter samt övriga förluster eller värdeändringar av finansieringstillgångar. Begränsningen föreslås gälla både inhemska och utländska företag samt vissa kommanditbolags intäkter. Ränteavdragsbegränsningen föreslås gälla både nationella och gränsöverskridande räntebetalningar. Nettoräntekostnader dvs. räntekostnader subtraherade med ränteinkomster föreslås inte få dras av till den del de överstiger 30 procent av EBITDA. Detta betyder att räntekostnader alltid får dras av till den del de inte överstiger ränteintäkterna. De räntekostnader som överstiger 30-procentsregeln kan dock rullas vidare och dras av från intäkterna under kommande år till den del de inte överstiger det årets avdragsbegränsningar. En undantagsregel föreslås, enligt vilken nettoräntekostnader kan – oberoende av 30-procentsregeln – dras av till den del (i) de överstiger nettoräntekostnader mellan parter i intressegemenskap eller (ii) nettoräntekostnaderna under skatteåret är högst 500 000 Euro.

Begränsningen kan i vissa situationer också gälla lån för vilka en part i intressegemenskapen har lämnat en garanti och för s.k. back-to-back-lån där en av parterna i intressegemenskapen är involverad.

Med intressegemenskap avses direkt eller indirekt bestämmanderätt mellan parterna i ett skuldförhållande. Bestämmanderätt kan uppstå t.ex. på basis av direkt eller indirekt ägande i aktiekapitalet eller rösträtt eller t.ex. rätten att utse medlemmar i den andra partens styrelse eller utövande av faktiskt bestämmande inflytande över den andra parten.

9.8 Spanien

Den 30 mars 2012 annonserade den spanska regeringen sin budget där det ingår ändringar av företagsbeskattningen som gäller med omedelbar verkan. I budgeten ersätts Spaniens underkapitaliseringsregler med generella ränteavdragsbegränsningsregler som utgår från EBITDA.

Regeln innehåller en generell begränsning av nettofinansieringskostnader på upp till 30 procent av vinsten före ränta, skatt och avskrivningar (EBITDA). Ränteutgifter som underkänns enligt ränteavdragsbegränsningsregeln får rullas vidare under 18 år. Dessutom kan outnyttjade räntekostnader som understiger 30-procentsgränsen rullas framåt i 5 år. 30-procentsgränsen gäller inte nettokostnader upp till 1 miljon EUR, företag som inte ingår i en intressegemenskap under vissa förutsättningar eller kreditinstitut.

Vidare annonserades införandet av en särskild regel som ska förhindra att skulder trycks ner i en intressegemenskap. Enligt den regeln får räntekostnader inte dras av om de beror på skulder inom intresse-

gemenskapen för att förvärva andelar i andra företag i intresse-
gemenskapen oavsett om de hör hemma i Spanien eller inte. Företaget
ska ha möjlighet att visa att transaktionen baseras på sunda affärsmässiga
skäl.

10 Överväganden och förslag

10.1 Behovet av att motverka skatteplanering med ränteavdrag

Regeringens bedömning: Trots de ränteavdragsbegränsningsregler
som infördes 2009 och som gäller vissa skuldförhållanden inom en
intressegemenskap har företagen stora möjligheter att genom
skatteplanering med ränteavdrag undgå bolagsbeskattning i Sverige.
Eftersom denna möjlighet utnyttjas i mycket hög utsträckning bör
avdragsmöjligheterna för ränteutgifter begränsas ytterligare för att
skydda den svenska bolagsskattebasen.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser som har berört frågan
om det föreligger ett behov av lagstiftning instämmer i att det finns ett
behov av att motverka aggressiv skatteplanering med ränteavdrag. Flera
remissinstanser har dock synpunkter på valet av metod för att begränsa
avdragsrätten (se vidare avsnitt 10.2) samt synpunkter på hur reglerna
ska utformas (se vidare avsnitt 10.3–10.5). *Svenska
Riskkapitalföreningen (SVCA)*, *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala
universitet*, *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* och *Far
anser* dock att regeringen bör invänta arbetet i Företagsskattekommittén.

Skälen för regeringens bedömning: Reglerna om avdragsrätt för
räntor i inkomstslaget näringsverksamhet ändrades den 1 januari 2009
(prop. 2008/09:65). Lagändringen innebar att möjligheten att göra
ränteavdrag vid internt finansierade förvärv av delägaraktier från ett
företag inom intressegemenskapen begränsades. Syftet med lagändringen
var att stoppa rent konstlade upplägg inom en intressegemenskap.

Externa förvärv av delägaraktier och externa lån omfattas inte av
ränteavdragsbegränsningsreglerna. I förarbetena (prop. 2008/09:65 s. 45)
uttalas dock bl.a. följande. ”Även om externa lån och externa förvärv i
vissa fall kan utnyttjas för skatteplanering med hjälp av ränteavdrag har
de fall som identifierats av Skatteverket rört intern skatteplanering. Om
det skulle visa sig att även skatteplanering vid t.ex. externa förvärv eller
externa lån utgör allvarliga hot mot den svenska bolagsskattebasen avser
regeringen återkomma med regeländringar som motverkar detta.”

I de rapporter som Skatteverket har lämnat (se avsnitt 6) anges bl.a. att
det är vanligt att den finansieringskostnad avseende både externa och
interna lån som uppstår vid externa uppköp av bolag och koncerner
belastar det uppköpta bolaget eller den uppköpta koncernen. Enligt
Skatteverket är det generella grundproblemet att det finns ett mycket stort
incitament till att av skatteskal etablera koncerninterna skuldför-

hållanden. När det gäller skatteplanering vid externa förvärv konstaterar Skatteverket att samma form av skatteplanering som kan göras vid interna förvärv också kan göras vid externa förvärv och att koncernerna i mycket hög utsträckning faktiskt skatteplanerar så. Skatteverkets bedömning är att ränteavdrag avseende interna skulder etablerade i samband med externa förvärv av dotterbolag gäller betydligt större belopp än för interna skulder etablerade i samband med interna förvärv av dotterbolag. När det gäller interna förvärv anger Skatteverket att det är betydande ränteavdrag som erhålls i Sverige i fall där den interna fordringen placerats inom koncernen så att tioprocentregeln blir tillämplig och att detta så gott som uteslutande gjorts av skatteskal. Av Skatteverkets rapport 2011 framgår det även att utländska direktinvesteringar via lån har ökat (se avsnitt 6.3).

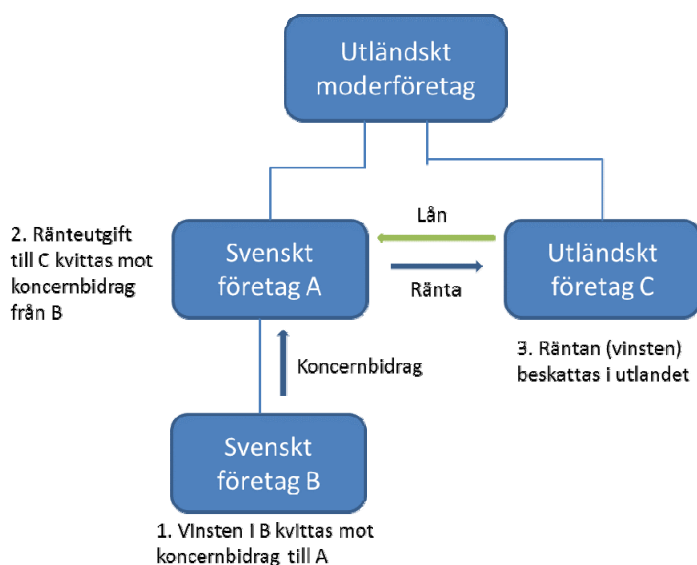
Under hösten 2012 fick frågan om ränteavdrag ytterligare aktualitet beträffande företag inom den skattefinansierade välfärdssektorn. Regeringen gav därför Skatteverket i uppdrag att kartlägga och analysera förekomsten av skatteplanering i företag inom välfärdssektorn, särskilt vad avser skatteplanering med ränteavdrag. Skatteverket ska även, utöver kartläggningen, särskilt granska företag inom denna sektor. Uppdraget vad gäller kartläggningen redovisade Skatteverket till Finansdepartementet den 26 april 2012 (se avsnitt 6.4). Slutredovisning av uppdraget ska ske senast den 31 december 2012. Den 26 april 2012 gav regeringen Skatteverket ett tilläggsuppdrag att även kartlägga och analysera förekomsten av skatteplanering i företag som enligt 24 kap. 10 a § inkomstskattelagen (1999:1229) anses vara i intressegemenskap med en svensk juridisk person som helt eller delvis är skattebefriad, t.ex. kommuner, eller som kan göra avdrag för utdelning, särskilt vad avser skatteplanering med ränteavdrag. Skatteverket ska även, utöver kartläggningen och analysen, särskilt granska sådana företag. Tilläggsuppdraget ska, vad gäller kartläggningen och analysen av förekomsten av skatteplanering med ränteavdrag, redovisas senast den 31 augusti 2012. Slutredovisning av tilläggsuppdraget ska ske senast den 30 juni 2013.

Företag har fortfarande stora möjligheter att undgå bolagsbeskattning i Sverige genom skatteplanering med ränteavdrag. Detta möjliggörs främst på grund av avsaknaden av generella ränteavdragsbegränsningsregler, underkapitaliseringsregler eller s.k. EBIT/EBITDA-regler i kombination med koncernbidragsreglerna. På grund av detta kan företag t.ex. strukturera ett skuldförhållande inom intressegemenskapen på ett sådant sätt att räntan betalas till en jurisdiktion där mottagaren beskattas mycket lågt eller inte alls. Sådan skatteplanering kan även ske inom Sverige om skattesubjekten inom intressegemenskapen beskattas enligt skilda regler.

Nedan i *figur 2* ges ett exempel på en lånestruktur inom en intressegemenskap. Den nedanstående lånestrukturen kan t.ex. uppkomma då företag A tar ett lån från ett utländskt systerföretag C för att t.ex. förvärva företag B. Av bilden framgår att det upprättas ett skuldförhållande mellan det svenska företaget A och det utländska systerföretaget C. A betalar ränta på skulden. Med stöd av koncernbidragsreglerna kan det svenska företaget B, som går med vinst, lämna koncernbidrag till A för att finansiera räntekostnaden. Effekten blir att vinsten i B reduceras genom avdraget för det lämnade koncernbidraget (1). För A:s del kan det mottagna koncernbidraget kvittas mot ränte-

avdraget (2). Om C finns i ett lågskatteland beskattas räntan inte alls eller mycket lågt (3). Resultatet blir att i Sverige upparbetade vinster förs över till ett lågskatteland genom ränteavdrag.

Figur 2 Exempel på en lånestruktur



Av de remissinstanser som har yttrat sig om behovet av att motverka aggressiv skatteplanering med ränteavdrag uttrycker samtliga att det föreligger ett behov av att motverka sådan skatteplanering. *Kammarrätten i Göteborg* tillstyrker att förslaget läggs till grund för lagstiftning med hänsyn till de statsfinansiella konsekvenser som blir följden av att inget görs och då det är fråga om temporära regler. *Förvaltningsrätten i Uppsala* tillstyrker att förslaget läggs till grund för lagstiftning i avvaktan på att det görs en grundlig utredning rörande ett eventuellt införande av s.k. underkapitaliseringsregler. *Internationella Handelshögskolan i Jönköping* anser att avancerad skatteplanering med hjälp av s.k. räntesnurror och liknande upplägg utgör ett problem. Det är mot denna bakgrund legitimt med skyddsregler som tar sikte på avdragsbegränsningar för räntor inom intressegemenskaper. Vid en eventuell ytterligare skärpning av det nuvarande regelverket är det dock angeläget att reglerna inte ges en allt för vid omfattning samt att de är tydligt utformade och förutsebara. *LO* är mycket positivt till promemorians förslag och menar att det är angeläget att så fort som möjligt förhindra fortsatt användning av ränteupplägg som endast syftar till att undkomma svensk bolagsskatt. *Far* har förståelse för att regeringen vill föreslå regler som syftar till att begränsa möjligheterna att undgå svensk bolagsbeskattning genom skatteplanering med hjälp av ränteutgifter. *Näringslivets Skattedelegation (NSD)* – till vilket yttrande *Stockholms Handelskammare*, *Fastighetsägarna Sverige*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svensk Försäkring* och *Svenska Bankföreningen* har anslutit sig – anser att det är bra att regeringen vill sätta stopp för otillbörliga ränteavdrag men är kritiska till utformningen av förslaget. *Konjunkturinstitutet* menar att ett minskat skatteundandragande, som de föreslagna ändringarna i reglerna för ränteavdrag innebär, har ett egenvärde eftersom skatteundandragandet leder till välfärdsförluster.

LRF motsätter sig inte att reglerna om avdragsbegränsning för räntekostnader skärps redan år 2013 eftersom man anser att det är viktigt att den aggressiva skatteplaneringen som beskrivs i promemorian begränsas och att Sverige, på motsvarande sätt som andra länder gör, skyddar sin skattebas. *Sveriges advokatsamfund* inser i och för sig att det kan finnas skäl att föreslå en lagstiftning på området redan innan utredningens slutsatser redovisats, men anser att detta inte får medföra att kraven på förutsebarhet, proportionalitet och rättssäkerhet åsidosätts. Enligt *Tjänstemännens centralorganisation* är förslaget intention positiv. Man anser att små och medelstora företag utan skatte- eller finansieringsexpertis regelmässigt missgynnas av dagens system. Ett antal företag – *Mellby Gård AB, Getinge AB, Svenskt Näringsliv, IKEA AB, Investor AB, GE Nordic Region, Sandvik AB, Hexagon AB, Oriflame Cosmetics S.A., Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA, Telefonaktiebolaget LM Ericsson, SKF, Ratos AB, Skanska AB, Atlas Copco AB, SSAB AB, Husqvarna AB, AB Electrolux, Trelleborg AB, Stora Enso, Lantmännen ek. för., AB Industrivärden, AB Volvo, Roxtec AB och ABB AB* – har i en gemensam skrivelse uttryckt sin förståelse för att regeringen vidtar ingripande åtgärder mot skadligt utnyttjande av ränteavdragsreglerna, men kan inte acceptera att detta sker på bekostnad av rättssäkerheten och förutsebarhet. *Svenska Missionskyrkan* har stor förståelse för att nya lagregler måste övervägas. Även ett antal kommuner – *Västerås kommun, Skellefteå kommun, Umeå kommun, Eskilstuna kommun och Sundsvalls kommun* – förstår syftet med lagförslaget och ser positivt på det, men anser att risken är stor att förslaget i sin nuvarande form kan få oönskade konsekvenser för hela den kommunala sektorn.

Med hänsyn till att det fortfarande finns stora möjligheter att med hjälp av ränteutgifter undgå bolagsbeskattning i Sverige och då Skatteverket har rapporterat att denna möjlighet i mycket hög utsträckning utnyttjas av internationella koncerner bedömer regeringen att det är mycket angeläget att förhindra denna form av skatteplanering. Av Skatteverkets rapporter framgår även att utländska direktinvesteringar via lån har ökat. Regeringen anser att denna skatteplanering med ränteavdrag utgör ett allvarligt hot mot den svenska bolagsskattebasen som dessutom kommer att öka i omfattning om den inte motverkas. Regeringen gör därför bedömningen – vilket också stöds av remissinstanserna – att det föreligger ett behov av att förhindra denna form av skatteplanering med ränteavdrag.

Ett antal remissinstanser – *SVCA, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Far och SRF* – anser att Företagsskattekommitténs arbete bör inväntas innan några förändringar genomförs. Fakultetsnämnden anser vidare att frågan om begränsningar i avdragsrätten har så starkt samband med de övriga överväganden och förslag som Företagsskattekommittén ska komma med att det framstår som opraktiskt att föregripa dess arbete och slutsatser. *Far* anför att eftersom Företagsskattekommittén för närvarande arbetar med frågan om att likställa lånat och eget kapital i skattehänseende föreligger en stor risk för att de föreslagna reglerna kommer att gälla under endast två år. *SRF* anser att ett alternativ till att inskränka rätten till avdrag för räntor kan vara att genomföra en rejäl sänkning av bolagsskatten. Med lägre bolagsskatt blir

vinsterna av skatteplanering mindre, samtidigt som Sverige blir ett attraktivt investeringsland. Regeringen delar inte bedömningen att det är lämpligare att avvakta Företagsskattekommitténs arbete eller att det skulle vara tillräckligt att sänka bolagsskatten. Kommittén ska redovisa sitt slutbetänkande senast den 1 november 2013. Det arbetet kan således resultera i en lagstiftning som tidigast skulle kunna träda i kraft den 1 januari 2015. Med hänsyn till att den aggressiva skatteplaneringen sker i sådan omfattning som har uppmärksammats av Skatteverket anser regeringen att den utgör ett allvarligt hot mot skattebasen som måste åtgärdas omgående. I det läget är det inte ansvarsfullt att avvakta Företagsskattekommitténs arbete.

Regeringen anser därför att det är nödvändigt att redan nu vidta lagstiftningsåtgärder för att ytterligare begränsa möjligheten att göra avdrag för ränteutgifter främst avseende skulder från företag inom samma intressegemenskap. En utgångspunkt bör dock vara att affärsmässigt bedriven verksamhet inte ska drabbas så långt det är möjligt.

10.2 Val av metod för att motverka skatteplanering med ränteavdrag

Regeringens förslag: De befintliga ränteavdragsbegränsningsreglerna utvidgas till att gälla ränteutgifter avseende alla skulder inom en intressegemenskap.

De nya reglerna träder i kraft den 1 januari 2013 och tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2012.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Uppsala, Skatteverket, Tillväxtverket, Konjunkturinstitutet, Landsorganisationen (LO), Lantbrukarnas Riksförbund (LRF) och Regelrådet* tillstyrker förslaget även om flera av dem har synpunkter på utformningen. Förvaltningsrätten i Uppsala tillstyrker förslaget i avvaktan på grundlig utredning om ett införande av underkapitaliseringsregler, men påpekar samtidigt att externa lån inte omfattas av förslaget och ifrågasätter därför om förslaget är tillräckligt slagkraftigt. Även Skatteverket har förslag på skärpningar av de föreslagna reglerna. *Ekobrottsmyndigheten, Exportrådet, Finansinspektionen, Bokföringsnämnden, Exportkreditnämnden, Kommerskollegium och Konkurrensverket* har inga synpunkter på förslaget. Av remissinstanserna avstyrks förslaget av *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Företagarna, Finansbolagens förening, Industrins Finansförening (IFF), Näringslivets regelnämnd, Svenska Riskkapitalföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Byggindustrier, Sveriges kommuner och landsting, Sveriges redovisningskonsulters Förbund samt Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vilket yttrande *Stockholms Handelskammare, Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svensk Försäkring och Svenska Bankföreningen* har anslutit sig. Flera av remissinstanserna, däribland Företagarna, NSD och Sveriges Byggindustrier, är av

uppfattningen att förslaget är rättsosäkert. Även ett antal företag – *Mellby Gård AB, Getinge AB, Svenskt Näringsliv, IKEA AB, Investor AB, GE Nordic Region, Sandvik AB, Hexagon AB, Oriflame Cosmetics S.A., Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA, Telefonaktiebolaget LM Ericsson, SKF, Ratos AB, Skanska AB, Atlas Copco AB, SSAB AB, Husqvarna AB, AB Electrolux, Trelleborg AB, Stora Enso, Lantmännen ek. för., AB Industrivärden, AB Volvo, Roxtec AB och ABB AB* – avstyrker i en gemensam skrivelse förslaget, vilket även *Skeppsbron Skatt, Västerås kommun, Stockholms kommun, Sveriges allmännyttiga bostadsföretag (SABO), Kommuninvest, Södertälje kommun, Skellefteå kommun, Sundsvalls kommun, Umeå kommun, Eskilstuna kommun, Växjö kommun, Malmö kommun, Svenska Missionskyrkan och Akelius Fastigheter AB* gör.

Ett antal av de instanser som har svarat anser att en annan modell än den föreslagna bör väljas, t.ex. s.k. EBIT- eller EBITDA-regler, som bl.a. finns i Tyskland, Italien och Danmark, eller någon form av underkapitaliseringsregler. Till dessa hör bl.a. *Internationella Handelshögskolan i Jönköping, IFF, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Näringslivets Regelnämnd, Tillväxtverket, Riskkapitalföreningen (SVCA), Atlas Copco AB, Xylem Inc. och NSD*. Om regeringen ändå väljer att gå vidare med förslaget föreslår Svenskt Näringsliv att det kompletteras med någon form av kvantitativa begränsningar, för vilka räntor som ska omfattas av reglerna s.k. safe-harbour-regler.

Vidare tar Finansbolagens förening, Juridiska Fakulteten vid Uppsala universitet, Näringslivets regelnämnd, Förvaltningsrätten i Uppsala, Sveriges advokatsamfund och Skeppsbron Skatt upp frågan om räntebegreppet och leasingavgifter.

Skälen för regeringens förslag: Som framgår i avsnitt 10.1 har Skatteverket påtalat att koncerner i mycket hög utsträckning skatteplanerar med hjälp av ränteavdrag vid bl.a. externa förvärv av delägarätter på samma sätt som vid interna förvärv av delägarätter. Ett annat problem gäller den s.k. tioprocentsregeln, enligt vilken det finns en presumtion för affärsmässighet om mottagaren av räntan beskattas med minst tio procent (se prop. 2008/09:65 s. 58 f.). Av Skatteverkets rapporter framgår att det har skett en anpassning till regelverket på så sätt att interna fordringar ofta placeras inom koncernen så att tioprocentsregeln blir tillämplig. Av rapporterna framgår det att lånen flyttas från ett företag i intressegemenskapen med hemvist i en lågskattejurisdiktion till ett företag med hemvist i ett land som beskattar inkomsten med tio procent. Det framgår att detta så gott som uteslutande gjorts av skatteskal. Det nu sagda innebär att det fortfarande finns stora möjligheter att undvika bolagsskatt i Sverige genom skatteplanering med hjälp av ränteavdrag även avseende interna förvärv av delägarätter. För att komma till rätta med ovan nämnda problem kan antingen riktade åtgärder eller mer generella begränsningar av avdragsrätten för ränteutgifter införas. Som framgår av avsnitt 9 har de länder vars lagstiftning beskrivs i avsnittet valt olika lösningar.

I promemorian övervägdes vissa generella åtgärder som skulle kunna vara aktuella, t.ex. att införa rätt till avdrag med en viss högsta schablonränta på lån inom en intressegemenskap eller att införa regler

som medför en kvoterad avdragsrätt för räntor. Dessa lösningar ansågs dock bara kunna åtgärda problemet med skatteplanering till viss del. Även ett införande av underkapitaliseringsregler ansågs endast till viss del åtgärda problemen. Den typen av mer grundläggande förändringar av systemet ansågs kräva noggranna överväganden och omfattande analyser.

Skatteverket tillstyrker förslaget men anser att det bör skärpas. Även *Förvaltningsrätten i Uppsala* tillstyrker förslaget i avvaktan på en grundlig utredning om ett införande av underkapitaliseringsregler. *Kammarrätten i Göteborg* tillstyrker att förslaget läggs till grund för lagstiftning och anför att i nuläget finns det inte anledning att försöka konstruera helt nya regler för att motverka skatteplanering med räntesnurror. *Konjunkturinstitutet* gör bedömningen att en utvidgning av begränsningen av ränteavdragen för att skydda bolagsskattebasen är samhällsekonomiskt effektivt eftersom snedvridningarna mellan och inom sektorer i ekonomin minskar. Ur ekonomisk synvinkel kan det därför vara motiverat att inte bevilja ränteavdrag avseende lån från aktieägare. *LO* anser att det alltid är önskvärt men tyvärr ofta inte möjligt att ha helt klara skatteregler där Skatteverket inte behöver göra bedömningar av hur händelser ska behandlas i skattesammanhang. *LRF* anser att det principiellt är mer lämpligt att göra ett större omtag och skapa ett nytt sammanhållet system, men utifrån de beräkningar som departementet gjort är det trots allt motiverat att redan år 2013, dvs. innan Företagsskattekommittén närmare utrett frågan, skärpa reglerna om avdragsbegränsning för räntekostnader. Val av finansieringsform, lån eller tillskott, torde mellan företag i intressegemenskap inte sällan bestämmas av enbart skatteskal. Detta talar för att ytterligare utvidga avdragsbegränsningen på så sätt som föreslås i promemorian. Även om nettovinstbeskattningen är grundläggande inom svensk företagsbeskattning måste i bedömningen vägas in dels den beskrivna aggressiva skatteplaneringen, dels likheten mellan ägarlån respektive ägarkapital och dels skyddet för den svenska skattebasen. Utifrån detta motsätter sig inte *LRF* en ytterligare avdragsbegränsning avseende skulder till företag i intressegemenskap i enlighet med förslaget. *Tillväxtverket* stödjer de överväganden och förslag som belyses i promemorian. *Tillväxtverket* bedömer även att små och medelstora företag i ringa omfattning berörs av den typ av transaktioner som förslaget riktar sig mot. Enligt *Tillväxtverket* gynnar förslaget därför dessa i förhållande till globala stora företag som kan uppnå skattefördelar som små och medelstora företag inte har möjlighet att utnyttja.

Internationella Handelshögskolan i Jönköping, IFF, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Näringslivets Regelnämnd, Tillväxtverket, SVCA och NSD, till vilket yttrande *Stockholms Handelskammare, Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svensk Försäkring* och *Svenska Bankföreningen* har anslutit sig, anser att en annan modell än den föreslagna bör väljas, såsom s.k. EBIT- eller EBITDA-regler liknande de som t.ex. finns i Tyskland, Italien och Danmark eller t.ex. någon form av underkapitaliseringsregler. De företag som har inkommit med en gemensam skrivelse – *Mellby Gård AB, Getinge AB, Svenskt Näringsliv, IKEA AB, Investor AB, GE Nordic Region, Sandvik AB, Hexagon AB, Oriflame Cosmetics S.A., Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA, Telefonaktiebolaget LM Ericsson, SKF*,

Ratos AB, Skanska AB, Atlas Copco AB, SSAB AB, Husqvarna AB, AB Electrolux, Trelleborg AB, Stora Enso, Lantmännen ek. för., AB Industrivärden, AB Volvo, Roxtec AB och ABB AB – anser att det är viktigt för näringslivets konkurrenskraft att regler om ränteavdragsbegränsningar är så utformade att de ger företagen en god förutsebarhet. Avvikelser från internationellt välkända principer leder enligt dessa företag till högre avkastningskrav och därmed minskade investeringar i Sverige. Även *Sveriges Byggindustrier* och IFF framför liknande synpunkter. Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet anser att exempelvis det finska finansministeriets nyligen framlagda förslag på s.k. EBITDA-regler, på ett mycket bättre och tydligare sätt löser den principiella problemställningen. Dessa regler ger god förutsebarhet, tillförsäkrar låntagaren viss avdragsrätt och skyddar samtidigt den inhemska skattebasen. Nolltaxering eller annan aggressiv skatteplanering via hög skuldsättning omöjliggörs. Enligt NSD är denna form av s.k. ”earnings stripping rules” förvisso inte okomplicerade och de uppvisar inte avsaknad av negativa effekter, men de har vunnit framsteg i allt fler länder. Förvaltningsrätten i Uppsala anser att det på längre sikt vore en lämpligare lösning att utreda och överväga införandet av en underkapitaliseringslagstiftning. SVCA anser att om regeringen avser att begränsa ränteavdragsmöjligheterna, så bör det ske genom regler som är förutsebara och utformade med andra jämförbara länders lagstiftning som förebild. Promemorians förslag kan inte läggas till grund för lagstiftning. *Akelius Fastigheter AB* anser att regeringen, i stället för att stoppa avdrag på räntor till skatte-, finans- och turistparadis, borde medge avdrag för ränta på lån utan säkerhet upp till sju procent eller något tillägg till statslåneräntan.

Om regeringen ändå skulle välja att gå vidare med förslaget föreslår Svenskt Näringsliv att reglerna kompletteras med någon form av kvantitativa begränsningar för vilka räntor som ska omfattas av reglerna, s.k. safe-harbour-regler. Enligt Svenskt Näringsliv skulle en sådan teknik medföra att endast de företag som har mycket omfattande skuldräntor på interna lån blir föremål för en subjektiv värdering. Svenskt Näringsliv anser att ett sådant förslag skulle ha positiva effekter på förutsägbarheten. NSD anför att otillbörliga ränteavdrag inte bör medges av legitimitetsskäl samtidigt som legitim affärsverksamhet måste skyddas i så stor utsträckning som möjligt. Framför allt måste objektiva och förutsebara kriterier användas. Detta för att uppnå rättssäkerhet, likabehandling och transparens. Näringslivets regelnämnd konstaterar att förslaget sannolikt skulle få mycket stora oönskade effekter för de svenska företag som skulle träffas av förslaget. En grundpelare i all lagstiftning är att den måste vara förutsägbar för såväl behörig myndighet som för de företag som måste följa regelverket. *American Chamber of Commerce in Sweden (AmCham)* tar upp att förslaget bygger på principer som avviker från den internationella standard som utvecklats inom området. Förslaget utgör ett allvarligt ingrepp i det svenska regelverket på ett sådant sätt att det kan äventyra omfattningen på såväl existerande som framtida direktinvesteringar i Sverige. *Far* anser att förslaget inte kan läggas till grund för lagstiftning i nuvarande skick.

Regeringen instämmer i den bedömning som gjordes i promemorian att de alternativa åtgärder som har övervägts – t.ex. att införa rätt till avdrag

med en viss högsta schablonränta på lån inom en intressegemenskap, att införa regler som medför en kvoterad avdragsrätt för räntor eller att införa någon form av underkapitaliseringsregler – endast skulle åtgärda problemet med skatteplanering till viss del. Inte heller s.k. EBIT- eller EBITDA-regler som t.ex. finns i Danmark och Tyskland skulle i tillräckligt hög grad åtgärda problemet. Eftersom sådana regler är generellt utformade innebär de att träffbilden blir sämre än för regler som specifikt riktar in sig på att träffa viss skatteplanering med ränteavdrag. Generella regler innebär att avdrag får göras oavsett om ränteutgifterna beror på skatteplanering eller inte, så länge de ryms inom den godkända nivån. Vidare medför sådana regler att avdrag inte får göras för ränteutgifter som överskrider den fastställda nivån, även om de är affärsrättsliga. Dessutom ska det beaktas att underkapitaliseringsregler eller s.k. EBIT- eller EBITDA-regler är mycket komplicerade och att även de kan medföra vissa negativa effekter, vilket också bekräftas av remissinstanserna. EBIT- eller EBITDA-regler kommer t.ex. att ha ogynnsamma effekter vid lågkonjunkturer eftersom avdragsrätten är relaterad till företagets resultat. Regeringen anser att den typen av mer grundläggande förändringar av systemet, som ett införande av någon form av underkapitaliseringsregler eller s.k. EBIT- eller EBITDA-regler, kräver noggranna överväganden och omfattande analyser. Dessutom, som konstaterats ovan, bedöms sådana regler inte i tillräckligt hög grad komma till rätta med den aggressiva skatteplanering som avsikten nu är att motverka. Även att införa kvantitativa begränsningar för när reglerna skulle bli tillämpliga som Svenskt Näringsliv har föreslagit skulle försämra effektiviteten i reglerna och kräva omfattande analyser. Företagsskattekommittén har redan tidigare fått i uppdrag att undersöka om det är lämpligt att ta fram mer generellt utformade regler som begränsar ränteavdragen (se avsnitt 7). Kommittén ska lämna förslag på sådana regler senast den 1 november 2013. Med hänsyn till det sagda bedöms det i nuläget inte som lämpligt att införa några nya modeller av ränteavdragsbegränsningsregler. Det är inte heller möjligt, på grund av hotet mot bolagsskattebasen, att avvakta kommitténs förslag. Ett förslag från kommittén kommer tidigast att kunna träda i kraft den 1 januari 2015. Enligt regeringens bedömning är det därför mest ändamålsenligt i nuläget att utvidga de befintliga ränteavdragsbegränsningsreglerna.

I dess nuvarande utformning träffar reglerna i princip endast räntor på interna lån i samband med interna förvärv av delägaraktier. En utvidgning av de befintliga reglerna kan ske på olika sätt. Reglerna kan utvidgas till att även gälla för externa förvärv av delägaraktier eller till att gälla generellt för alla interna lån, oberoende av vad lånet har använts till. Vidare skulle de befintliga reglerna även kunna utvidgas till att omfatta externa lån.

När det gäller frågan om även externa lån ska omfattas gjordes i promemorian bedömningen att reglerna inte bör utvidgas till att även omfatta externa lån, utan den frågan bör i första hand prövas av Företagsskattekommittén. Förvaltningsrätten i Uppsala har invändningar mot att den föreslagna regleringen inte innefattar ränteutgifter gällande externa lån. En anpassning till den nya avdragsbegränsningen medger enligt förvaltningsrätten fortfarande skatteupplägg med avdrag för ränteutgifter på lån hos externa långivare i ett lågskatteländ.

Förvaltningsrätten ifrågasätter därför om den utvidgade begränsningen utgör en tillräckligt slagkraftig åtgärd för att komma tillrätta med nya varianter på denna mycket lönsamma, lättadministrerade och såvitt framgår av promemorian omfattande skatteplanering. Regeringen är medveten om att även externa lån i vissa fall kan utnyttjas för skatteplanering med hjälp av ränteavdrag. Skatteverket gör t.ex. i delrapporten avseende 2012 års uppdrag angående välfärdssektorn bedömningen att de föreslagna reglerna bör få en starkt begränsande effekt på etableringen av ägarlån, men om en mer neutral beskattning är önskvärd, anser Skatteverket att även ränteavdrag på externa lån vid förvärv måste innefattas i regelsystemet (se avsnitt 6.4). I Nederländerna, vars lagstiftning de svenska reglerna har tagit intryck av, har reglerna nyligen utvidgats till att även omfatta förvärv med externa lån i vissa fall (se avsnitt 9). Som nämns ovan har Företagsskattekommittén fått i uppdrag att göra en bredare översyn av reglerna om ränteavdrag och även särskilt se över frågan om de befintliga ränteavdragsbegränsningsreglerna även bör omfatta externa lån. En utvidgning av reglerna till att också omfatta externa lån skulle träffa många fler situationer än vad som bedöms nödvändigt att åtgärda i detta lagstiftningsärende. Regeringen anser därför att reglerna inte bör utvidgas till att även omfatta externa lån, utan den frågan bör i första hand prövas av Företagsskattekommittén. Som framgår av avsnitt 5.3.2 omfattas dock redan i dag vissa externa låneförhållanden av avdragsbegränsningarna för att undvika kringgåenden. Behovet av förändringar i dessa regler behandlas i avsnitt 10.4.3 och 10.5.

När det därefter gäller valet mellan att utvidga de nuvarande ränteavdragsbegränsningsreglerna till att omfatta externa förvärv av delägar-rätter eller till att gälla generellt för alla interna lån, oberoende av vad lånet har använts till, gjordes följande överväganden i promemorian. Om reglerna utvidgas till att också omfatta externa förvärv av delägar-rätter skulle avdrag inte få göras för ränteutgifter som avser lån från ett företag inom intressegemenskapen för att förvärva delägar-rätter (både internt och externt), om inte någon av kompletteringsreglerna är tillämpliga. Alternativet att i stället utvidga de befintliga begränsningsreglerna till att gälla generellt för samtliga lån inom en intressegemenskap, dvs. inte bara ränteutgifter avseende lån vid förvärv av delägar-rätter, skulle innebära att avdrag inte får göras för ränteutgifter hänförliga till interna lån, oavsett vad lånet har använts till, om inte någon av kompletteringsreglerna är tillämpliga.

Som framgår av promemorian finns det för- och nackdelar med båda alternativen. En fördel med att endast utvidga de befintliga reglerna till att även omfatta externa förvärv av delägar-rätter är att åtgärden är begränsad till den specifika formen av skatteplanering med ränteavdrag som sker i samband med externa förvärv. En nackdel är att problemet med ”öronmärkning” (att företagen måste särskilja de lån som är hänförliga till förvärv av delägar-rätter) av lånen kvarstår. Vidare skulle en sådan reglering relativt enkelt kunna kringgåas. Även om det i dagsläget inte är klart i vilken omfattning sådana former av kringgåenden skulle kunna stoppas med hjälp av lagen (1995:575) om skatteflykt, förkortad skatteflyktslagen, måste denna risk ändå beaktas. Kringgåenden skulle t.ex. kunna ske genom att lånet i stället används för

att lämna ett kapitaltillskott till ett företag som ingår i intressegemenskapen. Det mottagande bolaget kan därefter använda tillskottet för ett förvärv av andelar. Ett annat exempel på kringgående är att en inkrämsöverlåtelse görs i stället för ett förvärv av delägaraktier. Skatteverket konstaterar också i sin rapport för 2011 att interna lån kan skapas på annat sätt än genom förvärv av delägaraktier, t.ex. genom att uppta lån för förvärv av koncernfordringar eller andra rörelsetillgångar eller för utdelning.

För att en utvidgning till externa förvärv av delägaraktier ska bli verkningsfull skulle det därför krävas kompletterande regler som begränsar avdragsrätten vid varje specifik situation. Även en sådan utvidgad avdragsbegränsning skulle vara förenad med liknande nackdelar som vid en begränsning till externa förvärv av delägaraktier, såsom ”öronmärkning” av lån och risken för nya kringgåenden. Dessutom kan det antas att regleringen skulle bli alltför komplicerad.

En nackdel med att utvidga de befintliga ränteavdragsbegränsningsreglerna till att gälla generellt för samtliga lån inom en intressegemenskap är att reglerna skulle kunna träffa fler situationer än de som bedöms nödvändiga att åtgärda. Det finns dock flera fördelar med en sådan lösning. En fördel är att företagen inte skulle behöva ”öronmärka” lånen, dvs. någon särskiljning behöver inte göras vad gäller lån som är hänförliga till förvärv av delägaraktier. En annan väsentlig fördel är att det inte skulle vara möjligt att kringgå reglerna genom att välja inkrämsförvärv e.d. i stället för att förvärva delägaraktier. Dessutom kan det ur ett rent ekonomiskt perspektiv ifrågasättas att avdrag görs för ränteutgifter avseende aktieägarlån eller lån till ett företag inom en intressegemenskap (se avsnitt 8).

Det kan även noteras att det i andra länder är vanligt med mer omfattande regler som begränsar avdragsrätten för ränta i företagssektorn än de som i dag gäller i Sverige (se avsnitt 9). De franska reglerna utgår t.ex. från alla interna lån med undantag för banksektorn. Reglerna i Tyskland, Förenade kungariket, Nederländerna och Danmark tar alla sin utgångspunkt i både interna och externa lån, även om dessa regler innehåller ett antal undantag.

Endast ett fåtal remissinstanser har lämnat synpunkter när det gäller frågan om reglerna bör utvidgas till att även omfatta externa förvärv av delägaraktier eller till att gälla generellt för alla interna lån. Kammarrätten i Göteborg anför att i ett något längre perspektiv är det i endast mycket begränsad omfattning möjligt att koppla skulder till förvärv av en specifik tillgång. En lagstiftning som bygger på att en sådan koppling måste göras blir därför med nödvändighet svår att tillämpa och sannolikt ganska enkel att kringgå. Från principiella utgångspunkter finns det enligt kammarrätten heller inga hållbara skäl för att behandla skulder som uppstått vid interna förvärv av aktier på ett annat sätt än andra interna skulder. Atlas Copco AB anser att förslaget att låta avdragsbegränsningen omfatta samtliga interna lån är långt mer ingripande än vad som behövs för att komma tillrätta med den form av skatteplanering genom ränteavdrag som behandlas i promemorian. Det är vad lånet används till av det svenska låntagande bolaget som har betydelse för skattebasen och som bör ligga till grund för avdragsbegränsning.

Regeringen delar bedömningen i promemorian att det sammantaget är mest lämpligt att utvidga reglerna till att generellt omfatta alla interna lån. Alternativet att bara utvidga ränteavdragsbegränsningsreglerna till externa förvärv av delägarätter skulle inte innebära en heltäckande lösning, eftersom det i alltför hög grad skulle möjliggöra kringgåenden av avdragsbegränsningen. Dessutom skulle svårigheterna med att ”öronmärka” lån, i kombination med att flera lån omfattas, göra regelverket än mer svårtillämpbart än det är i dag. Med en sådan lösning minskar riskerna för kringgåenden och svårigheterna med att ”öronmärka” lån. Utgångspunkten är dessutom att de befintliga kompletteringsreglerna avseende affärsmässiga transaktioner kommer att begränsa eventuella negativa effekter som en utvidgning till alla interna lån annars skulle kunna medföra. Kompletteringsreglerna behandlas närmare i avsnitt 10.4.

Regeringens förslag innebär inte att den allmänna regeln i 16 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, om att ränteutgifter ska dras av, ändras. Däremot görs ytterligare avsteg från denna allmänna regel genom att de nuvarande ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. 10 a–10 e §§ IL utvidgas.

Vilka lån omfattas?

En utvidgning av ränteavdragsbegränsningsreglerna till att omfatta alla ränteutgifter avseende skulder till företag inom en intressegemenskap innebär att reglerna kommer att gälla oavsett vad lånet används till. Med hänsyn till detta anser regeringen att det inte behövs någon uttömmande uppräkningslista av vilka lån som ska omfattas. Som exempel kan nämnas att lån för förvärv av rörelsetillgångar i form av t.ex. en verksamhetsgren, maskiner eller patent kommer att omfattas. Detsamma gäller lån som tas i syfte att lämna kapitaltillskott eller utdelning. Reglerna kommer också att gälla interna lån som används för förvärv av fordringsrätter. Även skulder som har sin grund i obetalda räntor hänförliga till interna lån kommer att omfattas av den föreslagna regleringen (jfr Högsta förvaltningsdomstolens dom den 30 november 2011 i mål nr 4797-10).

I den hemställan, av Skatteverket, med förslag till ränteavdragsbegränsningsregler som föregick 2009 års lagstiftning innefattades flera av de situationer som kommer att omfattas av det förslag som nu föreslås. Den kritik som då framfördes mot Skatteverkets förslag handlade bl.a. om att normal affärsverksamhet träffades eftersom det t.ex. inte tagits hänsyn till hur företag samordnar sina finansfunktioner genom internbanker och användande av s.k. cash-pooling. Kritiken resulterade i att den s.k. tioprocentsregeln och ventilen infördes för att inte förhindra eller onödigt försvåra för företag att bedriva normal affärsverksamhet. Som framgår ovan är utgångspunkten också för de utvidgningar som nu föreslås att reglerna bör utformas så att de, så långt det är möjligt med beaktande av behovet av att skydda skattebasen, inte förhindrar eller onödigt försvårar för företag att bedriva normal affärsverksamhet. De kompletteringsregler som behandlas nedan avseende affärsmässiga transaktioner bör begränsa de negativa effekter som en sådan utvidgning kan medföra (se avsnitt 10.4).

Vad avses med ränta?

Flera remissinstanser, bl.a. *Sveriges advokatsamfund*, *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet*, *Finansbolagens Förening* och *Förvaltningsrätten i Uppsala*, tar upp frågan om klassificering av ränteutgifter och om exempelvis leasingavgifter i vissa fall skulle kunna omklassificeras till ränta.

Som redogjorts för ovan föreslås att de nuvarande ränteavdragsbegränsningsreglerna utvidgas till att omfatta alla räntebetalningar på skulder till företag inom samma intressegemenskap. Med ränta avses en kostnad för en kredit, dvs. det belopp låntagaren betalar till långivaren utöver kapitalbeloppet som ersättning för att denne fått låna pengar. Vissa andra betalningar som går under annan benämning jämföras skattemässigt med ränta.

I förarbetena till de befintliga ränteavdragsbegränsningsreglerna (prop. 2008/09:65 s. 52 och 53) behandlas vad som bör gälla i fall ränteliknande utgifter har betalats. Regeringen gjorde i detta avseende bedömningen att det inte fanns tillräckliga skäl att utsträcka avdragsbegränsningen till andra utgifter än ränteutgifter. Det konstaterades att i de fall det är fråga om kringgåenden av reglerna så får det hanteras med tillämpning av allmänna regler och skatteflyktslagen. Därutöver ansåg regeringen att i tveksamma fall får det bedömas i rättstillämpningen om utgiften omfattas av avdragsbegränsningen eller inte.

I promemorian anges att dessa bedömningar även bör gälla nu när det föreslås att ränteavdragsbegränsningsreglerna utvidgas till att omfatta alla lån inom en intressegemenskap. Regeringen instämmer i detta. Det bedöms således inte vara ändamålsenligt att inom ramen för detta lagstiftningsarbete införa en definition av vad som avses med ränta eller införa särskilda skatterättsliga regler om leasing. Frågor om klassificeringen av ränteutgifter får i stället avgöras av rätts-tillämpningen.

Ikraftträdande

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2013 och tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2012. Äldre bestämmelser gäller för ränteutgifter som belöper sig på tiden före den 1 januari 2013.

SABO och *Kommuninvest ekonomisk förening* anför att det bör övervägas att införa övergångsregler som medger omsättning av lån under något längre tid. Med hänsyn till behovet av att skydda bolagsskattebasen mot den aktuella formen av skatteplanering anser regeringen att det inte är rimligt att införa reglerna succesivt under en övergångsperiod.

Xylem Inc. anför att förslaget har retroaktiv effekt eftersom ränteutgifter avseende skuldförhållanden som uppkommit före ikraftträdandet omfattas av avdragsbegränsningarna. De nya reglerna föreslås gälla ränteutgifter avseende alla skulder inom en intressegemenskap oavsett när skuldförhållandet har uppkommit. Att förslaget även omfattar ränteutgifter på skuldförhållanden som uppkommit före ikraftträdandet innebär inte att reglerna ges en retroaktiv verkan. Reglerna omfattar bara

de ränteutgifter som uppkommit efter ikraftträdandet. För att reglerna ska kunna motverka skatteplanering med ränteupplägg på avsett sätt anser regeringen att det är nödvändigt att reglerna även omfattar ränteutgifter på skuldförhållanden som uppkommit före ikraftträdandet. Dessutom är det av konkurrensskäl viktigt att samma regler gäller för nya och gamla lån.

Lagförslaget

Den föreslagna utvidgningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna till alla interna lån innebär en ändring i 24 kap. 10 b § IL.

10.3 Definitionen av intressegemenskap

Regeringens förslag: Företag ska anses vara i intressegemenskap med varandra om ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det andra företaget eller om företagen står under i huvudsak gemensam ledning.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Förvaltningsrätten i Uppsala* tillstyrker den föreslagna justeringen av definitionen av intressegemenskap. *Svenska Bankföreningen* anser att förslaget bör förtydligas för att förhindra att en bank i vissa fall kan anses ingå i en intressegemenskap med sina kunder. *Sveriges advokatsamfund* anser att förslaget kommer att medföra att förutsebarheten vid rättstillämpningen kommer att minska ännu mer. *Skeppsbron Skatt* har framfört liknande synpunkter. Vidare anser *Sveriges Kommuner och Landsting (SKL)*, *Södertälje kommun*, *Skellefteå kommun*, *Sundsvalls kommun*, *Umeå kommun*, *Eskilstuna kommun* och *Västerås kommun* att kommunsektorn inte bör omfattas av reglerna. *Svenska Missionskyrkan* föreslår att sådana juridiska personer som avses i 7 kap. inkomstskattelagen tills vidare undantas från begreppet ”företag”.

Skälen för regeringens förslag: Av nuvarande bestämmelse i 24 kap. 10 a § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, framgår att företag ska anses vara i intressegemenskap med varandra om

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

Detta innebär att företag som är moderföretag och dotterföretag anses vara i intressegemenskap med varandra. Det gäller också alla företag som ett företag äger via andra dotterföretag (prop. 2008/09:65 s. 83).

Regeringen instämmer i den bedömning som görs i promemorian, nämligen att det finns skäl att se över ovanstående definition. Med den nuvarande definitionen av begreppet intressegemenskap kan det uppkomma vissa situationer där det kan ifrågasättas varför ägarförhållandena inte omfattas av definitionen. Om t.ex. två företag, som inte är i intressegemenskap med varandra äger ett företag

gemensamt på så sätt att det ena företaget äger 49 procent och det andra 51 procent, kan det medföra att räntebetalningar till ett företag i intressegemenskap med den första ägaren inte omfattas av reglerna. Mot denna bakgrund föreslår regeringen en ändring i definitionen. En lämplig nivå är att det räcker med att ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det andra företaget för att de ska vara i intressegemenskap med varandra. Uttrycket väsentligt inflytande innebär att i vart fall en ägarandel strax under 50 procent kan beaktas.

Svenska Bankföreningen anser att ändringen avseende villkoret för när företag ska anses vara i intressegemenskap kan bidra till osäkerhet vid bedömningen av om bankerna kan anses ingå i en intressegemenskap med sina kunder i vissa fall. Enligt Svenska Bankföreningen skulle en bank med en viss tolkning av lagen t.ex. kunna sägas få ett väsentligt inflytande i ett kundföretag genom långtgående s.k. lånecovenants och därigenom anses vara i intressegemenskap med den låntagande kunden.

Regeringens uppfattning är dock att den föreslagna ändringen inte bör bidra till att skapa sådan osäkerhet. Det ligger i sakens natur att en långivare har ett stort inflytande på ett låntagande företags handlande. Det är emellertid inte detsamma som att långgivaren anses ingå i en intressegemenskap med låntagaren. Enbart normala lånevillkor bör inte medföra att en intressegemenskap uppstår.

Sveriges advokatsamfund uppger att eftersom det, till skillnad från uttrycket bestämmande inflytande, inte finns någon tydlig gräns när det gäller uttrycket väsentligt inflytande, innebär den nya definitionen att lagförslaget kommer att bidra till att förutsebarheten vid rättstillämpningen minskar än mer. *Skeppsbron Skatt* anser att definitionen av intressegemenskap är så otydlig att skattskyldiga inte kan anpassa sig till den.

Regeringen vill i detta sammanhang framhålla att uttrycket ”väsentligt inflytande” är ett vedertaget uttryck inom skattelagstiftningen för att definiera vilka företag som ska anses ingå i en intressegemenskap med varandra. Uttrycket återfinns t.ex. i 25 a kap. 2 § IL för att definiera vilka företag som ska anses ingå i en intressegemenskap vid tillämpningen av bestämmelserna i det kapitlet om näringsbetingade andelar och vissa andra tillgångar. Det är således inte ett nytt uttryck i inkomstskattelagen utan uttrycket återfinns i bestämmelser som har tillämpats under många år. Tidigare förarbetsuttalanden äger fortfarande i tillämpliga delar giltighet. I sammanhanget måste dock understrykas att vid bedömningen av om ett väsentligt inflytande föreligger är även andra faktorer än storleken på ägarandelen av betydelse.

Enligt 24 kap. 10 a § andra stycket IL avses med företag juridiska personer och svenska handelsbolag. Detta innebär att även staten, kommuner och landsting kan anses ingå i en sådan intressegemenskap som omfattas av de föreslagna reglerna. *SKL, Södertälje kommun, Skellefteå kommun, Sundsvalls kommun, Umeå kommun, Eskilstuna kommun* och *Västerås kommun* anser att kommunsektorn inte bör omfattas av reglerna eftersom de medför alltför negativa konsekvenser för sektorn. *SKL* anför att för de kommunala bolag som verkar på en konkurrensutsatt marknad innebär förslaget att konkurrensen snedvrids då konkurrenterna som verkar på samma marknad kommer att ha

bibehållen avdragsrätt för sina räntekostnader. Kommunerna måste bl.a. när det gäller kommunala bostadsföretag förhålla sig till reglerna i aktiebolagslagen (2005:551) om att styrelsen ska verka för bolagets bästa och EU:s statsstödsregler. SKL framförde liknande synpunkter även vid remissbehandlingen i samband med arbetet med de nu gällande ränteavdragsbegränsningsreglerna. Regeringen gjorde då bedömningen att det inte fanns skäl att undanta kommunerna från reglernas tillämpningsområde (se prop. 2008/09:65 s. 47 f.). *Svenska Missionskyrkan* föreslår att sådana juridiska personer som avses i 7 kap. IL tills vidare undantas från begreppet ”företag” i 24 kap 10 a § IL.

Utgångspunkten för de nu föreslagna bestämmelserna är att de ska vara neutrala och omfatta alla juridiska personer. Vad gäller kommunala bolag har Finansutskottet uttalat att lagstiftaren inte har några invändningar mot att kommuner organiserar sin verksamhet genom bolag (se bet. 2000/01:FiU3 s. 38 och bet. 2000/01:FiU 29 s. 20). Däremot har utskottet samtidigt framhållit att när det gäller de kommunala bolagens förhållande till skattelagstiftningen ska kommunala bolag givetvis behandlas på samma sätt som privata bolag. Enligt regeringen föreligger det därför inte några skäl för att undanta kommunerna från definitionen av intressegemenskap. Om kommuner vill driva sin verksamhet i bolagsform bör det ske på samma villkor som annan näringsverksamhet. I annat fall finns det risk för att privat näringsverksamhet missgynnas jämfört med kommunal näringsverksamhet. De konkurrens- och statsstödsrättsliga frågor som rör de kommunala bostadsföretagen utgör en separat frågeställning och ska inte hanteras i samband med detta lagstiftningsärende. Det finns inte heller skäl att undanta trossamfund eller ideella föreningar från reglerna.

Lagförslaget

Den föreslagna ändringen av intressegemenskapsdefinitionen tas in i 24 kap. 10 a § IL.

10.4 Kompletteringsregler

10.4.1 En kompletterande regel till den s.k. tioprocentsregeln införs för bl.a. företag som är skattskyldiga till avkastningsskatt

Regeringens förslag: Det införs en bestämmelse för bl.a. livförsäkringsföretag och pensionsstiftelser som kompletterar den s.k. tioprocentsregeln. Enligt bestämmelsen ska ränteutgifterna kunna dras av om den som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften är skattskyldig till avkastningsskatt och om den ränta som under ett beskattningsår har belöpt på skulden inte överstiger den genomsnittliga statslåneräntan under föregående år med mer än hälften. Bestämmelsen är även tillämplig på utländska företag som i den stat där de hör hemma beskattas på ett likartat sätt under förutsättning att den skatt som företaget ska betala tas ut på en nivå som motsvarar avkastningsskatten.

Promemorians förslag: Promemorian innehåller inget förslag om en kompletterande bestämmelse till den s.k. tioprocentsregeln för företag som är skattskyldiga till avkastningsskatt eller beskattas på ett likartat sätt.

Remissinstanserna: *Svenska Bankföreningen* anför att förslaget är otydligt såvitt avser schablonbeskattade subjekt. Det är enligt föreningen viktigt att det klargörs i lagstiftningen att svenska livförsäkringsföretag och pensionsstiftelser omfattas av tioprocentsregeln, alternativt är undantagna från lagstiftningens tillämpningsområde, för att undvika att förslaget leder till negativa konsekvenser för pensionsspararna. *Svensk Försäkring* anser i första hand att livförsäkringsföretag och pensionsstiftelser helt ska undantas från det föreslagna regelverket för ränteavdragsbegränsningar. I andra hand bör tioprocentsregeln kompletteras så att det framgår att den avkastningsskatt som livförsäkringsföretagen betalar alltid motsvarar en skatt om minst tio procent. En osäkerhet i fråga om rätten till avdrag för räntekostnader kommer att påverka livförsäkringsföretagens placeringsstrategier och kan leda till att de avhåller sig från affärsmässigt motiverade placeringar, och får därmed direkt genomslag på storleken på den enskildes framtida pension. Avkastningsskatten är en schablonskatt avsedd att ersätta skatt på faktisk avkastning såsom ränta, utdelning och kapitalvinst. Det skulle därför med fog kunna hävdas att livförsäkringsföretag betalar minst femton procent avkastningsskatt på en tänkt nettovinst där ränta på pensionskapitalet ingår. Om tioprocentsregeln trots allt ska prövas på räntekostnader till livförsäkringsföretag måste även den avkastningsskatt som belöper på den underliggande fordran beaktas för att ge ett rättvisande resultat.

Skälen för regeringens förslag: De som är skattskyldiga till avkastningsskatt, bl.a. livförsäkringsföretag och pensionsstiftelser, beskattas schablonmässigt utifrån värdet av ett skatteunderlag. Skatteunderlaget beräknas för dessa företag och stiftelser i huvudsak som värdet av den skattskyldiges tillgångar vid ingången av beskattningsåret efter avdrag för finansiella skulder multiplicerat med den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret närmast före beskattningsåret. Skatteunderlag som avser kapitalförsäkring ska dock beräknas även med beaktande av värdet av de sammanlagda premier som betalats in under beskattningsåret, och det sammanlagda värdet ska i stället multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november kalenderåret närmast före beskattningsåret. Avkastningsskatten ska ersätta skatt på faktiskt utgående ränta, utdelning och kapitalvinst. Enligt tioprocentsregeln ska ränteutgifter under vissa förutsättningar dras av om inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst tio procent hos mottagaren om det företaget bara skulle ha haft den inkomsten. Avkastningsskatten beräknas utifrån värdet på företagets tillgångar, inklusive avkastning i form av ränta. Den motsvarar med största sannolikhet aldrig minst tio procent sett enbart till en viss ränteinkomst. Om hänsyn bara tas till beskattningen av ränteinkomsten är det därför i princip omöjligt för företag som är skattskyldiga till avkastningsskatt att uppfylla villkoren i tioprocentsregeln. I stället ligger såväl ränteintäkter och övrig avkastning som de tillgångar som genererar avkastningen,

inklusive den fordran som genererat ränteintäkterna, till grund för beräkning av den avkastningsskatt som ska betalas.

Svenska Bankföreningen och *Svensk Försäkring* anser att livförsäkringsföretag och pensionsstiftelser helt ska undantas från de föreslagna reglerna om ränteavdragsbegränsningar, alternativt att det ska klargöras att den avkastningsskatt som dessa betalar alltid motsvarar en skatt om minst tio procent så att villkoren i tioprocentsregeln ska anses uppfyllda. Att undanta företag som är skattskyldiga till avkastningsskatt från samtliga bestämmelser om ränteavdragsbegränsningar kan enligt regeringens mening inte komma i fråga eftersom de skäl som ligger bakom förslagen är lika giltiga avseende dessa företag som för andra företag som omfattas av förslagen. Inte heller är det en lämplig lösning att föreskriva att företag som är skattskyldiga till avkastningsskatt automatiskt ska anses uppfylla tioprocentsregeln. Det beror på att även om avkastningsskatten, som alternativ till konventionell beskattning, är avsedd att ersätta skatt på faktiskt utgående ränta, utdelning och kapitalvinst så behöver inte det innebära att beskattningen avseende en viss specifik intäkt ligger i nivå med en konventionell beskattning om minst tio procent.

Den avkastningsskatt som beräknas utifrån värdet av t.ex. ett livförsäkringsföretags tillgångar, inklusive den avkastning som tillgångarna genererat, kan i många fall motsvara en konventionell beskattning med samma skattesats sett till hela tillgångsmassan. Eftersom den avkastningsskatt som tas ut är beroende av nivån på statslåneräntan kan det dock variera från ett år till ett annat hur hög skatt som tas ut, även om värdet av de tillgångar som utgör underlag för skatten är oförändrat. Nivån på den skatt som faktiskt tas ut avseende avkastningen på en viss tillgång är också beroende av hur hög avkastningen varit på den specifika tillgången. Eftersom såväl värdet av den tillgång som genererat avkastningen som själva avkastningen ligger till grund för avkastningsskatten kan man säga att en låg avkastning vid en jämförelse med konventionell beskattning beskattas högre än en hög avkastning. Vid vissa räntenivåer går det dock att med säkerhet säga att den avkastningsskatt som tas ut motsvarar en beskattning med minst tio procent hos den som har rätt till ränteinkomsten enligt vad som sägs i tioprocentsregeln. Enligt regeringens bedömning bör detta vara fallet när den ränta som under ett beskattningsår har belöpt på en sådan skuld som avses i 24 kap. 10 b § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, inte överstiger den genomsnittliga statslåneräntan under året före beskattningsåret med mer än hälften. I de fallen anser regeringen att det är rimligt att även de företag som är skattskyldiga till avkastningsskatt enligt 2 § 1–3 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, dvs. i huvudsak livförsäkringsföretag och pensionsstiftelser, erbjuds en regel som kompletterar tioprocentsregeln. Framför allt förenklingsskäl talar för en sådan lösning.

Även företag som i egenskap av arbetsgivare redovisar pensionsutfästelse i sin balansräkning är enligt 2 § 4 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel skattskyldiga till avkastningsskatt. Underlaget för avkastningsskatten utgörs dock för dessa skattskyldiga enbart av avsättningsbeloppet vid ingången av beskattningsåret avseende sådana pensionsutfästelser som tryggats med avdragsrätt. I övrigt är

dessa företag skattskyldiga för sin verksamhet enligt inkomstskattelagen, och de har således möjlighet att få ränteavdrag avseende lån till företag inom en intressegemenskap prövade enligt tioprocentsregeln. Regeringen anser därför att de inte bör omfattas av den kompletteranderegeln.

Det föreslås således att det införs en kompletterande bestämmelse till tioprocentsregeln som innebär att de aktuella ränteutgifterna ska dras av så länge räntesatsen avseende skulden inte har överstigit 150 procent av den genomsnittliga statslåneräntan under föregående år. I vissa räntelägen skulle också en ränta som överstiger 150 procent av den aktuella statslåneräntan beskattas med avkastningsskatt som motsvarar en beskattning med minst tio procent enligt tioprocentsregeln. Det skulle dock bli mycket komplicerat att försöka formulera en bestämmelse där högsta tillåtna ränta beror på vilken nivå på statslåneräntan som gäller vid tillfället. Av betydelse för vilken räntenivå som kan accepteras är även att den del av ett livförsäkringsföretags tillgångar som hänför sig till kapitalförsäkring utgör grund för ett beskattningsunderlag som beskattas till 30 procent, medan övriga tillgångar utgör grund för ett beskattningsunderlag som enbart beskattas till 15 procent. Den högsta tillåtna räntenivån enligt den föreslagna regeln har beräknats utifrån en avkastningsskatt om 15 procent. Vissa företag som beskattas för underlag som avser kapitalförsäkring kommer dock att beskattas högre. Även här anser regeringen dock att det skulle vara allt för komplicerat att anpassa bestämmelserna efter att vissa företag kan beskattas högre för en viss andel av sitt beskattningsunderlag. Eftersom många företag enbart förvaltar tillgångar som utgör grund för ett beskattningsunderlag som beskattas till 15 procent blir det mest korrekt att anpassa den högsta tillåtna räntenivån efter en sådan beskattning. Resultatet kan dock bli att den angivna tillåtna räntenivån enligt bestämmelsen i vissa fall kommer att understiga den räntenivå där den avkastningsskatt som faktiskt tas ut avseende ett visst skuldförhållande motsvarar en beskattning med minst tio procent. I sådana situationer har företagen om de anser att skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat alltid möjlighet att i stället få rätten till avdrag för ränteutgifterna prövad enligt den s.k. ventilen.

Det kan även förekomma utländska företag som beskattas schablonmässigt på ett sätt som liknar beskattning med avkastningsskatt, samt att ett sådant företag ingår i en intressegemenskap och har en fordran på ett företag i intressegemenskapen som är skattskyldigt i Sverige. I sådana fall anser regeringen att förutsättningarna i den ovan beskrivna regeln avseende företag som är skattskyldiga till avkastningsskatt ska anses vara uppfyllda även av ett företag som enligt lagstiftningen i den stat där det hör hemma beskattas på ett likartat sätt om den skatt företaget ska betala motsvarar den avkastningsskatt som tas ut enligt svenska regler. Med beskattas på ett likartat sätt menas att företaget ska vara skattskyldigt till en schablonmässigt beräknad skatt där skatteuttaget beräknas utifrån värdet av den skattskyldiges tillgångar. Vidare förutsätter det att den schablonmässigt beräknade skatten ersätter konventionell beskattning för den verksamhet som omfattas av schablonbeskattningen. Dessutom krävs att den skatt som faktiskt ska betalas av företaget tas ut på en nivå som minst motsvarar avkastningsskatt enligt den lägre skattesats som anges i 9 § lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel, dvs. 15 procent. Därutöver krävs,

liksom för de företag som beskattas med avkastningsskatt, att räntesatsen avseende den aktuella skulden inte har överstigit 150 procent av den genomsnittliga statslåneräntan under föregående år. Det skulle även kunna förekomma att utländska företag som beskattas på ett likartat sätt som företag som är skattskyldiga till avkastningsskatt men där beskattningssystemet i hemstaten är utformat så att dessa företag ändå kan uppfylla villkoren i tioprocentsregeln. I sådana fall är företagen naturligtvis oförhindrade att tillämpa tioprocentsregeln oavsett vad som anges i den kompletterande bestämmelsen för företag som beskattas schablonmässigt.

Det undantag från tioprocentsregeln, som föreslås i avsnitt 10.4.2, bör även gälla den nu beskrivna kompletterande regeln för schablonbeskattade företag. Detta innebär att avdrag inte får göras om skuldförhållandet till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

Lagförslaget

Den föreslagna kompletterande regeln till tioprocentsregeln för bl.a. företag som är skattskyldiga till avkastningsskatt tas in i 24 kap. 10 d § andra stycket IL.

10.4.2 Den s.k. tioprocentsregeln ändras

Regeringens förslag: Ett undantag införs från den s.k. tioprocentsregeln. Undantaget ska också gälla för det komplement till tioprocentsregeln som införs för företag som beskattas schablonmässigt med avkastningsskatt eller på ett likartat sätt. Undantaget innebär att ränteutgifterna inte får dras av om skuldförhållandet till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

Promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. I promemorian föreslås att den s.k. tioprocentsregeln kompletteras med en generell omvänd ventil. Den innebär att avdrag inte ska göras, trots att förutsättningarna i tioprocentregeln är uppfyllda, om Skatteverket kan visa att skuldförhållandet till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Vidare föreslås att för det fall att den s.k. omvända ventilen är tillämplig ska ett beslut om omprövning kunna fattas inom den tidsperiod som gäller för efterbeskattning.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser anför att den i promemorian föreslagna generella omvända ventilen innebär att regleringen blir rättsosäker och oförutsebar. Vidare anser många av dessa remissinstanser att denna problematik förstärks genom förslaget om att beslut om omprövning ska kunna fattas inom den tidsperiod som gäller för efterbeskattning.

Skatteverket anför att den omvända ventilen är nödvändig för att inte uppmuntra till att ränteintäkterna läggs i bolag i länder där beskattning sker med minst tio procent. *Landsorganisationen (LO)* anför att det alltid

är önskvärt men tyvärr ofta inte möjligt att ha helt klara skatteregler där Skatteverket inte behöver göra bedömningar av hur händelser ska behandlas i skattesammanhang. *Förvaltningsrätten i Uppsala* ifrågasätter inte bestämmelsen i sig, men har vissa synpunkter på vad som anges om hur den ska tolkas i promemorian. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anför att utformningen av bestämmelsen, med låga krav på vad som ska visas, är betänklig ur förutsebarhetssynvinkel. *Internationella Handelshögskolan i Jönköping* anser att det finns en risk för svåra förutsebarhets- och tolkningsproblem. *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* anger att de har förståelse för att lagstiftaren i vissa undantagsfall vill begränsa avdragsrätten också i de fall inkomsten beskattas med minst tio procent men att förbundet är mycket tveksamt till förslaget om den omvända ventilen. Det bör göras ett konstruktivt försök att skriva mer precisa regler och peka ut när avdragsrätt inte föreligger. *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vilket yttrande *Stockholms Handelskammare*, *Fastighetsägarna*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svensk försäkring* och *Svenska Bankföreningen* har anslutit sig, anför att stora oklarheter uppstår dels vad gäller vilka omständigheter som ska hänföras till en sådan skatteförmån som Skatteverket ska värdera, dels vad gäller i vilken grad olika omständigheter kommer att beaktas av Skatteverket. Även *Sveriges advokatsamfund*, *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)*, *Linklaters* och *Skeppsbron Skatt* anser att regleringen bör göras tydligare för att öka förutsebarheten. *Skeppsbron Skatt* anför också att hänvisningen till ventilen skapar en osäkerhet kring om man även vid tillämpning av den omvända ventilen ska lägga vikt vid en möjlig tillskottsfinansiering. Ett antal företag – *Mellby Gård AB*, *Getinge AB*, *Svenskt Näringsliv*, *IKEA AB*, *Investor AB*, *GE Nordic Region*, *Sandvik AB*, *Hexagon AB*, *Oriflame Cosmetics S.A.*, *Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA*, *Telefonaktiebolaget LM Ericsson*, *SKF*, *Ratos AB*, *Skanska AB*, *Atlas Copco AB*, *SSAB AB*, *Husqvarna AB*, *AB Electrolux*, *Trelleborg AB*, *Stora Enso*, *Lantmännen ek. för.*, *AB Industrivärden*, *AB Volvo*, *Roxtec AB* och *ABB AB* – anför i en gemensam skrivelse att lagstiftningen blir godtycklig och att detta inte är acceptabelt. De affärsmässiga bedömningarna kan inte göras av Skatteverket.

Industrins Finansförening (IFF) anför att förslaget leder till en oacceptabel rättsosäkerhet där osäkerheten kvarstår i upp till sex år. *Näringslivets regelråd* anför att i kombination med att Skatteverket ges möjlighet att kunna upphäva och ifrågasätta ränteavdrag inom en frist på upp till sex år skapas en stor oönskad osäkerhet. *Sveriges Byggindustrier* anser att det inte uppfyller rättmätiga krav på förutsebarhet och rättssäkerhet att Skatteverket ges rätten att avgöra om skuldförhållandet är övervägande affärsmässigt eller övervägande betingat av en önskan om en skatteförmån samt att, utan att oriktig uppgift föreligger, gå tillbaks sex år och efterbeskatta företaget. *American Chamber Of Commerce In Sweden (AmCham)* anför att den omvända ventilen, varigenom Skatteverket ges möjlighet att neka avdrag för räntor på interna lån upp till sex år efter beskattningsåret, ger en grundläggande osäkerhet om det faktiska utfallet av en investering.

Kammarrätten i Göteborg anför att det i och för sig finns goda skäl för att ändra tioprocentregeln, men att den föreslagna regeln kan förväntas bli svår att tillämpa. Andra alternativ såsom att avskaffa tioprocentregeln

eller höja procentsatsen till t.ex. 20 procent bör övervägas. *Far* anser att en höjning av procentsatsen är en rimligare väg att gå för att öka förutsebarheten. *Far* anser att den beskattningsnivå som gäller vid tillämpning av CFC-reglerna kan vara en rimlig utgångspunkt. Detta anser även *Svenska Riskkapitalföreningen (SVCA)* och *Atlas Copco AB* som också påtalar att detta skulle vara bättre ur rättssäkerhetssynpunkt.

Företagarna ifrågasätter om det är lämpligt att Skatteverket ska göra bedömningar av om skuldförhållanden är affärsmässigt betingade eller inte. Beslut av denna karaktär bör inte fattas på lägre nivå än vad som gäller i fråga om den s.k. skatteflyktsklausulen där beslut fattas av förvaltningsrätten. Även Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Svenska Bankföreningen, Sveriges advokatsamfund, Linklaters och Skeppsbron Skatt anser att om den omvända ventilen införs bör förvaltningsrätt vara första instans.

Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet anför att det är svårt att komma ifrån att endast det låntagande bolaget känner till bevekelsegrunderna för valet av långivare och sannolikt kommer därför förklaringsbördan åvila den skattskyldige. Möjligen skulle situationen bli något bättre om förslaget kompletteras på så sätt att Skatteverket måste uppfylla det förhöjda beviskrav som normalt gäller för efterbeskattning. Fakulteten har vidare vissa synpunkter på tillämpningen av tioprocentsregeln avseende hur mottagaren av räntan beskattas.

Vad gäller förslaget om utökade omprövningsmöjligheter, dvs. ett införande av en förlängd tidsfrist framförs bl.a. följande synpunkter. Kammarrätten i Göteborg tillstyrker förslaget och anför att eftersom det är fråga om en skatteflyktsbestämmelse är det rimligt att Skatteverket ges samma förutsättningar till omprövning som vid tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt, förkortad skatteflyktslagen. Förvaltningsrätten i Uppsala tillstyrker förslaget i denna del. Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Internationella Handelshögskolan i Jönköping, *Far*, LRF, SVCA m.fl. anser att det ur ett rättssäkerhets- och förutsebarhetsperspektiv inte är acceptabelt med en förlängd tidsfrist för omprövning. Svenska Bankföreningen och Sveriges advokatsamfund framför att även ett företag som i sin deklaration upplyser om interna lån genom öppna yrkanden kan komma att drabbas av efterbeskattning.

Skälen för regeringens förslag: I de nuvarande ränteavdragsbegränsningsreglerna finns det en begränsad s.k. omvänd ventil i 24 kap. 10 d § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, som innebär att ränteavdrag i vissa fall inte får göras med stöd av tioprocentsregeln. Regeln gäller om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften har möjlighet att få avdrag för utdelning. Av förarbetena (prop. 2008/09:65 s. 87) framgår att bestämmelsen ska förhindra att företag som beskattas i Sverige för ränteinkomster ska kunna neutralisera beskattningen genom att vidareutdelar räntan med avdragsrätt. En ytterligare förutsättning för att avdrag inte ska få göras för ränteutgiften enligt den nu gällande omvända ventilen är att Skatteverket kan visa att såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna till övervägande del inte är affärsmässigt motiverade.

I sitt remissvar över 2009 års lagstiftning föreslog Skatteverket att verket skulle ges en mer allmän möjlighet att vägra avdrag trots att

förutsättningarna i den s.k. tioprocentsregeln är uppfyllda, om Skatteverket kan visa att transaktionerna inte har genomförts av sunda affärsmässiga skäl. I propositionen uttalade regeringen följande (prop. 2008/09:65 s. 59). ”Regeringen anser att en sådan generell regel inte bör införas nu. Däremot avser regeringen att ge Skatteverket i uppdrag att utvärdera och följa upp den lagstiftning som föreslås.”

I sina rapporter för 2009, 2010 och 2011 (se avsnitt 6) har Skatteverket föreslagit att den omvända ventilen utvidgas till att gälla generellt för alla företag.

I rapporten för 2009 anger Skatteverket att de har försökt att ta reda på i vad mån företagen anpassat sig till tioprocentsregeln i 24 kap. 10 d § IL, så att mottagaren av räntan beskattas med tio procent eller knappt däröver. Enligt Skatteverket fanns det indikationer på att så skedde. I 2011 års rapport anger Skatteverket när det gäller behovet av en omvänd ventil bl.a. följande. Den fortsatta kartläggningen har visat att det är betydande ränteavdrag – 9,3 miljarder kronor i årliga ränteavdrag, bara i de fall Skatteverket observerat – som erhålls i Sverige i fall där den interna fordringen placerats inom koncernen så att tioprocentsregeln blir tillämplig. Enligt Skatteverket har detta så gott som uteslutande gjorts av skatteskal. Bedömningen är att tioprocentsregeln i dess nuvarande utformning har oönskade effekter. Enligt Skatteverket bör tioprocentsregeln därför ändras eller kompletteras så att koncerninterna skuldförhållanden som främst har tillkommit av skatteskal motverkas även om räntemottagaren beskattas med minst tio procent. På så sätt motverkas att transaktioner bara eller huvudsakligen vidtas av skatteskal. Skatteverket påpekar vidare att skatteflyktslagen inte alls kan tillämpas i de fall tioprocentsregelns krav är uppfyllda.

Med hänsyn till vad som framkommit i Skatteverkets rapporter avseende omfattningen av skatteplanering med stöd av tioprocentsregeln bedömer regeringen att det är mycket angeläget att förhindra denna form av skatteplanering. Det framstår som mindre sannolikt att skatteflyktslagen kan tillämpas om förutsättningarna i den befintliga tioprocentsregeln är uppfyllda, även om det rör sig om ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån och detta dessutom har varit ett av de främsta skälen för förfarandet. Detta eftersom lagstiftaren i de befintliga reglerna i princip har godkänt alla räntebetalningar som beskattas med mer än tio procent. I en sådan situation handlar det inte om ett kringgående av tioprocentsregeln, utan om en anpassning till regeln för att optimera skatteutfallet. För att komma tillrätta med problematiken behövs därför en ändring av lagstiftningen. Frågan är dock hur en sådan reglering bör utformas.

De svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna har likheter med de regler som finns i Nederländerna. Från och med den 1 januari 2008 gäller där en omvänd ventil, enligt vilken skattemyndigheten kan vägra avdrag för ränteutgifter om man kan visa att transaktionerna inte har vidtagits av sunda affärsmässiga skäl.

I promemorian föreslås att det, för att motverka beteenden som har till övervägande syfte att undgå beskattning, införs en generell omvänd ventil som ersätter den i dag befintliga omvända ventilen. Den föreslagna omvända ventilen innebär att avdrag inte ska göras, trots att förutsättningarna i tioprocentregeln är uppfyllda, om Skatteverket kan

visa att skuldförhållandet till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Vid utformningen av bestämmelsen beaktades bl.a. hur skatteflyktslagen är utformad. Regeln föreslås gälla alla företag som omfattas av reglerna och för alla interna lån. I promemorian anges att uttrycket skuldförhållande bör användas för att tydliggöra att bedömningen ska göras både ur gäldenärens och ur borgenärens perspektiv samt för att det ska vara tydligt att även de relevanta omständigheter som har samband med skuldförhållandet ska beaktas. Motsvarande uttryck föreslås även införas i den s.k. ventilen (se avsnitt 10.4.3).

Flera remissinstanser anför att den i promemorian föreslagna generella omvända ventilen innebär att regleringen blir rättsosäker och oförutsebar. Vidare anser många av dessa remissinstanser att denna problematik förstärks genom förslaget om att beslut om omprövning ska kunna fattas inom den tidsperiod som gäller för efterbeskattning. Samtidigt anför *Skatteverket* att den omvända ventilen är nödvändig för att inte uppmuntra till att ränteintäkterna läggs i bolag i länder där beskattning sker med minst tio procent. *LO* anför att det alltid är önskvärt men tyvärr ofta inte möjligt att ha helt klara skatteregler där Skatteverket inte behöver göra bedömningar av hur händelser ska behandlas i skattesammanhang. *Kammarrätten i Göteborg* anför att det i och för sig finns goda skäl för att ändra tioprocentregeln, men att den föreslagna regeln kan förväntas bli svår att tillämpa. *Förvaltningsrätten i Uppsala* ifrågasätter inte bestämmelsen i sig, men har vissa synpunkter på vad som anges om hur den ska tolkas i promemorian. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anför att utformningen av bestämmelsen, med låga krav på vad som ska visas, är betänklig ur förutsebarhetssynvinkel. *Internationella Handelshögskolan i Jönköping* anser att det finns en risk för svåra förutsebarhets- och tolkningsproblem. *LRF* anger att de har förståelse för att lagstiftaren i vissa undantagsfall vill begränsa avdragsrätten också i de fall inkomsten beskattas med minst tio procent, men förbundet är mycket tveksamt till förslaget om den omvända ventilen. Det bör göras ett konstruktivt försök att skriva mer precisa regler och peka ut när avdragsrätt inte föreligger. *Företagarna* ifrågasätter om det är lämpligt att Skatteverket ska göra bedömningar av om skuldförhållanden är affärsmässigt betingade eller inte. Avstämningen av vad som konstituerar affärsmässighet är vag och saknar objektiva rekvisit. *NSD*, till vilket yttrande *Stockholms Handelskammare*, *Fastighetsägarna*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svensk Försäkring* och *Svenska Bankföreningen* har anslutit sig, anför att stora oklarheter uppkommer dels vad gäller vilka omständigheter som ska hänföras till sådan skatteförmån som Skatteverket ska värdera, dels vad gäller i vilken grad olika omständigheter kommer att beaktas av Skatteverket. Även *Sveriges advokatsamfund*, *SRF*, *Linklaters* och *Skeppsbron Skatt* anser att regleringen bör göras tydligare för att öka förutsebarheten. Ett antal företag – *Mellby Gård AB*, *Getinge AB*, *Svenskt Näringsliv*, *IKEA AB*, *Investor AB*, *GE Nordic Region*, *Sandvik AB*, *Hexagon AB*, *Oriflame Cosmetics S.A.*, *Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA*, *Telefonaktiebolaget LM Ericsson*, *SKF*, *Ratos AB*, *Skanska AB*, *Atlas Copco AB*, *SSAB AB*, *Husqvarna AB*, *AB Electrolux*, *Trelleborg AB*, *Stora Enso*, *Lantmännen ek. för.*, *AB Industrivärden*, *AB Volvo*, *Roxtec*

AB och *ABB AB* – anför i en gemensam skrivelse att lagstiftningen blir godtycklig och att detta inte är acceptabelt. Vidare anger de att affärsmässiga bedömningar inte kan göras av Skatteverket.

IFF anför att förslaget leder till en oacceptabel rättsosäkerhet där osäkerheten kvarstår i upp till sex år. *Näringslivets regelnämnd* anför att i kombination med att Skatteverket ges möjlighet att kunna upphäva och ifrågasätta ränteavdrag inom en frist på upp till sex år skapas en stor oönskad osäkerhet. *Sveriges Byggindustrier* anser att förslaget inte uppfyller rättmätiga krav på förutsebarhet och rättssäkerhet genom att Skatteverket ges rätten att avgöra om skuldförhållandet är övervägande affärsmässigt eller övervägande betingat av en önskan om en skatteförmån samt att, utan att oriktig uppgift föreligger, gå tillbaks sex år och efterbeskatta företaget. *AmCham* anför att den omvända ventilen, varigenom Skatteverket ges möjlighet att neka avdrag för räntor på interna lån upp till sex år efter beskattningsåret, ger en grundläggande osäkerhet om det faktiska utfallet av en investering.

Flera remissinstanser däribland *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet*, *Internationella Handelshögskolan i Jönköping*, *Far*, *LRF*, *SVCA*, m.fl. anser att det ur ett rättssäkerhets- och förutsebarhetsperspektiv inte är acceptabelt med en förlängd tidsfrist för omprövning. Svenska Bankföreningen och Sveriges advokatsamfund framför att även ett företag som i sin deklaration uppger om interna lån genom öppna yrkanden kan komma att drabbas av efterbeskattning.

Mot bakgrund av den kritik som framförts anser regeringen att det finns anledning att överväga att justera förslaget. På grund av den omfattande skatteplanering med stöd av tioprocentregeln som Skatteverket uppmärksammat i sina rapporter är det dock uppenbart att det inte är rimligt eller försvarbart att behålla tioprocentsregeln i sin nuvarande utformning. En begränsning av tioprocentsregeln är således nödvändig för att den ska kunna behållas. Det bör dock övervägas att göra detta på ett sätt som både beaktar den kritik som har förts fram av remissinstanserna och tillgodoser behovet av att motverka skatteplanering.

Ett alternativ som har framförts av remissinstanserna är att höja procentsatsen i tioprocentsregeln. *Far* anser att detta är en rimligare väg att gå för att öka förutsebarheten och menar att den beskattningsnivå som gäller vid tillämpning av CFC-reglerna kan vara en rimlig utgångspunkt. Detta anser även *SVCA* och *Atlas Copco AB* som också påtalar att detta skulle vara bättre ur rättssäkerhetssynpunkt. Även *Kammarrätten i Göteborg* anser att det som ett alternativ bör övervägas att höja procentsatsen till t.ex. 20 procent. Regeringen anser inte att en höjning av procentsatsen i tioprocentsregeln skulle vara ett fullgott alternativ för att åtgärda den aktuella problematiken eftersom det inte bara är nivån på skattesatsen som möjliggör den skatteplanering som är avsedd att motverkas. Det skulle dessutom innebära att skuldförhållanden där ränteintäkterna beskattas med mellan 10 och 20 procent skulle vara hänvisade till ventilen, vilket i allt för hög grad skulle påverka skuldförhållanden som inte främst har uppkommit av skatteskal. Regeringen anser därför att en höjning av procentsatsen inte är ett lämpligt alternativ.

Kritiken mot den föreslagna omvända ventilen gäller till stor del att det bedöms som rättsosäkert och oförutsebart att Skatteverket ges stora befogenheter och möjligheter att vägra avdrag samtidigt som verket ges en möjlighet att tillämpa den omvända ventilen inom samma tid som gäller för efterbeskattning trots att någon oriktig uppgift inte har lämnats. Regeringen har förståelse för denna kritik och delar remissinstansernas bedömning att den omvända ventilen, så som den utformats i promemorian, i kombination med förslaget att Skatteverkets omprövningsperiod ska förlängas till sex år, skapar ett förfarande som allt för mycket avviker från det normala. Det är dock inte lämpligt att slopa förslaget om den förlängda omprövningstiden och samtidigt behålla utformningen av den omvända ventilen. Regeringen anser därför att begränsningen av tioprocentsregeln bör göras på ett annat sätt än genom den i promemorian föreslagna omvända ventilen.

Ett alternativ är att helt slopa tioprocentsregeln. Detta lyfts också fram som ett alternativ av Kammarrätten i Göteborg. Ett slopande av tioprocentsregeln skulle dock innebära att företagen skulle behöva visa att alla ränteavdrag är huvudsakligen affärsmässigt motiverade med stöd av ventilen. Regeringen anser att det skulle vara en allt för omfattande åtgärd som på ett omotiverat sätt skulle träffa fler skuldförhållanden än vad som var avsikten med den omvända ventilen. Även om tioprocentsregeln begränsas fyller den en viktig funktion och syftet med att ändra tioprocentsregeln är endast att förhindra ränteavdrag som används för att kringgå beskattningen i Sverige. Att helt slopa tioprocentsregeln bedömer regeringen därför inte vara lämpligt.

Ett bättre alternativ än att helt slopa tioprocentsregeln är att, i stället för den föreslagna omvända ventilen, införa begränsningen som ett undantag från tioprocentsregeln i vilket det anges att avdrag inte får göras om syftet med skuldförhållandet till övervägande del har varit att uppnå en väsentlig skatteförmån. Till skillnad från den omvända ventilen innebär det att det i stället är företaget som ska visa att skuldförhållandet inte till övervägande del har uppkommit av skatteskäl. Därmed gäller samma regler som vid andra avdragsyrkanden. Med en sådan reglering ges företagen – om de är osäkra på om förutsättningarna för avdrag föreligger – en möjlighet att göra ett s.k. öppet yrkande om avdraget och skuldförhållandet i inkomstdeklarationen. Möjligheten att göra ett öppet yrkande är även något som har tagits upp av Svenska Bankföreningen och Sveriges advokatsamfund. Vid en sådan utformning av begränsningen finns det inte heller skäl att utöka omprövningsmöjligheterna för Skatteverket. En sådan reglering innebär således att befintliga regler för omprövning kommer att gälla, dvs. omprövning till nackdel får enligt huvudregeln göras inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (se vidare nedan om omprövning). För att Skatteverket ska kunna neka avdrag efter tvåårsfristen krävs att grund för efterbeskattning föreligger, dvs. att oriktig uppgift har lämnats. Det är Skatteverket som ska visa att oriktig uppgift har lämnats. En sådan begränsning av tioprocentsregeln motverkar den aktuella formen av skatteplanering samtidigt som den beaktar delar av den kritik som framförts av remissinstanserna.

Några remissinstanser har även framfört behovet av tydligare kriterier vid utformandet av reglerna. Undantaget från tioprocentsregeln är

utformat för att förhindra avdrag för ränteutgifter som till övervägande del har uppkommit av skatteskal. Det bedöms varken som möjligt eller lämpligt att i lagtexten ge någon uttömmande uppräknings av i vilka situationer avdrag ska göras. Regeringen anser att det i stället är nödvändigt att i undantaget från tioprocentregeln ange vissa generella kriterier för när avdrag inte ska göras. För att hantera den aktuella skatteplaneringen anser regeringen därför att det är ändamålsenligt att undantaget i tioprocentregeln ska tillämpas om skuldförhållandet till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Med övervägande del avses i inkomstskattelagen mer än hälften (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 505). Det bedöms varken vara möjligt eller lämpligt att ange någon särskild beloppsgräns för när en väsentlig skatteförmån föreligger. Som vägledning kan dock sägas att det av att skatteförmånen ska vara väsentlig följer att det inte ska vara fråga om mindre belopp. Däremot kan det t.ex. beaktas om förfarandet medför skatteförmåner vid mer än ett beskattningsår.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen således att ett undantag införs från tioprocentregeln som innebär att ränteavdrag inte ska göras om skuldförhållandet till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

Det finns även anledning att överväga om det med det föreslagna undantaget finns något behov av att ändå behålla den nuvarande omvända ventilen som bara gäller företag som kan göra avdrag för utdelning. Vid tillämpningen av den nu föreslagna förändringen av tioprocentregeln ska hela skuldförhållandet bedömas i samband med prövningen av om skuldförhållandet till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Man ska således beakta både långivarens och låntagarens skattemässiga situation. Detta innebär bl.a. att även i fortsättningen ska hänsyn tas till den särskilda skattesituation som företag som kan göra avdrag för utdelning befinner sig i (se prop. 2008/09:65 s. 65). Den föreslagna bestämmelsen bedöms därför omfatta även de situationer som den nuvarande omvända ventilen var avsedd att tillämpas på. Med hänsyn till detta finns det inte skäl att behålla den nuvarande omvända ventilen.

Vid tillämpningen av det föreslagna undantaget ska en bedömning göras i varje enskilt fall med beaktande av samtliga relevanta omständigheter för att avgöra om transaktionerna vidtagits och avtalsförhållandena uppstått till övervägande del för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Denna bedömning måste ske på intressegemenskapsnivå för att reglerna ska träffa de aktuella situationerna. Detta bör uttryckligen framgå av bestämmelsen. Att bedömningen ska göras på intressegemenskapsnivå har av vissa remissinstanser tolkats som att avdrag även ska vägras om t.ex. ett svenskt moderföretag tar ett lån av sin svenska internbank för att ge ett kapitaltillskott till ett dotterföretag i ett annat land för att dotterföretaget ska kunna uppnå en skatteförmån i det landet. Detta är dock inte avsikten eftersom ränteavdraget i ett sådant fall balanseras av en motsvarande ränteinkomst. Skälet till varför ett kapitaltillskott e.d. lämnats ska i ett sådant sammanhang inte påverka bedömningen av skuldförhållandet.

Regeringen vill även framhålla att vägledning kan hämtas från vad som anges om vilka skuldförhållanden som ska anses som affärsmässigt motiverade vid tillämpning av ventilen (nuvarande 24 kap. 10 d § första stycket 2 IL). Ventilen innebär att avdrag kan göras för ränteutgifter om förhållandena är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. Om ett skuldförhållande bedöms vara huvudsakligen affärsmässigt motiverat enligt ventilen bör det inte samtidigt kunna ifrågasättas med stöd av undantaget i tioprocentsregeln.

Skeppsbron Skatt anser att hänvisningen till ventilen skapar en osäkerhet kring om man även vid tillämpning av den omvända ventilen ska lägga vikt vid en möjlig tillskottsfinansiering. Regeringen anser att frågan om tillskott hade kunnat lämnas eller inte kan vara en sådan komponent som ska beaktas även vid tillämpningen av undantaget från tioprocentsregeln tillsammans med övriga relevanta omständigheter. Den omständigheten att undantaget från tioprocentsregeln blir tillämpligt på alla skuldförhållanden kräver dock vissa förtydliganden. Det gäller särskilt investmentföretagen. När det gäller bedömningen av om finansiering hade kunnat ske genom ett tillskott i stället för genom ett lån från ett företag i intressegemenskapen påverkar den s.k. substansrabatten, som innebär att börsvärdet är lägre än värdet på tillgångarna, investmentföretagens val av finansieringsform. Vid bedömningen av om finansieringen hade kunnat ske genom ett tillskott i stället för genom ett lån vid tillämpningen av ventilen är det dock skuldförhållandet mellan företag inom intressegemenskapen som ska bedömas. Det är således inte möjligheterna att få tillskott från aktieägarna på aktiemarknaden som ska bedömas vid tillämpningen av reglerna. Vid bedömningen av om skuldförhållandet har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån bör dock hänsyn tas till om investmentföretaget i sin tur, på grund av substansrabatten, har finansierat lånet med lånade medel, eftersom substansrabatten i praktiken försvårar nyemission av ägarinstrument på marknaden. På grund av investmentföretagens särskilda situation innebär detta att möjligheten att lämna tillskott i normalfallet inte bör vara en sådan faktor som ska beaktas vid bedömningen. Det kommer dock alltid att vara omständigheterna i det enskilda fallet som blir avgörande.

Även vad gäller kortfristiga skulder kan vägledning hämtas från vad som anges om affärsmässighet i avsnittet om ventilen. Av vad som där sägs framgår det att kortfristiga skulder normalt sett ska anses vara affärsmässigt motiverade. Detta innebär att normal cash-pool-verksamhet inte kommer att omfattas av undantaget i tioprocentsregeln. Om kortfristiga skulder och cash-pool-verksamhet, se vidare avsnitt 10.4.3.

Avsikten med den föreslagna bestämmelsen är att avdrag inte ska få göras för ränteutgifter om de relevanta transaktionerna inte har genomförts av sunda affärsmässiga skäl. Samtliga relevanta omständigheter som har samband med skuldförhållandet ska beaktas. Detta betyder att en allsidig bedömning ska göras av kringliggande omständigheter som kan antas ha påverkat det valda förfarandet. Nedan redogörs närmare för olika omständigheter som bör beaktas vid tillämpningen av undantaget från tioprocentregeln. Det bör noteras att detta endast utgör exempel och inte är någon uttömmande uppräkningslista av vilka omständigheter som bör beaktas.

Omständigheter som bör beaktas är t.ex. om det handlar om slussning av räntebetalningar via andra företag i intressegemenskapen och slussningen framstår som omotiverad vid sidan av de skatteeffekter som uppnås. Vid bedömningen av om det rör sig om omotiverad slussning är den valda strukturen relevant. Som ett exempel på i sammanhanget omotiverad slussning anges i promemorian att ett företag som har stora underskott och som saknar medel att låna ut ändå agerar som långivare genom att pengar slussas dit från andra företag i intressegemenskapen i syfte att uppnå skattefördelar. Om t.ex. skuldförhållandet har upprättats för att intressegemenskapen ska kunna utnyttja ett underskott i ett företag i ett visst land genom att ett lån eller kapital för utlåning slussas dit bör avdrag inte få göras. Ett sådant förfarande bör anses ha genomförts för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Syftet kan t.ex. vara att kringgå koncernbidragsreglerna. En annan situation som skulle kunna ifrågasättas är att en intressegemenskap i samband med förvärv av delägarätter bildar nya bolag vars huvudsakliga funktion är att inneha en lånefordran.

Vidare är kapitalets ursprung en faktor som bör ingå i bedömningen. Den omständigheten att det rör sig om egenupparbetade medel som lånas ut kan, sett ur borgenärens perspektiv, tala för att det handlar om sunda affärsmässiga skäl. Beskattningsnivån hos mottagaren av räntan är en annan av de omständigheter som bör beaktas vid bedömningen av om skuldförhållandet har uppkommit av skatteskal eller inte. Räntebetalningar på interna lån mellan konventionellt beskattade svenska aktiebolag mellan vilka det föreligger koncernbidragsrätt kommer inte att träffas av undantaget.

Bland annat Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet har synpunkter på tioprocentsregeln avseende hur mottagaren av räntan beskattas. Regeringen anser inte att det finns anledning att göra någon ändring av tioprocentsregeln förutom vad som angetts ovan. När det gäller frågan om tillämpningen av tioprocentsregeln i övrigt bör samma principer som anges i förarbetena till den nu gällande regleringen gälla (prop. 2008/09:65 s. 57 f.). Detta betyder t.ex. att någon ändring inte är avsedd för tolkningen av uttrycket ”vem som faktiskt har rätt till inkomsten” (s.k. beneficial owner) eller hur beskattningsnivån ska beräknas, dvs. det hypotetiska testet. Vad som sägs i ovan nämnda förarbeten i dessa avseenden ska således fortfarande gälla.

Det undantag som föreslås i tioprocentsregeln ska också gälla för det komplement till tioprocentsregeln som föreslås för företag som beskattas schablonmässigt med avkastningsskatt eller på ett likartat sätt, se avsnitt 10.4.1.

Tid för omprövning

I promemorian föreslogs att en särskild reglering skulle införas i 66 kap. 27 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, som innebar att i de fall den omvända ventilen var tillämplig skulle ett beslut om omprövning kunna fattas inom den tidsperiod som gäller för efterbeskattning, dvs. sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, trots att någon oriktig uppgift inte har

lämnats. Såsom angetts ovan har denna föreslagna utvidgade tidsfrist kritiserats av remissinstanserna. Eftersom det inte föreslås att den generella omvända ventilen där Skatteverket har bevisbördan ska införas finns det inte heller skäl för att utvidga tidsfristen för omprövning. I stället bör de befintliga reglerna i skatteförfarandelagen gälla vad avser tiden för omprövning. Detta innebär att ett beslut om omprövning till nackdel för den skattskyldige enligt huvudregeln i 66 kap. 21 § SFL ska meddelas inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (tvåårsfristen).

Efter tvåårsfristen kan visserligen enligt befintligt regelverk beslut om efterbeskattning fattas, 66 kap. 27 § SFL. Ett sådant beslut får meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. En förutsättning för att ett beslut om efterbeskattning ska kunna fattas är dock att en oriktig uppgift har lämnats. Uttrycket oriktig uppgift har enligt förarbetena (prop. 2010/11:165 s. 1110) samma innebörd som gäller vid påförande av skattetillägg. I 49 kap. 5 § SFL definieras uttrycket oriktig uppgift. Av sistnämnda lagrum framgår att en uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en lämnad uppgift är felaktig eller en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats. En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. Det är Skatteverket som har bevisbördan för att en oriktig uppgift har lämnats. Vidare är beviskravet förhöjt, vilket framgår av orden "klart framgår".

Några remissinstanser har anfört att om den omvända ventilen införs bör förvaltningsrätt vara första instans. Som framgått tidigare lägger inte regeringen fram förslaget om en omvänd ventil. Det föreslås inte heller att några särskilda regler ska gälla för omprövning avseende det ovan föreslagna undantaget från tioprocentregeln eller det komplement till tioprocentsregeln som föreslås för företag som beskattas schablonmässigt med avkastningsskatt eller på ett likartat sätt.

Lagförslaget

Det föreslagna undantaget från tioprocentregeln och den kompletterande regeln för företag som beskattas schablonmässigt med avkastningsskatt eller på ett likartat sätt tas in i ett nytt tredje stycke i 24 kap. 10 d § IL.

10.4.3 Ventilen för affärsmässigt motiverade förhållanden

Regeringens förslag: Kompletteringsregeln i 24 kap. 10 d § första stycket 2 inkomstskattelagen, den s.k. ventilen, utvidgas till att gälla alla interna lån. Den ändras också i vissa andra avseenden.

Avdrag ska göras, trots att förutsättningarna i den s.k. tioprocentregeln eller i den kompletterande regeln för företag som beskattas schablonmässigt med avkastningsskatt eller på ett likartat sätt inte är uppfyllda, om företaget kan visa att det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Om skulden avser ett förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen eller i ett företag som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen ska företaget visa att även förvärvet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat för att avdrag ska få göras. Det föreslås också att en skuld som har ersatt en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen ska omfattas av bestämmelsen om förvärv av delägar rätt om denna tillfälliga skuld avser ett sådant förvärv. Vid bedömningen av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat ska det särskilt beaktas om finansiering i stället hade kunnat ske genom ett tillskott från det företag som innehar den aktuella fordran på företaget eller från ett företag som, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det låntagande företaget.

Ventilen begränsas även till att bara gälla om det företag som har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens bortsett från en ändring i bestämmelsen om att det särskilt ska beaktas om finansiering hade kunnat ske genom ett tillskott från ett företag inom intressegemenskapen i stället för genom ett lån.

Remissinstanserna: *Skatteverket, Internationella Handelshögskolan i Jönköping, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Tjänstemännens centralorganisation (TCO), Kommuninvest ekonomisk förening, SABO, Södertälje kommun, Sundsvalls kommun, Linklaters och Skeppsbron Skatt* har lämnat synpunkter på uttrycket ”affärsmässigt motiverat”. *Sveriges advokatsamfund, Svensk Försäkring, Svenska Riskkapitalföreningen (SVCA), Industrins finansförening (IFF), Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Internationella Handelshögskolan i Jönköping, Far och Skeppsbron Skatt* ifrågasätter förslaget att särskilt beakta om tillskott hade kunnat lämnas vid bedömningen av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat. Även *Förvaltningsrätten i Uppsala* har lämnat synpunkter i den delen och menar bl.a. att även utdelning bör anges i lagtexten som en faktor att beakta vid prövningen av vad som skuldmässigt ska anses vara ”affärsmässigt motiverat”. IFF, *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vilket yttrande *Stockholms Handelskammare, Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt*

Näringsliv, Svensk Försäkring och Svenska Bankföreningen har anslutit sig, TCO, Lantmännens riksförbund (LRF), Atlas Copco AB och Akelius Fastigheter AB ifrågasätter att ventilen begränsas till att bara gälla om räntemottagaren hör hemma inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller, under vissa villkor, i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal. Internationella Handelshögskolan i Jönköping anser att förslaget att begränsa tillämpningsområdet kan ses som ett sätt att balansera behovet av att skydda skattebasen samtidigt som en viss grad av förutsebarhet upprätthålls. Sveriges kommuner och Landsting (SKL), Västerås kommun, Stockholms kommun, Södertälje kommun, Skellefteå kommun, Umeå kommun, Eskilstuna kommun, Växjö kommun, Malmö kommun, Gävle kommun, Göteborgs kommun, Sundsvalls kommun och Örebro kommun anför bl.a. att förslaget får mycket negativa effekter avseende kommunala internbanker, vars verksamhet man menar är helt affärsmässig. Trots detta är det osäkert om avdrag kommer att få göras med stöd av ventilen eller inte. Svenska Missionskyrkan anför att utrymmet för att tillämpa ventilen förefaller mycket litet när långivaren är ett trossamfund eller en ideell förening.

Skälen för regeringens förslag: Den s.k. ventilen i 24 kap. 10 d § första stycket 2 inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, i de befintliga ränteavdragsbegränsningsreglerna innebär att ränteutgifter ska dras av om företaget kan visa att både förvärvet och den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. Detta gäller oavsett hur den motsvarande inkomsten beskattas. Bestämmelsen innebär att rätt till avdrag kan föreligga trots att förutsättningarna i den s.k. tioprocentsregeln inte är uppfyllda. I samband med att de nu gällande reglerna infördes angavs bl.a. följande i förarbetena. Det kan inte uteslutas att det finns några undantagsfall där beskattningen är mycket låg, samtidigt som det uppenbarligen inte handlar om sådan skatteplanering som reglerna är avsedda att motverka. Det borde därför finnas möjlighet att få göra avdrag även i sådana situationer. Avsikten med ventilen är att den ska utgöra en säkerhetsventil i sådana undantagsfall där beskattningen är mycket låg, men där transaktionerna anses ha vidtagits huvudsakligen av affärsmässiga skäl (prop. 2008/09:65 s. 67 och 87).

Vidare har också Högsta förvaltningsdomstolen (se avsnitt 5.5) konstaterat att ventilen ska tillämpas restriktivt och har framhållit att även konkurrensskäl talar för en restriktiv tillämpning, eftersom den som får tillämpa ventilen får en lägre skattekostnad i förhållande till den som inte får avdrag för sin räntekostnad.

Den befintliga ventilen är utformad för att gälla i samband med interna förvärv av delägarätter. När reglerna nu föreslås utvidgas till att gälla alla interna lån behöver den anpassas till förslaget. I likhet med vad som föreslås i promemorian bör bestämmelsen ändras dels vad gäller skulder avseende externa förvärv av delägarätter, dels vad gäller andra interna skulder.

Som regeln är utformad i dag får avdrag göras för ränteutgifter om företaget kan visa att både förvärvet och den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. Vad gäller externa förvärv av delägarätter bör samma krav som i dag ställs på interna förvärv av delägarätter gälla, även om det i normala fall kan

antas att sådana förvärv görs av affärsmässiga skäl om motparten är ett oberoende företag. Vid interna förvärv av delägarätter omfattas alla förvärv från ett företag i intressegemenskapen oavsett storleken på förvärvet. Vad gäller externa förvärv bedöms det dock som tillräckligt att särbehandla förvärv av delägarätter i företag som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen. Regeringen föreslår därför att ventilen ändras så att den även gäller i alla de situationer där det förvärvade företaget efter förvärvet ingår i samma intressegemenskap som det företag som yrkar avdrag för ränteutgifter. Förslaget innebär sammanfattningsvis att om skulden avser ett förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen eller i ett företag som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen ska företaget visa att både förvärvet och det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade för att avdrag ska få göras. För att tydliggöra att bedömningen ska göras ur både gäldenärens och borgenärens perspektiv samt för att det ska vara tydligt att alla relevanta omständigheter som har samband med skuldförhållandet ska beaktas föreslås även att uttrycket ”skuld” ändras till ”skuldförhållande”.

Vad gäller övriga skulder, dvs. skulder som inte avser ett förvärv av delägarätter från ett företag som ingår i intressegemenskapen eller i ett företag som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen, bedöms det som tillräckligt att den skattskyldige kan visa att det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Vid prövningen av om skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat ska det ske en samlad bedömning av de omständigheter som har samband med skuldförhållandet.

Internationella Handelshögskolan i Jönköping, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Tjänstemännens centralorganisation (TCO), Kommuninvest ekonomisk förening, SABO, Linklaters och Skeppsbron Skatt har framfört synpunkter på uttrycket ”affärsmässigt motiverat och hur det ska tolkas i olika situationer. Linklaters anser att uttrycket är alldeles för vagt och att varken skattskyldiga, Skatteverket eller domstolar kommer att ha någon klarare bild av hur uttrycket ska förstås förrän rättspraxis utbildats och stabiliserat sig på området, vilket kan ta åtskilliga år. Skatteverket betonar att det ytterst är domstolarna som avgör om förutsättningarna för tillämpning av ventilen är för handen och att det redan i dag görs bedömningar av olika slag.

Regeringen anser att förutsebara och lättillämpade regler är att föredra. Uttrycket affärsmässiga skäl är dock inte något nytt uttryck utan finns redan i de befintliga reglerna. Genom att lagstiftningen utvidgas till alla lån inom en intressegemenskap blir uttrycket dock tillämpligt i fler situationer. Som framgår av avsnitt 10.1 och 10.2 är de nu föreslagna reglerna utformade för att skydda bolagsskattebasen mot skatteplanering med skulder från företag inom samma intressegemenskap samtidigt som utgångspunkten är att affärsmässigt bedriven verksamhet inte ska drabbas så långt det är möjligt. Uttrycket ”affärsmässigt motiverad” i ventilen infördes för att tillgodose dessa båda målsättningar. För att affärsmässigt bedriven verksamhet inte onödigt ska försvåras anser regeringen att det är nödvändigt att även i fortsättningen undanta skuldförhållanden som är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. Det är inte möjligt att ge exakt besked om i vilka situationer avdrag får göras

eller inte eftersom en bedömning ska göras utifrån de specifika omständigheterna i det aktuella skuldförhållandet. I takt med att rättspraxis utvecklas kommer förutsebarheten i reglerna dessutom att öka. Av avsnitt 5.5 framgår att det redan finns viss praxis när det gäller ventilen, som kan ge vägledning när det gäller det nu lämnade förslaget, även om denna praxis bara gäller ränteavdrag vid internt finansierade förvärv av delägaraktier från ett företag inom intressegemenskapen. Enligt regeringens uppfattning finns det skäl för en fortsatt restriktiv tolkning av ventilen särskilt när det gäller de fall av skatteplanering som har identifierats avseende förvärv av delägaraktier. Detsamma gäller de möjligheter till kringgåenden som tas upp i avsnitt 10.2, exempelvis genom att använda lånet till att lämna ett tillskott till ett företag som sedan förvärvar andelar eller genom att en inkrämsöverlåtelse görs. Eftersom det föreslås att ränteavdragsbegränsningsreglerna ska gälla ränteutgifter avseende alla lån inom en intressegemenskap kommer det dock att finnas situationer där det finns anledning att tillämpa ventilen mindre restriktivt.

När det gäller frågan om skattemässiga överväganden ska beaktas konstaterade regeringen i förarbetena till de befintliga reglerna (prop. 2008/09:65 s. 87 f.) att uttrycket ”affärsmässigt” ska ses i ljuset av det sammanhang som det används, dvs. för att motverka skattedrivna transaktioner. Vidare anförde regeringen att det därför ligger i sakens natur att skatteeffekter inte ska beaktas när man bedömer om en åtgärd är huvudsakligen affärsmässigt motiverad. Motsvarande resonemang bör enligt regeringen gälla även för övriga interna lån när reglerna utvidgas. Skattemässig hänsyn bör därmed inte kunna beaktas vid bedömningen av om ett skuldförhållande är affärsmässigt motiverat. Som regeringen påtalade i nämnda förarbeten kan dock ventilen vara tillämplig även om de aktuella förhållandena innebär vissa fördelaktiga skatteeffekter vid sidan av de affärsmässiga motiven eftersom transaktionerna endast behöver vara ”huvudsakligen” affärsmässigt motiverade. Detta resonemang är även tillämpligt när det gäller interna lån generellt sett, dvs. oavsett vad lånet används till. Nedan redogörs närmare för hur ventilen är avsedd att tillämpas. Det bör dock observeras att de situationer som nämns nedan endast utgör exempel och inte är någon uttömmande uppräkningslista av vilka omständigheter som bör beaktas.

Enligt regeringens uppfattning bör det t.ex. beaktas om intressegemenskapen bedriver reell ekonomisk verksamhet i det land där mottagaren av räntebetalningen är etablerad samt om ränteutgifterna inte är anmärkningsvärt stora jämfört med vad som betalats i samband med lån till företag i andra länder med högre beskattning. Dessa omständigheter kan tala för att förutsättningarna i ventilen är uppfyllda.

Omständigheter som kan tala emot att ventilen är tillämplig är om mottagaren varken beskattas för ränta eller utdelning eller om beskattningen kan neutraliseras av att mottagen ränta vidareutdelas med avdragsrätt. Ett annat exempel är att olika former av hybridinstrument eller hybridföretag har använts på ett sätt som leder till en förmånlig skattesituation. Med hybridinstrument avses t.ex. instrument vars avkastning i ett land betraktas som avkastning på eget kapital (utdelning) medan det i det andra landet betraktas som avkastning på främmande kapital (lån). Vidare avses med hybridföretag ett företag som i ett land

betraktas som ett skattesubjekt medan det i det andra landet är företagets delägare som beskattas. Även den valda strukturen och kapitalets ursprung bör beaktas.

Ett exempel som lyfts fram i promemorian på vad som normalt sett anses vara huvudsakligen affärsmässigt motiverat är kortfristiga skulder. Av promemorian framgår att det gäller under förutsättning att det inte handlar om ett förfarande där skulden ersätts löpande med nya kortfristiga skulder. Med kortfristig avses i detta sammanhang sådana skulder som har en löptid på högst ett par månader. När det gäller avdrag för ränta som ett företag i Sverige betalar ut från en cash-pool (avseende en deposition i cash-poolen) bör skuldförhållandet normalt anses som huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Även lån till löpande verksamhet bör enligt bedömningen i promemorian anses som huvudsakligen affärsmässigt motiverat, under förutsättning att det inte rör sig om ett systematiskt uppbyggande av en stor skuld. *NSD* till vilket yttrande *Stockholms Handelskammare*, *Fastighetsägarna Sverige*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svensk Försäkring* och *Svenska Bankföreningen* har anslutit sig, ifrågasätter hur reglerna ska tillämpas på skuldförhållanden inom cash-pools och anför bl.a. följande. Upplåning inom svenska koncerner sker i normala fall via s.k. cash-pools. Det upprättas således inga lånekontrakt mellan parterna för enskilda lån utan skulden utgörs i stället av en balans som förändras från dag till dag. Någon återbetalning av "lånet" (som inte är ett identifierbart lån utan endast ett utökat skuldsaldo) sker alltså inte. I stället förnyas balansen från dag till dag och skuldförhållandet ges därigenom en långfristig karaktär. "Normal" cash-pool-verksamhet är därmed inte särskilt kortfristig till sin natur eftersom skuldförhållandet tenderar att ligga kvar år efter år med varierande belopp

När det gäller frågan om hur man ska se på s.k. cash-pool-verksamhet och kortfristiga skulder delar regeringen den bedömning som görs i promemorian, men vill göra följande förtydliganden. Till att börja med kan det konstateras att likviditetshanteringen i en företagsgrupp kan organiseras på många olika sätt. Samordningen av finansfunktionerna genom s.k. treasury-verksamhet, internbanker och s.k. cash-pool-verksamhet sker utifrån vad som är lämpligast med hänsyn till de specifika förutsättningarna i det enskilda fallet. När det gäller avdrag för ränta som ett företag i Sverige betalar ut från en cash-pool (avseende en deposition i cash-poolen) är skuldförhållandet normalt sett kortfristigt och ska därför normalt sett anses som huvudsakligen affärsmässigt motiverat. En cash-pool-verksamhet innebär att koncernens likviditet hanteras av ett eller flera företag. Det kan exempelvis ske genom att varje företag i koncernen har ett konto i cash-poolen dit den dagliga över- eller underlikviditeten rapporteras och stäms av. När det gäller de skulder som hanteras inom en cash-pool är det naturligt att balansen varierar löpande. Att balansen varierar medför inte att skulderna inte ska betraktas som kortfristiga, så länge det handlar om normal cash-pool-verksamhet. Om företaget som innehar cash-poolen i stället är mottagare av räntebetalningen och beskattningen understiger tio procent får omständigheterna i det enskilda fallet avgöra om förhållandena är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. Vid bedömningen av vad som är normal cash-pool-verksamhet är det centralt att se till det bakomliggande syftet. Om

det rör sig om ett kortfristigt behov av likviditet eller ett kortfristigt tillskjutande av likviditet bör det vara fråga om normal cash-pool-verksamhet. Om syftet med att använda medel från cash-poolen i stället är att t.ex. göra en större investering är det normalt sett inte fråga om ett kortfristigt lån. Andra viktiga aspekter vid bedömningen av om det är fråga om normal cash-pool-verksamhet är att det ska vara fråga om kortfristiga likviditetsbehov och en balans som ständigt fluktuerar, vilket även NSD lyfter fram. Även om ett företag t.ex. skulle vara "nettomottagare" i cash-poolen så innebär det inte att skuldförhållandet blir långfristigt till sin natur, om det inte rör sig om samma belopp över en längre period. Vad gäller en koncerns internbanksverksamhet kan det konstateras att det även kan finnas affärsmässiga skäl för att viss långsiktig upp- respektive utlåning t.ex. sker via moderbolaget. Som framgått ovan är det regeringens avsikt att affärsmässigt bedriven verksamhet inte ska drabbas så långt det är möjligt. En effektiv likviditetshantering inom en koncern är exempel på ett affärsmässigt skäl för skuldförhållandet. Det ska dock vägas mot övriga omständigheter som legat till grund för skuldförhållandet. Flera remissinstanser har också påpekat att det finns affärsmässiga skäl för en samordning av likviditetshanteringen. Enligt regeringen innebär detta dock inte att förhållandena är sådana att det per automatik går att dra slutsatsen att samtliga transaktioner som sker via en samordnad finansfunktion uppfyller kriterierna för att avdrag ska få göras enligt ventilen. En prövning måste göras av förutsättningarna i det enskilda fallet.

Ett antal remissvar har även kommit in från kommunsektorn. I remissvaren framhålls i huvudsak att förslaget får mycket negativa effekter avseende kommunala internbanker, vars verksamhet remissinstanserna anser är helt affärsmässig. Remissinstanserna anser att det är osäkert om avdrag kan få göras med stöd av ventilen eller inte. Förslagets effekter på kommunsektorn behandlas även i konsekvensanalysen (avsnitt 11.2) och i avsnittet om intressegemenskapsdefinitionen (avsnitt 10.3). SKL anför att förslaget kan innebära att de kommunala internbankerna måste avvecklas, vilket medför att kostnaderna för den externa upplåningen kommer att öka med betydande belopp. Skälet till att kommunerna har internbanker är enligt SKL för att få en mer kostnadseffektiv upplåning, tillgång till externa lån och för att underlätta och ha full kontroll över risknivån i låneportföljen. Några skatteskal finns inte enligt SKL. Skatteeffekterna blir exakt desamma om lånen i stället tas upp externt av de bolag som berörs av förslaget. De bolag som i första hand berörs av förslaget är de av kommunerna direkt och indirekt ägda bostadsbolagen och energibolagen. Mellan kommunerna och dessa bolag tillämpas armlängdsavstånd vad gäller ränteersättningen. *Södertälje kommun* anser att det bör framgå att kommunala internbanker omfattas av undantaget "affärsmässiga skäl". Även *Stockholms kommun*, *Västerås kommun*, *Skellefteå kommun*, *Umeå kommun*, *Malmö kommun*, *Växjö kommun*, *Eskilstuna kommun* och *Örebro kommun* anför att deras internbanksverksamhet är helt affärsmässigt motiverad. De ränteavdrag som i dag får göras av kommunernas bolag, skulle även kunna göras om bolagen lånade av en extern bank, men till en högre räntekostnad. Enligt Eskilstuna kommun och Västerås kommun skulle den föreslagna ränteavdragsbegränsningen snedvrider konkurrensen för de kommunägda

bolag som verkar på en konkurrensutsatt marknad, då de privata konkurrenterna även i fortsättningen skulle kunna ha ränteavdragsrätt. Örebro kommun anser bl.a. att det bör anges ett särskilt undantag för lån inom kommunkoncerner med affärsmässiga villkor. *Göteborgs kommun* anser att eftersom man genom sin internbank tar upp lån på marknaden och vidareutlånar dessa till bolagen blir effekten att räntorna beskattas vid två tillfällen. *Sundsvalls kommun* menar att förslaget medför ett osäkert rättsläge vad gäller avdragsrätt på räntor i kommunens bolag. Internbankens verksamhet har enligt kommunen ett affärsmässigt och transparent arbetssätt, som granskas internt och externt. *Gävle kommun* anför bl.a. att den sammantagna administrativa hanteringen i koncernen skulle öka betydligt. Även *Svenska Missionskyrkan* har berört effekterna för skattebefriade subjekt och anför att utrymmet för att tillämpa ventilen förefaller mycket litet när långgivaren är ett trossamfund eller en ideell förening med hänsyn till praxis på området.

Kommuner är skattebefriade för sina ränteinkomster, vilket innebär att en intressegemenskap inom den kommunala sektorn kan minska sin beskattning genom ränteavdrag. Mot den bakgrunden anser regeringen att det inte är lämpligt med någon form av uttryckligt undantag som innebär att en internbank som innehas av en kommun alltid ska anses huvudsakligen affärsmässigt motiverad vid tillämpning av ventilen. Regeringen är av uppfattningen att kommuner som vill driva sin verksamhet i bolagsform ska göra det på likartade villkor som annan näringsverksamhet. Kommuner ska inte på ett icke affärsmässigt sätt kunna utnyttja sin egen skattefrihet till att minska skattekostnaderna i de kommunala bolagen. I annat fall finns risk för att privat näringsverksamhet missgynnas jämfört med kommunal näringsverksamhet. Förslaget avser inte heller att stoppa kommunernas möjlighet till en samlad och kostnadseffektiv upplåning för bolag inom intressegemenskapen. Internbanker i kommunala bolag omfattas av tioprocentsregeln. När kommuner själva verkar som internbanker medför kommunernas undantag från skattskyldighet att ränteutgifter för lån från dessa internbanker inte kommer att omfattas av tioprocentsregeln eftersom mottagaren av räntebetalningen (dvs. kommunen) är skattebefriad för ränteinkomsten. I dessa fall får de kommunala bolagen i stället visa att förhållandena är huvudsakligen affärsmässigt motiverade för att avdrag ska få göras. Vid bedömningen av om dessa skuldförhållanden är affärsmässigt motiverade ska samma kriterier vägas in som redogjorts för ovan om kortfristiga skulder, cash-pooler och internbanker. Där framgår bl.a. att kortfristiga skulder normalt sett anses vara huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Vidare framhålls det att en effektiv likviditetshantering inom koncernen kan vara ett affärsmässigt skäl till skuldförhållandet som ska vägas mot övriga omständigheterna som legat till grund för skuldförhållandet. Motsvarande gäller även för kommuners likviditetshantering. Regeringen anser därför att det varken är lämpligt eller att det finns någon anledning att införa särskilda regler för kommunala internbanker. Det finns av samma anledning inte heller skäl att införa särskilda regler för trossamfund eller ideella föreningar.

Av avsnitt 10.2 framgår att externa lån inte omfattas av de förslag som nu lämnas (bortsett från de situationer som berörs nedan i avsnitt 10.5). Detta innebär att vanlig bankverksamhet, vars låneverksamhet huvud-

sakligen består i att förmedla lån till externa kunder inte berörs av de förslag som lämnas. För bankers interna verksamhet har bedömningen gjorts att inga särregler behövs. Banker som har verksamhet enbart i länder där inkomsten som motsvarar ränteutgiften beskattas med minst tio procent – och ett övervägande skäl för skuldförhållandet inte har varit att uppnå en väsentlig skatteförmån – påverkas inte av de föreslagna reglerna. Vad som sägs ovan om kortfristiga skulder gäller också för bankverksamhet. Även vad som sägs ovan om normal cash-pool-verksamhet gäller för sådana funktioner hos banker. På samma sätt som gäller för övriga företag är ventilen tillämplig på ränteutgifter där mottagaren inte beskattas med minst tio procent, dvs. avdrag kan få göras för ränteutgifter om förhållandena är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. Även avseende banker kan det dock, när det anses befogat med hänsyn till omständigheterna, bli aktuellt att beakta om finansiering hade kunnat ske genom ett tillskott, i stället för genom ett lån från ett företag i intressegemenskapen.

Hade finansiering kunnat ske genom kapitaltillskott?

Av promemorian framgår att en omständighet som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat är frågan om finansiering, dvs. om tillskott hade kunnat lämnas i stället.

Förvaltningsrätten i Uppsala motsätter sig inte att bestämmelsen införs men efterfrågar förtydliganden beträffande bestämmelsens tillämpningsområden. Förvaltningsrätten tar även upp att värdeöverföring kan ske genom utdelning och att skatteupplägg ofta sker genom transaktioner, ofta i stegvisa förfaranden, genom kombination av lån, tillskott och utdelning eftersom sådana former av värdeöverföringar kan göras enkelt, gränsöverskridande och som regel utan beskattning. Detta talar för att inte bara tillskott utan även utdelning bör anges i lagtexten.

Göteborgs kommun tar upp att de även måste förhålla sig till annan lagstiftning, såsom reglerna för otillåtet statsstöd, förbud mot kors-subsventionering samt konkurrenslagens bestämmelser om otillåten kommunal säljverksamhet. Enligt Göteborgs kommun bedriver kommunens bolag i stor utsträckning verksamhet på en konkurrensutsatt marknad. Att ge bolagen konkurrensfördelar genom ersättning av lån med ägarkapital ser kommunstyrelsen som en stor risk, inte minst ur ett konkurrensperspektiv.

Mot bakgrund av vad Göteborgs kommun anför bör det förtydligas att förslaget inte innebär att lån rent faktiskt ska ersättas av tillskott. Förslaget innebär endast att möjligheten att lämna tillskott ska beaktas vid prövningen av om ränteavdrag ska få göras eller inte. Om långivaren har fått ett tillskott för att kunna lämna ett lån eller om långivaren tillskjuter sin fordran till ett annat företag i intressegemenskapen så rör det sig som regel inte om ett affärsmässigt motiverat lån. I dessa situationer hade det företag som lämnat tillskottet till långivaren lika gärna kunnat lämna tillskottet till det företag som är i behov av finansiering (låntagaren). Detsamma gäller om det långivande företaget hade kunnat lämna ett tillskott i stället för ett lån. Denna fråga berördes också av Högsta förvaltningsdomstolen i avgöranden den 30 november

2011 och 27 januari 2012 (se avsnitt 5.5). Högsta förvaltningsdomstolen gör i de ovan nämnda avgörandena bedömningen att koncerninterna förvärv som finansieras med koncerninterna lån inte innebär någon ökad skuldbelastning för koncernen som helhet, men kan medföra en lägre skattekostnad för den. Vidare konstaterar domstolen att sådana omstruktureringar i de allra flesta fall i stället kan ske genom tillskott.

I promemorian görs bedömningen att det bör framgå uttryckligen av lagtexten att det vid bedömningen av om skuldförhållandet är affärs-
mässigt motiverat, i den mening som avses i ventilen, särskilt ska beaktas om finansiering hade kunnat ske genom ett tillskott från ett företag inom intressegemenskapen, i stället för genom ett lån från ett företag i intresse-
gemenskapen. Det föreslås vidare att bedömningen bör göras på intressegemenskapsnivå, dvs. inte bara utifrån det långivande och låntagande företaget. Detta betyder att finansieringen även kan komma att beaktas om ett skuldförhållande etableras uppåt i hierarkin eller i sidled. *Sveriges advokatsamfund* konstaterar att tillskott så gott som alltid kan ske, om inte i annan form så i form av nyemission av aktier. Sveriges advokatsamfund är av uppfattningen att företag i normala fall föredrar koncerninterna lån framför tillskott, bl.a. eftersom de kan ges med iakttagande av mindre formalia och det finns färre begränsningar av möjligheten att betala ränta och amortera. Kapitaltillskott ger inlåsnings effekter, eftersom en förändring i större utsträckning kräver iakttagande av borgenärsskyddsregler och bolagsformalia. *Svensk Försäkring* ifrågasätter inte att det kan finnas skuldförhållanden som framstår som skattemässigt betingade i vissa av de situationer som beskrivs i promemorian, t.ex. om långgivaren har fått ett tillskott för att kunna lämna lånet. Som lagtexten är utformad torde emellertid ett skuldförhållande aldrig anses vara affärsmässigt motiverat om tillskott hade kunnat göras. *IFF* anför att frågan hur finansiering ska ske påverkas av flera olika hänsynstaganden, varav de skattemässiga effekterna endast utgör en del. Finansiering av utländska dotterbolag via kapitaltillskott leder, enligt IFF till risk för inlåsnings effekter och innebär dessutom en exponering mot valutakursförändringar vars effekter skiljer sig från vad som är fallet vid finansiering via lån. *LRF* anför att val av finansieringsform, lån eller tillskott, inte sällan torde bestämmas enbart av skatteskäl mellan företag i intressegemenskap. *Internationella Handelshögskolan i Jönköping* anser att förslaget riskerar att leda till orimliga krav på utredning och dokumentation av de skäl och möjliga alternativa lösningar som ligger till grund för bolagens valda finansieringsstruktur, eftersom bedömningen av potentiella alternativ ska göras på intressegemenskapsnivå. *Far* anför att vid valet av finansiering kan de bakomliggande skälen vara komplicerade och innefatta såväl skatterättsliga som andra överväganden. Även om ganska speciella situationer avses är lagförslaget generellt utformat och påbjuder att man alltid ska överväga om inte tillskott borde ha lämnats i stället. *Far* anser att det finns en stor risk att Skatteverket regelmässigt kan anförä att det svenska företaget borde ha mottagit ett tillskott, i vart fall i de situationer där det i intressegemenskapen finns en soliditet och likviditet som skulle kunna möjliggöra ett tillskott. En sådan regel måste, för att uppfylla rimliga krav på förutsägbarhet, utformas så att den så långt som möjligt endast träffar de situationer som den är avsedd för. *Skeppsbron Skatt*

påpekar att valet av finansiering i första hand beror på kostnaden för kapitalet och inte möjligheten till ränteavdrag för låntagaren. Även andra skäl, exempelvis likviditetsskäl eller de aktiebolagsrättsliga reglerna kring utdelning, kan enligt Skeppsbron Skatt avgöra finansieringsform.

I likhet med vad som framhålls i promemorian och med hänsyn till de skäl som anförs ovan anser regeringen, trots den kritik som har framförts, att det vid bedömningen av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat, i den mening som avses i ventilen, uttryckligen bör framgå av lagtexten att det särskilt ska beaktas om finansiering i stället hade kunnat ske genom ett tillskott. Att möjligheten att lämna tillskott särskilt ska beaktas innebär inte att det är den enda omständigheten som ska beaktas vid bedömningen av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat. Även andra omständigheter ska beaktas, som t.ex. möjligheten att i stället lämna utdelning som Förvaltningsrätten i Uppsala lyfter fram.

Några remissinstanser har anfört att det är ett problem att bedömningen av om kapitaltillskott hade kunnat lämnas ska göras på intresse-gemenskapsnivå, dvs. inte bara utifrån det långivande och låntagande företaget utan att det även kan komma att beaktas om ett skuldförhållande etableras uppåt i hierarkin eller i sidled. Syftet med att tydliggöra att finansieringsfrågan särskilt ska beaktas vid bedömningen av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat är, som tas upp ovan, att särskilt markera att det som regel inte handlar om ett affärsmässigt motiverat lån om långivaren t.ex. har fått ett tillskott för att kunna lämna ett lån eller om långivaren tillskjuter sin fordran till ett annat företag inom intressegemenskapen. Som redogjorts för ovan bedöms det som nödvändigt att införa den föreslagna regeln. Det finns även remissinstanser som bekräftar att valet av om finansiering ska ske genom lån eller tillskott inte sällan bestäms enbart av skatteskal. Regeringen har dock förståelse för att det i vissa situationer, t.ex. där det finns ett stort antal företag, kan bli komplicerat och administrativt tungt att undersöka om tillskott hade kunnat lämnas inom intressegemenskapen. Avsikten har inte heller varit att beakta möjligheten att lämna kapitaltillskott från varje företag inom intressegemenskapen. Regeringen anser därför att det finns skäl att justera förslaget i detta avseende. Enligt regeringen bör det för att täcka in de situationer som avses räcka med att det särskilt beaktas om finansiering i stället hade kunnat ske genom ett tillskott från det företag som innehar den aktuella fordran på företaget eller från ett företag som, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det låntagande företaget. Detta ökar förutsebarheten i förslaget.

Svenska Riskkapitalföreningen framhåller att det inom vissa jurisdiktioner inte är civilrättsligt eller skatterättsligt möjligt att lämna kapitaltillskott. Enligt lagtexten ska det särskilt beaktas om tillskott hade kunnat lämnas. Avsikten är således att en bedömning ska göras i varje enskilt fall av om tillskott kunnat lämnas. Vid bedömningen av om det varit möjligt med sådan finansiering anser regeringen att hänsyn bör tas till om det finns faktiska juridiska hinder för att lämna tillskott enligt lagstiftningen i det land där företaget hör hemma. Vidare är avsikten att även andra omständigheter som påverkar om det är möjligt att lämna tillskott ska beaktas. En sådan omständighet kan vara graden av inflytande i det låntagande företaget, t.ex. genom ägarandel.

Förutsättningarna för att lösa finansieringsfrågan via tillskott kan t.ex. vara större om låntagaren är ett, direkt eller indirekt, helägt dotterföretag. Som framgår av avsnitt 5.5 avser de fall som har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen – och där domstolen har påpekat att kapitaltillskott hade kunnat lämnas i stället för finansiering med koncerninterna lån – helägda dotterföretag. I dessa fall har det således rört sig om en hög grad av inflytande. Det bör även vägas in i vilken utsträckning affärsmässiga överväganden skulle påverkas negativt av en alternativ finansiering genom kapitaltillskott och vilka konsekvenserna skulle bli av detta. Om det vid bedömningen konstateras att ett företag i den relevanta kretsen inte har haft möjlighet att lämna tillskott måste det även undersökas om något av de övriga företagen haft en sådan möjlighet. Som framgår ovan innebär den omständigheten att det ”särskilt” ska beaktas om tillskott kan lämnas att det inte enbart är det som ska beaktas vid bedömningen av om avdrag ska få göras för ränteutgifter enligt ventilen. Hänsyn ska även tas till övriga omständigheter som är relevanta vid bedömningen av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat. Det gäller både sådant som talar för och sådant som talar emot affärsmässighet.

Med hänsyn till vad som anförts ovan föreslår regeringen att det vid bedömningen av om skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat, i den mening som avses i ventilen, ska det särskilt beaktas om finansiering i stället för genom ett lån från ett företag i intressegemenskapen, hade kunnat ske genom ett tillskott från det företag som innehar den aktuella fordran på företaget eller från ett företag som, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det låntagande företaget. Bedömningen ska inte bara göras utifrån det långivande och låntagande företagets situation. Det ska även beaktas om ett företag som befinner sig högre upp i organisationen än det företag som vill göra avdrag för ränteutgifter hade kunnat lämna ett tillskott till företaget.

Avgränsningen av ventilen

Som framgår ovan (avsnitt 10.1) innebär ränteavdragsreglerna, trots lagändringen 2009, att det fortfarande finns stora incitament att av skattemässiga skäl etablera koncerninterna skuldförhållanden som medför att vinster upparbetade i Sverige inte beskattas här. I promemorian görs bedömningen att detta innebär ett allvarligt hot mot bolagsskattebasen. Regeringen instämmer i denna bedömning. En koncern kan t.ex. strukturera ett låneförhållande inom intressegemenskapen på ett sådant sätt att räntan betalas till en mottagare i en jurisdiktion med mycket låg beskattning eller ingen beskattning alls. Med hänsyn till det växande hotet mot den svenska bolagsskattebasen som ränteupplägg med interna lån utgör, framhålls det i promemorian att det finns skäl att överväga en begränsning av ventilen till att endast gälla i de fall där mottagaren av räntan hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal. Mot denna bakgrund anser även regeringen att en sådan begränsning bör övervägas. Detta skulle innebära att räntor som

exempelvis betalas till lågskattejurisdiktioner inte kommer att omfattas av ventilen, även om förhållandena är huvudsakligen affärsmässigt motiverade.

I promemorian tas det också upp att det finns skäl som talar emot en avgränsning av tillämpningsområdet för ventilen till att endast gälla om räntemottagaren hör hemma inom EES eller, under vissa villkor, i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal. Ett skäl som tas upp i promemorian är att det kan uppkomma problem med s.k. cash-pool-verksamhet. De problem som nämns kan uppstå när företag i en intressegemenskap är etablerade i en stat utanför avgränsningen för tillämpningen av ventilen. Om ett sådant företag skulle deponera ett kortfristigt likvidöverskott i en gemensam cash-pool i Sverige skulle den ränta som cash-poolen betalar för depositionen inte få dras av, även om cash-pool-verksamheten i sig är affärsmässigt bedriven.

Vidare görs i promemorian den samlade bedömningen att behovet av att skydda bolagsskattebasen och att motverka att obeskattade bolagsvinster förs ut ur landet väger tyngre än de problem som skulle kunna uppkomma med anledning av den föreslagna begränsningen av tillämpningsområdet för ventilen. Därför föreslås det att ventilen endast ska gälla om mottagaren av räntan hör hemma inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal. Vidare bedöms det som rimligt att avgränsa regeln till att endast gälla sådana skatteavtal som inte är begränsade till att omfatta vissa inkomster. Som ytterligare förutsättning föreslås det att företaget i fråga ska omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och att företaget har hemvist i den andra avtalsslutande staten enligt skatteavtalet. Avgränsningarna syftar till att undvika att ventilen är tillämplig på företag som i samband med skatteavtalsförhandlingar har bedömts vara föremål för en så förmånlig skattemässig behandling i den stat där de har hemvist att de inte ska vara berättigade till avtalsförmåner eller som enligt skatteavtal har hemvist i annan stat.

Internationella Handelshögskolan i Jönköping anser att förslaget om att regelns omfattning ska begränsas till att enbart gälla företag inom EES eller i stat med vilket Sverige har ingått ett skatteavtal kan ses som ett sätt att balansera behovet av att skydda skattebasen samtidigt som en viss grad av förutsebarhet ändå upprätthålls. Endast ett fåtal av de remissinstanser som har lämnat synpunkter på förslaget har ifrågasatt en begränsning av ventilen till att bara gälla om räntemottagaren hör hemma inom EES eller, under vissa villkor, i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal. Till dessa hör *Tjänstemännens centralorganisation (TCO)* som ställer sig tveksam till begränsningen. Enligt TCO är risken att företagens strategiska expansionsplaner begränsas utifrån skattemässiga snarare än affärsmässiga strategier. Vidare anser *Näringslivets Skattedelegation (NSD)* – till vilket yttrande *Stockholms Handelskammare*, *Fastighetsägarna Sverige*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svensk Försäkring* och *Svenska Bankföreningen* har anslutit sig – att förslaget kan komma att leda till att svenska koncerner de facto diskrimineras i förhållande till globala företagskoncerner verksamma i Sverige. *Akelius Fastigheter AB* påpekar att hänsyn inte tas till att skatte- och turistparadis som Bahamas även har en seriös finansverksamhet och att förslaget därför stoppar seriös billig inlåning.

Några av remissinstanserna har tagit upp problem med cash-pool-verksamhet som kan uppkomma på grund av avgränsningen. *IFF* anför att begränsningarna skulle påverka normal cash-pool-verksamhet och att det ter sig både ytterst komplext och föga värdeskapande att försöka hålla reda på och vara beredd på att flera år i efterhand redovisa hur stor del av räntebetalningen till ett visst företag i verkligheten tillhörde andra företag i intressegemenskapen, deras sätt att beskatta ränta, huruvida dubbelbeskattningsavtal fanns eller inte, osv. *LRF* kan inte helt överblicka effekterna av de skärpningar som föreslås men anser att det är synnerligen viktigt att internbanker och cash-pooler som bedrivs av affärsmässiga skäl inte försvåras. *Atlas Copco AB* ifrågasätter att vissa länder enligt förslaget ska uteslutas från ventilens tillämpningsområde. En multinationell koncern som Atlas Copco har dotterföretag i mer än 70 länder och eftersom Sverige saknar dubbelbeskattningsavtal med vissa av dessa länder, kommer någon form av särlösning för koncernens likviditetshantering behöva införas för dessa.

Regeringen har förståelse för att den föreslagna begränsningen av tillämpningsområdet för ventilen bl.a. kan skapa behov av särlösningar avseende likviditetshanteringen och viss ökad administrativ börda. Regeringen instämmer dock i de bedömningar som gjordes i promemorian att behovet av att skydda bolagsskattebasen och att motverka att obeskattade bolagsvinster förs ut ur landet väger tyngre än de problem som skulle kunna uppkomma med hänsyn till begränsningen. Regeringen föreslår därför att ventilen begränsas på angivet sätt.

Interna lån som ersätter tillfälliga externa lån

De nuvarande ränteavdragsbegränsningsreglerna gäller även ränteutgifter avseende vissa externa skulder. Det finns bl.a. en regel för s.k. tillfälliga lån i 24 kap. 10 b § andra stycket IL som gäller i de fall en skuld till ett företag i intressegemenskap har ersatt ett tillfälligt externt lån (i avsnitt 10.5 behandlas s.k. back-to-back-lån). Enligt reglerna begränsas avdragsrätten om den tillfälliga skulden avser ett förvärv av en delägar rätt från ett företag inom en intressegemenskap precis som enligt den nu gällande huvudregeln i 24 kap. 10 b § första stycket IL. Orsaken till att dessa regler har införts är att reglerna om avdragsbegränsningar annars skulle kunna kringgå genom att ett tillfälligt lån först tas från en extern långivare i samband med ett förvärv av en delägar rätt från ett företag i intressegemenskapen och därefter ersätts lånet av ett internt lån.

Med hänsyn till att reglerna nu föreslås utvidgas till att gälla alla interna lån kommer nya interna lån som ersätter tillfälliga lån vid förvärv av delägar rätt att omfattas av regelverket utan att detta regleras särskilt. I promemorian görs dock bedömningen att det är nödvändigt med en regel som innebär att det lån som har ersatt ett tillfälligt externt lån ska omfattas av bestämmelsen i ventilen beträffande lån avseende förvärv av delägar rätt (dvs. villkoret att även förvärvet ska vara affärsmässigt). Ingen av remissinstanserna har haft några synpunkter på förslaget i denna del. Regeringen delar bedömningen i promemorian och föreslår att en sådan regel införs. Det ska således inte vara möjligt att omvandla ett förvärvslån till ett vanligt internt lån, med hjälp av ett tillfälligt externt

lån. På samma sätt som i rent interna situationer innebär regeln således att företaget ska visa att även förvärvet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat för att avdrag ska få göras om skulden avser ett förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intresse gemenskapen eller i ett företag som efter förvärvet ingår i intresse gemenskapen.

Vad som sägs ovan om hur ventilen är tänkt att tillämpas avseende finansiering genom tillskott och om avgränsning av ventilen o.s.v. gäller även interna lån som ersätter tillfälliga externa lån.

Lagförslaget

De föreslagna ändringarna tas in i den nya 24 kap. 10 e § IL.

10.5 Back-to-back-lån

Regeringens förslag: Bestämmelserna som rör vissa externa skuldförhållanden (s.k. back-to-back-lån) utvidgas till att även omfatta förvärv av delägar rätter i ett företag som efter förvärvet ingår i intresse gemenskapen, vilket bl.a. innebär att även externa förvärv av delägar rätter omfattas. Den kompletterande regeln till den s.k. tioprocent sregeln som införs för företag som beskattas schablonmässigt med avkastningsskatt eller på ett likartat sätt ska även tillämpas på back-to-back-lån. Även det undantag som införs från tioprocent sregeln och som även ska tillämpas för den kompletterande regeln till tioprocent sregeln som införs för företag som beskattas schablonmässigt med avkastningsskatt eller på ett likartat sätt gäller för back-to-back-lån. Undantaget innebär att ränteutgiften inte får dras av om skuldförhållandet till övervägande del har uppkommit för att intresse gemenskapen ska få en väsentlig skatte förmån.

Det föreslås även att tillämpningsområdet för den s.k. ventilen, som gäller om både förvärvet och det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade, begränsas. Ventilen föreslås bara gälla om det företag som innehar fordran hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattning s rätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet.

Promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. I promemorian föreslås att den s.k. tioprocent sregeln kompletteras med en generell omvänd ventil. Vidare föreslås att för det fall att den omvända ventilen är tillämplig ska ett beslut om omprövning kunna fattas inom den tidsperiod som gäller för efterbeskattning.

Promemorian innehåller inte heller något förslag om komplement till tioprocent sregeln för företag som beskattas schablonmässigt med avkastningsskatt eller på ett likartat sätt.

Remissinstanserna: Skatteverket påpekar att det för att undvika kringgåenden är nödvändigt att back-to-back-regleringen har samma

omfång som regleringen i övrigt. *Förvaltningsrätten i Uppsala* anser att regeln bör utökas för att täcka s.k. överkapitaliseringsfall.

Övriga remissinstanser har inte lämnat några särskilda synpunkter på förslaget om s.k. back-to-back lån, men de synpunkter som har lämnats avseende tioprocentsregeln och den s.k. ventilen kan antas omfatta även motsvarande föreslag avseende back-to-back-lån. Se vidare avsnitt 10.4 för remissinstanserna synpunkter avseende dessa frågor.

Skälen för regeringens förslag: De nuvarande ränteavdragsbegränsningsreglerna gäller även ränteutgifter avseende vissa externa skulder. Regleringen för s.k. back-to-back-lån finns i 24 kap. 10 c § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, och gäller om skulden till den externa långivaren kan anses ha samband med en fordran som ett företag i intressegemenskapen har på den externa långivaren eller något företag i intressegemenskap med denne (i avsnitt 10.4.3 behandlas reglerna om tillfälliga lån). Enligt reglerna begränsas avdragsrätten om skulden avser förvärv av delägarätter från ett företag som ingår i intressegemenskapen, vilket också gäller enligt den nu gällande huvudregeln i 24 kap. 10 b § IL. Avdragsrätten för ränteutgifter på dessa externa lån är enligt befintliga regler begränsade på motsvarande sätt som ränteutgifter på interna lån.

Syftet med den regel som finns i dag är att undvika kringgåenden genom att en extern långivare används som mellanhand vid ett förvärv. Detta kan ske genom att ett företag i intressegemenskapen (t.ex. i en lågskattejurisdiktion) lånar ut pengar till den externa långivaren och därigenom får en fordran. Denna lånar i sin tur ut pengarna till ett företag i intressegemenskapen.

Eftersom ränteavdragsbegränsningsreglerna nu föreslås utvidgas till alla interna lån uppkommer frågan om även andra externa back-to-back-lån än lån vid interna förvärv av delägarätter bör omfattas av back-to-back-bestämmelserna. Av promemorian framgår det att en avvägning i detta avseende måste göras mot svårigheterna som finns med att följa lån och bedöma om det föreligger ett samband mellan ett externt lån och en fordran inom intressegemenskapen, vilket även Lagrådet påpekade i samband med att de befintliga reglerna infördes (se prop. 2008/09:65 s. 52). Att beakta är också att det i dessa fall alltid är en extern part involverad. Med hänsyn till detta bedömdes det i promemorian sammantaget inte som nödvändigt att inkludera alla interna lån i denna bestämmelse.

Skatteverket anser att det är nödvändigt att back-to-back-regleringen har samma omfång som regelverket i övrigt, i likhet med vad som gäller enligt dagens regler för att det inte ska bli för lätt att kringgå reglerna. Med hänsyn till att förslaget i övrigt omfattar alla lån inom en intressegemenskap innebär det att back-to-back-regleringen bör utvidgas till att gälla alla back-to-back-situationer där fordran har samband med en skuld som ett annat koncernföretag har till den externa parten, inte bara till skulder som avser förvärv av delägarätter. Ett generellt omfång som är i överensstämmelse med regelverkets omfång i övrigt innebär enligt Skatteverket visserligen att intressegemenskapen måste analysera fler fordringar som ett koncernföretag kan ha på en extern part och se om dessa fordringar har samband med en skuld som ett annat koncernföretag har till denna externa part. Enligt Skatteverket ska dock den belastning

detta innebär för intressegemenskapen inte överdrivas. Argumentet att det i dessa fall alltid är en extern part involverad är enligt verket inte hållbart eftersom den externa parten har mycket att vinna på att agera som mellanhand. Enligt Skatteverket kan alla de skäl som framförs i promemorian för att göra regleringen i övrigt generell också anföras för att göra back-to-back-regleringen generell, såsom svårigheten att ”öronmärka” pengar, förhindra kringgåenden, m.m. *Förvaltningsrätten i Uppsala* föreslår att back-to-back-reglerna även ska omfatta externa lån som används för att överkapitalisera företag inom intressegemenskapen, s.k. överkapitaliseringsfall.

När det gäller frågan om att även utvidga back-to-back-bestämmelserna till alla back-to-back-situationer där fordran har samband med en skuld som ett annat koncernföretag har till den externa parten gör regeringen följande bedömning. Även med beaktande av vad Skatteverket har anfört om risken för kringgåenden anser regeringen – i likhet med den bedömning som gjordes i promemorian – att en avvägning måste göras mellan behovet av en sådan utvidgning och svårigheterna som finns med att följa lån och bedöma om det föreligger ett samband mellan ett externt lån och en fordran inom intressegemenskapen. Det bör också beaktas att det i dessa fall alltid är en extern part involverad. Dessutom måste det vägas in att Företagsskatteskommittén har i uppdrag att göra en bredare översyn av reglerna om ränteavdrag och särskilt se över frågan om de befintliga ränteavdragsbegränsningsreglerna bör omfatta externa lån i större omfattning (se avsnitt 7). Att omfatta lån vid s.k. överkapitaliseringsfall i back-to-back-bestämmelserna, som föreslås av *Förvaltningsrätten i Uppsala*, bedömer regeringen inte heller som lämpligt av samma skäl. Mot denna bakgrund gör regeringen bedömningen att bestämmelsen bara ska utvidgas på det sätt som föreslogs i promemorian. Regeringen föreslår därför att den befintliga regeln utvidgas till att också omfatta förvärv av delägaraktier i ett företag som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen.

*En kompletterande regel till den s.k. tioprocentregeln
införs för företag som är skattskyldiga till avkastningsskatt*

I avsnitt 10.4.1 föreslås att det införs en kompletterande bestämmelse till den s.k. tioprocentregeln för bl.a. livförsäkringsföretag och pensionsstiftelser. Enligt bestämmelsen ska ränteutgifterna kunna dras av om den som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften är skattskyldig till avkastningsskatt och om den ränta som under ett beskattningsår har belöpt på skulden inte överstiger den genomsnittliga statslåneräntan under föregående år med mer än hälften. Bestämmelsen är även tillämplig på utländska företag som i hemviststaten beskattas på ett likartat sätt under förutsättning att den skatt som företaget ska betala tas ut på en nivå som motsvarar avkastningsskatten. Regeringen anser att det är ändamålsenligt att denna kompletterande bestämmelse även blir tillämplig på back-to-back-lån.

I avsnitt 10.4.1 behandlas remissinstansernas synpunkter i denna del och en närmare redogörelse för regleringen görs. Vad som där anges ska

även gälla vid tillämpningen av motsvarande reglering som föreslås för back-to-back-lån.

Undantaget från den s.k. tioprocentsregeln och den kompletterande regeln för bl.a. företag som är skattskyldiga till avkastningsskatt

Enligt den befintliga lagstiftningen omfattas även s.k. back-to-back-lån av tioprocentsregeln och av en omvänd ventil motsvarande den som gäller för företag som har möjlighet att göra avdrag för lämnad utdelning (24 kap. 10 e § första stycket 1 och andra stycket IL). Regeringen anser att det för att undvika kringgåenden är ändamålsenligt att det även för back-to-back-lån införs ett undantag från tioprocentsregeln och den kompletterande regeln för bl.a. företag som är skattskyldiga till avkastningsskatt som motsvarar det undantag som föreslås i avsnitt 10.4.2. Detta innebär att tioprocentsregeln eller den kompletterande regeln inte ska tillämpas om skuldförhållandet till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Undantaget ersätter den befintliga omvända ventilen.

I avsnitt 10.4.2 behandlas remissinstansernas synpunkter i denna del. Vidare tas olika omständigheter upp som bör beaktas vid tillämpningen av det föreslagna undantaget. Vad som där anges ska även gälla vid tillämpningen av det undantag från tioprocentsregeln och den kompletterande regeln för bl.a. företag som är skattskyldiga till avkastningsskatt som föreslås för back-to-back-lån.

Ventilen

Enligt de nu gällande ränteavdragsbegränsningsreglerna gäller en ventil även för back-to-back-lån (24 kap. 10 e § första stycket 2 IL). Vid bedömningen av om förhållandena är huvudsakligen affärsmässigt motiverade ska samma principer som anges ovan avseende ventilen tillämpas (avsnitt 10.4.3). Dock är förhållandena något annorlunda eftersom det rör sig om ett externt låneförhållande. I likhet med vad som gäller enligt ventilen i 24 kap. 10 e § IL föreslås att uttrycket ”skuld” ändras till ”skuldförhållande” för att tydliggöra att bedömningen ska göras ur både gäldenärens och borgenärens perspektiv samt för att det ska vara tydligt att alla relevanta omständigheter som har samband med skuldförhållandet ska beaktas. Således kan även sådana omständigheter som har samband med den externa fordran beaktas.

Som framgår av avsnitt 10.4.3 föreslås en begränsning av ventilen till att endast gälla i de fall där mottagaren av räntan hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet. Detta innebär att räntor som exempelvis betalas till lågskattejurisdiktioner inte kommer att omfattas av ventilen. Regeringen anser att denna begränsning även bör gälla avseende back-to-back-lån vid tillämpning av ventilen. I avsnitt 10.4.3 behandlas denna avgränsning närmare samt remissinstansernas synpunkter i denna del. Vad som där

anges ska även gälla vid tillämpningen av motsvarande avgränsning som föreslås för back-to-back-lån.

Lagförslaget

De föreslagna ändringarna avseende back-to-back-lån medför ändringar i 24 kap. 10 c § och tas in i den nya 24 kap. 10 f § IL.

10.6 Vissa EU-rättsliga aspekter

10.6.1 Ränte- och royaltydirektivet

EU-domstolen har i en dom den 21 juli 2011 (mål C-397/09, Scheuten Solar Technology) prövat hur tyska regler om företagsskatt, som innebär att låneräntor som ett bolag i en medlemsstat betalar till ett närstående bolag i en annan medlemsstat tas med i underlaget för beräkning av företagsskatt hos det förstnämnda bolaget, förhåller sig till artikel 1.1 rådets direktiv 2003/49/EG om ett gemensamt beskattningssystem för räntor och royalties som betalas mellan närstående företag i olika medlemsländer (ränte- och royaltydirektivet). Av artikel 1.1 i ränte- och royaltydirektivet följer att ränte- och royaltybetalningar ska undantas från varje form av skatt som påförs sådana betalningar i källstaten, oavsett om den tas ut vid källan eller genom taxering, under förutsättning att den som har rätt till räntan eller royaltyn är ett bolag i en annan medlemsstat, eller ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat och tillhör ett bolag i en medlemsstat.

EU-domstolen konstaterade att syftet med artikeln är att säkerställa att den som har rätt till ränta som uppkommit i en annan medlemsstat än den där vederbörande har sitt hemvist undantas från skattskyldighet i den medlemsstat som är källstat för räntan (punkt 26). Avsikten är således att undvika juridisk dubbelbeskattning av gränsöverskridande räntebetalningar genom ett förbud mot beskattning i källstaten och bestämmelsen avser endast borgenärens skattemässiga situation (punkt 28). Domstolen konstaterade därefter att den tyska bestämmelsen inte medför att den som har rätt till räntorna beskattas för dem utan lagstiftningen avser endast att fastställa beskattningsunderlaget för gäldenären (punkt 30). Domstolen fann sammanfattningsvis att artikel 1.1 ränte- och royaltydirektivet inte utgör hinder för en bestämmelse som innebär att räntebetalningar tas med i låntagarens beskattningsunderlag.

I några av de i avsnitt 5.5 nämnda avgörandena från Högsta förvaltningsdomstolen den 30 november 2011 (mål nr 7648-09, 4797-10, 4798-10 och 4800-10) konstaterade domstolen, mot bakgrund av EU-domstolens dom i ovan nämnda mål, att en tillämpning av ränte-avdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, inte strider mot ränte- och royaltydirektivet.

Inte heller de nu föreslagna förändringarna av reglerna i 24 kap. IL bedöms strida mot ränte- och royaltydirektivet.

10.6.2 Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt

Kammarrätten i Göteborg anser att det bör belysas vidare om förslaget om den omvända ventilen är förenligt med EU-rätten. *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vilket yttrande *Stockholms Handelskammare*, *Fastighetsägarna*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svensk Försäkring* och *Bankföreningen* har anslutit sig anför att praxis från EU-domstolen samt förhandsbesked från Skatterättsnämnden och Högsta förvaltningsdomstolen får anses ge stöd för att det råder en osäkerhet i hur de svenska reglerna, såväl i sin nuvarande utformning som med den utformning de skulle ges om promemorians förslag skulle genomföras, förhåller sig till EU-rätten. *Skeppsbron Skatt* anför det är långt ifrån självklart att de föreslagna reglerna är i överensstämmelse med EU-rätten.

Inom Europeiska unionen (EU) omfattas frågor om direkta skatter av medlemsstaternas kompetens. Enligt EU-domstolens rättspraxis är medlemsstaterna dock skyldiga att iaktta EU-rätten vid utövandet av sin behörighet. Etableringsfriheten enligt artikel 49 fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUF-fördraget (f.d. artikel 43 EG-fördraget) ger alla gemenskapsmedborgare rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare. Vidare innebär etableringsfriheten en rätt att bilda och driva företag på samma villkor som gäller för medborgare i etableringsstaten enligt den där gällande lagstiftningen. I enlighet med artikel 54 EUF-fördraget (f.d. artikel 48 EG-fördraget) inbegriper detta en rätt för bolag, som har bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, att utöva sin verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller en agentur.⁹ I artikel 63 i EUF-fördraget (f.d. artikel 56 EG-fördraget) regleras den fria rörligheten för kapital, som i princip även gäller i förhållande till länder utanför EU.

EU-domstolen har slagit fast att transaktioner mellan företag i intressegemenskap inte ska prövas med ledning av reglerna om fri rörlighet för kapital utan uteslutande enligt reglerna om etableringsfrihet.¹⁰ Reglerna om etableringsfrihet gäller inte i förhållande till tredje land. Av EU-domstolens praxis framgår att det föreligger ett hinder i den fria rörligheten när skilda regler tillämpas i jämförbara situationer eller när samma regel tillämpas i olika situationer.¹¹

De föreslagna bestämmelserna om avdragsbegränsningar tar, liksom de regler som infördes 2009, sikte på räntebetalningar i de fall då gäldenären och borgenären är i intressegemenskap med varandra och ska därför bedömas enligt fördragets regler om fri etablering. Syftet med de s.k. back-to-back-reglerna är uteslutande att undvika kringgåenden vid

⁹ Se t.ex. EU-domstolens dom den 21 september 1999 i mål nr C-307/97 *Compagnie de Saint-Gobain* (p. 3).

¹⁰ Se exempelvis dom av den 10 maj 2007 i mål C-492/04, *Lasertec*, (p. 22–24) och EU-domstolens dom den 26 juni 2008 i mål C-284/06, *Burda* (p. 68–73 och där givna hänvisningar), jfr EU-domstolens dom den 3 oktober 2006 i mål C-452/04, *Fidium Finanz*, (p. 48 och 49).

¹¹ Se t.ex. EU-domstolens dom den 29 april 1999 i mål nr C-311/97 *Royal Bank of Scotland* (p. 26 och där givna hänvisningar).

förvärv genom att en extern långivare används som mellanhand mellan två företag som är i intressegemenskap. De är således endast tillämpliga när två företag är i intressegemenskap med varandra. Även i dessa fall är det fråga om en bedömning enligt fördragets regler om fri etablering. Någon analys av hur ränteavdragsbegränsningsreglerna förhåller sig till reglerna om fria kapitalrörelser i förhållande till tredje land är därför inte aktuell.

Regeringen gjorde i samband med införandet av 2009 års regler bedömningen att de föreslagna reglerna inte kom i konflikt med fördragets regler om fri etablering (prop. 2008/09:65 s. 70 f.). Detta bl.a. då det inte var fråga om att tillämpa skilda regler i jämförbara situationer eller att tillämpa samma regel i olika situationer.

I några av de av Högsta förvaltningsdomstolen den 30 november 2011 avgjorda målen (mål nr 7648-09, 4797-10, 4798-10 och 4800-10) som nämns i avsnitt 5.5 behandlades också frågan om 2009 års reglers förenlighet med EU-rätten. Högsta förvaltningsdomstolen fann i detta avseende att reglerna var förenliga med EU-rätten och att de inte stred mot etableringsfriheten. Domstolen angav bl.a. att det inslag i bestämmelserna som skulle kunna ifrågasättas avseende etableringsfriheten var tioprocentsregeln, men fann att så inte var fallet.

Som skäl för sin bedömning angav domstolen bl.a. följande. Liknande regler prövades av EU-domstolen i mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst. Målet gällde tyska regler som innebar att räntor i vissa fall skulle anses utgöra förtäckt utdelning. Reglerna var tillämpliga bara på räntor på kapital som tillskjutits av en ägare som inte hade rätt till s.k. skattecredit i Tyskland. EU-domstolen konstaterade att moderbolag som har sitt säte i Tyskland i de allra flesta fall hade rätt till skattecredit, medan utländska moderbolag i allmänhet inte hade det. De tyska juridiska personerna som var befriade från bolagsskatt, och som därmed inte hade rätt till skattecredit, var i huvudsak offentligrättsliga juridiska personer och juridiska personer som utövade ekonomisk verksamhet i en särskild bransch eller som hade uppgifter av allmänintresse. De ansågs inte jämförbara med bolag som utövade ekonomisk verksamhet i vinstsyfte. Reglerna ansågs därmed oförenliga med etableringsfriheten.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att den svenska tioprocentsregeln, till skillnad från vad de tyska reglerna i praktiken gjorde, inte uppställer något krav på att beskattningen av räntorna ska ske i Sverige utan genom regeln undantas även räntor som beskattas i den utländska mottagarens hemland. Resonemanget i EU-domstolens mål ansågs därför inte direkt överförbart på de svenska reglerna.

Högsta förvaltningsdomstolen redogjorde även för att EU-domstolen i ett mål om de finska koncernbidragsreglerna uttalat att en medlemsstat kan villkora rätten till avdrag för koncernbidrag genom att uppställa krav beträffande hur koncernbidraget ska behandlas i mottagarens hemstat (EU-domstolens dom i mål C-231/05 p. 37, Oy AA). Även om uttalandet tog sikte på koncernbidragsreglerna, vilka syftar till att åstadkomma resultatutjämnning, ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att det får anses ha viss relevans när det gäller andra avdragsbestämmelser. Högsta förvaltningsdomstolen angav vidare att EU-domstolen också har slagit fast att negativa skattemässiga konsekvenser som är en följd av olikheter i medlemsstaternas lagstiftning inte kommer i konflikt med fördrags-

bestämmelserna om fri rörlighet (t.ex. mål C-403/03, Schempp). Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade därefter att det förhållandet att avdragsbegränsningsreglerna är tillämpliga på räntebetalningar till mottagare i länder där räntor beskattas lägre än med tio procent, men inte på räntebetalningar till mottagare i Sverige som betalar full bolagsskatt får anses vara just en sådan följd av olikheter i medlemsstaternas lagstiftning.

Även den nu föreslagna utvidgningen av reglerna om begränsningar i avdragsrätten för ränta till alla interna lån innebär att reglerna är desamma oavsett om det företag som har lämnat ett lån har hemvist i Sverige eller i en annan medlemsstat. Vidare gäller samma regler oavsett om det företag som vill göra avdrag för en räntekostnad är begränsat eller obegränsat skattskyldigt i Sverige.

Vid utformandet av förslaget har avsikten varit att normal affärsverksamhet inte ska försvåras, så långt det är möjligt med hänsyn till behovet av att skydda bolagsskattebasen. När det gäller möjligheten att visa en viss lägsta beskattning är förutsättningarna desamma oavsett om det är fråga om ett svenskt eller ett utländskt subjekt. Inte heller görs någon skillnad mellan svenska och utländska företag när det gäller kravet på affärsmässiga skäl. Även den föreslagna begränsningen i ventilen som innebär att den bara är tillämplig om räntemottagaren hör hemma inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller, under vissa villkor, i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal har utformats så att den är förenlig med EU-rätten.

Även vad gäller det undantag som föreslås från tioprocentsregeln som behandlas i avsnitt 10.4.2 är reglerna desamma oavsett om det är fråga om ett svenskt eller utländskt företag. Detsamma gäller det komplement till tioprocentsregeln, som behandlas i avsnitt 10.4.1, som föreslås för företag som beskattas schablonmässigt med avkastningsskatt eller på ett likartat sätt.

11 Konsekvenser av förslagen

11.1 Offentligfinansiella konsekvenser

De ränteavdragsbegränsningsregler som gäller från 2009 omfattar i princip bara interna lån som finansierar interna förvärv av andelar och inte vid övriga interna lån eller externa lån. Regeringens förslag begränsar avdragsmöjligheterna för ränteutgifter för interna lån ytterligare. Enligt de befintliga reglerna begränsas dessutom i princip bara avdragsrätten för ränteutgifter om mottagaren av ränteinkomsten beskattas lägre än tio procent även om skuldförhållandet har uppkommit av skatteskal. De föreslagna regelförändringarna utvidgar de befintliga reglerna. Begränsningarna ska motverka en urholkning av den svenska bolagsskattebasen. Att en sådan urholkning faktiskt sker framgår av Skatteverkets kartläggning av ränteavdrag i företagssektorn (se avsnitt 6). Urholkningen understryks också av Skatteverkets delrapport Skatteplanering med ränteavdrag i företag inom välfärdssektorn. En iakttagelse i Skatteverkets analys är att utländska företags investeringar i Sverige

finansieras med interna lån i högre utsträckning än svenska företags investeringar utomlands, vilket indikerar att skatteplanering med interna lån förekommer.

Utvidgningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna till alla interna lån bidrar till att stärka den svenska bolagsskattebasen och därmed till en förstärkning av de offentliga finanserna. Den offentligfinansiella effekten är svår att beräkna då datamaterialet är bristfälligt. En uppskattning av den offentligfinansiella effekten kan dock göras utifrån Skatteverkets uppgifter om omfattningen av skatteplanering med ränteavdrag och företagsdatabasen FRIDA.

Begränsningen i avdragsrätten för interna lån förväntas öka skatteintäkterna med 6,29 miljarder kronor år 2013. Beräkningarna bygger på aggregerade siffror på differensen mellan koncernbolagens interna skulder och interna fordringar. Åtgärderna innebär att bolagsskattebasen breddas. Detta skapar ett offentligfinansiellt utrymme som ger möjlighet att sänka bolagssektorns skattebelastning i motsvarande utsträckning, vilket kan ske genom att bolagsskattesatsen sänks.

Regeringens förslag innebär en utvidgning av 2009 års ränteavdragsbegränsningar. Enligt uppskattningar gjorda av Skatteverket i samband med införandet av 2009 års regler reducerades det svenska skatteunderlaget med minst 25 miljarder kronor per år till följd av de upplägg lagstiftningen avsåg att motverka, motsvarande 7 miljarder kronor i skattebortfall. Detta var enbart bortfallet i de fall som Skatteverket hade observerat, men då inga säkra uppgifter fanns gjordes en försiktig bedömning i vilken underlaget inte justerades upp för att ta hänsyn till att det kunde finnas fall av skatteplanering som Skatteverket inte hade observerat.

Skatteplanering med ränteavdrag utgör ett allvarligt hot mot den svenska bolagsskattebasen som dessutom kommer att öka i omfattning om inte denna möjlighet till skatteplanering motverkas. Om reglerna inte ändras kan en ökande anpassning till tioprocentsregeln få till följd att skattebasen kan komma att urholkas ännu mer. Införandet av undantaget från den s.k. tioprocentsregeln kommer att motverka ytterligare urholkning. Skärpningen av reglerna innebär dessutom att reglerna blir mer omfattande än 2009 års regler eftersom de utökas till att gälla alla interna lån. De föreslagna ändringarna av reglerna bidrar till en förstärkning av statens finanser utöver den intäktsförstärkning som uppkom då 2009 års ränteavdragsbegränsningar trädde i kraft. Detta beror dels på att reglerna vid interna förvärv av delägarätter nu blir svårare att utnyttja, dels på att begränsningarna nu omfattar fler låneförhållanden.

11.2 Konsekvenser för företagen

De föreslagna reglerna begränsar möjligheterna att göra ränteavdrag avseende skulder inom en intressegemenskap. Reglerna avser att förhindra en urholkning av den svenska bolagsskattebasen genom att minska möjligheterna att skatteplanera med ränteavdrag för bl.a. internationella koncerner. Reglerna kommer att jämna ut spelplanen mellan internationellt verksamma koncerner och andra företag eller

koncerner som saknar möjligheter att ta interna lån från utlandet. Även skatteplanering som kan ske inom Sverige om skattesubjekten inom intressegemenskapen beskattas enligt skilda regler motverkas.

Utformningen av reglerna innebär att det bara är en begränsad del av alla ränteavdrag på interna lån som kommer att omfattas av begränsningen. Ränteutgifter som betalas till länder där ränteinkomsten beskattas med mer än 10 procent kommer bara att träffas av reglerna om skuldförhållandet till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Räntebetalningar på interna lån mellan konventionellt beskattade svenska aktiebolag mellan vilka det föreligger koncernbidragsrätt kommer inte att träffas av det nya regelverket. I praktiken torde det främst röra sig om företag som gör större ränteavdrag som kommer att omfattas av reglerna. Om avdragen inte skulle vara tillräckligt stora skulle kostnaderna för att upprätta finansieringsstrukturen medföra att transaktionerna inte skulle bli lönsamma. Reglerna avses dessutom inte påverka normal cash-pool-verksamhet. En utgångspunkt är att affärsmässigt bedriven verksamhet så långt det är möjligt inte ska påverkas. *Regelrådet* tillstyrker förslaget men efterlyser en uppskattning av antalet företag som kommer att träffas av regelförändringen. Det är svårt att beräkna antalet företag som kommer att träffas av de föreslagna reglerna. En uppskattning kan dock göras utifrån företagsdatabasen FRIDA. Om man t.ex. utgår från företag där den aggregerade differensen mellan koncernbolagens interna skulder och interna fordringar var större än 1 miljard kronor omfattas 164 koncerner under 2009. År 2008 var det 165 koncerner. Dessa koncerner omfattar sammanlagt 3 400 bolag (2008: 3553 bolag). För 2009 visar tabell 1 i vilka branscher (enligt SNI 2002) dessa bolag är vanligast förekommande. Bolagen är främst verksamma inom områdena fastighetsverksamhet, företagstjänster samt parti- och agenturhandel.

Tabell 1 – Branscher där bolag, som tillhör en koncern med en intern nettoskuldssättning på mer än 1 miljard kronor, är vanligast förekommande.

Aktivitetsrubrik (enligt SNI 2002)	Antal bolag 2009	Antal bolag 2008
Fastighetsverksamhet	900	1173
Andra företagstjänster	580	590
Parti- och agenturhandel utom med motorfordon	203	268
El-, gas-, ång- och hetvattenförsörjning	190	155
Byggverksamhet	160	137
Databehandlingsverksamhet m.m.	120	92
Detaljhandel utom med motorfordon; reparation av hushållsartiklar och personliga artiklar	110	61
Hotell- och restaurangverksamhet	100	29
Finansförmedling utom försäkring och pensionsfondsverksamhet	90	42
Rekreations-, kultur- och sportverksamhet	70	40

De administrativa kostnaderna

Regelrådet, som tillstyrker förslaget, anser samtidigt att den administrativa kostnaden kommer att öka på grund av förslaget. Vidare anser *Internationella Handelshögskolan i Jönköping* att den föreslagna utvidgningen till att omfatta samtliga skulder inom en intressegemenskap riskerar att få ett omfattande tillämpningsområde som får förväntas leda till höga efterlevandekostnader för företagen.

Med det nya förslaget kommer företagen inte längre att behöva örönmärka interna skulder som uppkommit genom förvärv. Enligt regeringens tidigare gjorda bedömningar skulle de alternativa åtgärder som har övervägts – t.ex. att införa rätt till avdrag med en viss högsta schablonränta på lån inom en intressegemenskap, att införa regler som medför en kvoterad avdragsrätt för räntor eller att införa underkapitaliseringsregler – endast åtgärda problemet med skatteplanering till viss del. Det administrativa merarbete som kan uppkomma för företagen genom undantaget i tioprocentsregeln får betraktas som begränsat och måste vägas mot behovet av att komma till rätta med problemen med skatteplanering med hjälp av ränteutgifter avseende interna lån. Att beakta är också att alternativet till att införa detta undantag skulle vara att upphäva tioprocentsregeln helt, vilket skulle innebära att företagen i stället måste visa att samtliga ränteutgifter inom intressegemenskapen är huvudsakligen affärsmässigt motiverade med stöd av ventilen i den nya 24 kap. 10 e § inkomstskattelagen (1999:1229). Detta skulle leda till betydligt mer administrativt arbete för företagen.

Konsekvenser för investeringsklimatet

Av remissinstanserna anser bl.a. *Näringslivets Skattedelegation (NSD)* till vilket yttrande *Stockholms Handelskammare*, *Fastighetsägarna*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svensk Försäkring* och *Svenska Bankföreningen* har anslutit sig, *Näringslivets regelnämnd*, *Far* och *American Chamber Of Commerce (AmCham)* att förslaget leder till rättsosäkerhet och att denna osäkerhet kommer att ha negativa konsekvenser för investeringsklimatet i Sverige. Ett antal företag – *Mellby Gård AB*, *Getinge AB*, *Svenskt Näringsliv*, *IKEA AB*, *Investor AB*, *GE Nordic Region*, *Sandvik AB*, *Hexagon AB*, *Oriflame Cosmetics S.A.*, *Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA*, *Telefonaktiebolaget LM Ericsson*, *SKF*, *Ratos AB*, *Skanska AB*, *Atlas Copco AB*, *SSAB AB*, *Husqvarna AB*, *AB Electrolux*, *Trelleborg AB*, *Stora Enso*, *Lantmännen ek. för.*, *AB Industrivärden*, *AB Volvo*, *Roxtec AB* och *ABB AB* – framför liknande synpunkter i en gemensam skrivelse. NSD anser därutöver att förslaget kommer att ha negativa konsekvenser när det gäller bolagens kreditvärdering. NSD och *Näringslivets regelnämnd* menar att rättsosäkerheten kommer att höja avkastningskravet på investeringar i Sverige och därmed i sin tur göra investeringar mindre lönsamma. Detta kommer även att ha negativa konsekvenser på t.ex. sysselsättning. *Konjunkturinstitutet* anser däremot att effekten av förslaget och den aviserade bolagsskattesänkningen är samhällsekonomiskt effektiv.

Regeringen anser att de regeländringar som föreslås balanserar behovet av att skydda bolagsskattebasen och behovet av att behålla ett investeringsvänligt företagsklimat i Sverige. För att skydda bolagsskattebasen anser regeringen att det krävs ett omfattande och brett regelverk som inte ger möjligheter till kringgående med hjälp av t.ex. inkråmsförvärv. Samtidigt är regelverket inte lika långtgående som i många andra länder, t.ex. Tyskland, Förenade kungariket, Nederländerna och Danmark som alla tar sin utgångspunkt i både interna och externa lån (se avsnitt 9). För internationella koncerner som använder sig av skatteregler i olika länder för att reducera skattekostnaden kan det föreslagna regelverket leda till en höjning av bolagsskatten till den i Sverige rådande nivån. När det gäller utländska direktinvesteringar utgörs huvuddelen av beloppen av utländska företagsköp av svenska företag.¹² Begränsningar i reglerna för ränteavdrag medför att kostnaderna för utländska företags direktinvesteringar i Sverige ökar i proportion till hur stor andel internt lånat kapital som används vid transaktionerna. De föreslagna ränteavdragsbegränsningsreglerna förväntas få till följd att intressegemenskaper väljer en ökad finansiering genom eget kapital eller kapital som lånas in från externa långivare och att interna lån i viss mån kan komma att minska. Interna lån från länder där ränteinkomsten beskattas lägre än tio procent kan komma att minska om de inte är affärsmässigt motiverade. Vidare kan interna lån från länder som beskattas högre än 10 procent komma att minska om de till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Om minskade ränteavdrag leder till en ökning av skattekostnaderna för utländska företag finns det således en viss risk för att de föreslagna ränteavdragsbegränsningarna leder till en minskning av utländska direktinvesteringar i Sverige. För att motverka denna effekt är avsikten därför att samtidigt sänka bolagssektorns skattebelastning i motsvarande utsträckning. Detta innebär att skatteuttaget från bolagssektorn totalt sett är oförändrat.

Regeringens förslag innehåller flera ändringar i förhållande till förslagen i promemorian. För att öka rättssäkerheten och förutsebarheten för företagen föreslår regeringen att ett undantag införs från den s.k. tioprocentsregeln, samt i den föreslagna kompletterande regeln för schablonbeskattade företag, i stället för den i promemorian föreslagna generella omvända ventilen. Detta innebär bl.a. att någon förlängd tidsfrist för omprövning inte införs. Samtidigt görs en justering av den s.k. ventilen. Dessa förändringar ger företagen större säkerhet avseende de slutgiltiga skattekostnaderna.

Sammantaget med den aviserade sänkningen av bolagssektorns skattebelastning förväntas det omarbetade förslaget inte innebära att investeringarna i Sverige minskar.

Konsekvenser för kommuner

SKL, SABO och Göteborgs kommun saknar en analys avseende förslagets konsekvenser för kommunsektorn. SKL anser även att det inte finns

¹² Unctad (2012), <http://www.unctad-docs.org/files/UNCTAD-WIR2011-Full-en.pdf>

några sakliga skäl till varför kommunsektorn omfattas av förslaget. *Växjö kommun, Malmö kommun, Gävle kommun, Göteborgs kommun, Södertälje kommun* och *Stockholms kommun* anser att förslaget kommer att ha betydande konsekvenser för den kommunala sektorn och att det kommer att vara ekonomiskt olönsamt för kommuner att använda sig av interna lån för att finansiera bolag inom intressegemenskap. Växjö kommun, Gävle kommun och Göteborgs kommun ger exempel på hur kommuner måste använda sig av externa mellanhänder för att kunna finansiera sina helägda bolag med hjälp av interna lån. Gävle kommun och Göteborgs kommun förutspår administrativa merkostnader för kommuner. Stockholms kommun anser att förslaget kommer att leda till stora omställningskostnader och att stadens kreditbetyg skulle kunna äventyras. Stockholms kommun anser dessutom att förslaget kommer att göra det svårt för kommunen att möta sina upplåningsbehov.

Det har framförts att förslaget kommer att ha negativa konsekvenser för kommunerna och kommunala internbanker (se vidare bl.a. avsnitt 10.4.3). Regeringens avsikt är emellertid inte att förslaget ska stoppa kommunernas möjlighet till en samlad och kostnadseffektiv upplåning för bolag inom intressegemenskapen. Internbanker i kommunala bolag omfattas av tioprocentsregeln. När det gäller kommunernas egna internbanker är det en förutsättning att förhållandena är huvudsakligen affärsmässigt motiverade enligt ventilen för att avdrag ska få göras. Av avsnitt 10.4.3 framgår det hur ventilen är avsedd att tillämpas när det nu föreslås att området ska utvidgas till alla interna lån. Även om det finns skäl för en fortsatt restriktiv tolkning av ventilen särskilt när det gäller de fall av skatteplanering som identifierats kommer det också att finnas situationer där det finns anledning att tillämpa ventilen mindre restriktivt. Eftersom kommunernas placeringar i räntebärande fordringar mot externa parter inte kommer att omfattas av förslaget förväntas det inte heller försämra kommunernas möjlighet till en effektiv placering av likvida medel (med undantag för de situationer som omfattas av back-to-back-reglerna).

11.3 Konsekvenser för Skatteverket och för de allmänna förvaltningsdomstolarna

Regelförändringen avseende ränteavdragsbegränsningar bedöms inte medföra några merkostnader för Skatteverket. Undantaget från den s.k. tioprocentsregeln kan förväntas ha en avhållande effekt när det gäller sådan skatteplanering med ränteavdrag i företagen som de föreslagna reglerna är avsedda att motverka. Detta minskar arbetsbördan för Skatteverket. Regelförenklingen som innebär att någon särskiljning inte behöver göras av interna lån som avser förvärv, dvs. öronmärkning, medför också en minskning av arbetsbördan. Eventuella ekonomiska konsekvenser med anledning av förslaget ska finansieras inom befintliga och beräknade budgetramar inom utgiftsområdet. I sitt remissvar delar *Skatteverket* promemorians uppfattning att förslaget inte medför några merkostnader för verket.

Kammarrätten i Göteborg konstaterar att förslagen – som i vissa delar innebär förenklingar – sammantaget kan förväntas leda till större

tillämpningssvårigheter än dagens regler. *Förvaltningsrätten i Uppsala* gör bedömningen att kostnader och merarbete för de allmänna domstolarna inte torde öka till följd av förslaget. Regeringen gör bedömningen att förslaget inte kommer att ge upphov till ökade kostnader eller merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

12 Författningskommentar

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

24 kap.

1 §

Paragrafen ändras på så sätt att hänvisningen till 10 a–10 e §§ utökas till att avse 10 a–10 f §§.

10 a §

Första stycket 1 ändras på så sätt att det är tillräckligt att ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det andra företaget för att de ska anses vara i intressegemenskap med varandra. Uttrycket väsentligt inflytande innebär att i vart fall en ägarandel strax under 50 procent kan beaktas.

I övrigt görs även följdändringar med anledning av att nuvarande 10 e § ska betecknas 10 f § och att det införs en ny paragraf, 10 e §.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 10.3.

10 b §

De nuvarande ränteavdragsbegränsningsreglerna gäller ränteutgifter till företag inom en intressegemenskap till den del skulden avser ett förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen. Ändringen i *första stycket* innebär att ränteavdragsbegränsningsreglerna utvidgas till att gälla ränteavdrag avseende alla lån inom en intressegemenskap. I övrigt görs även följdändringar med anledning av att nuvarande 10 e § ska betecknas 10 f § och att det införs en ny paragraf, 10 e §.

Mot bakgrund av att reglerna föreslås utvidgas till att gälla alla interna lån kommer nya interna lån som ersätter tillfälliga externa lån att omfattas av regelverket. Bestämmelsen i *andra stycket* om att avdrag inte får göras för ränteutgifter om en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen – helt eller delvis – ersätts med en skuld till ett företag i intressegemenskapen blir därmed obehövlig och slopas därför. En regel avseende tillfälliga externa lån föreslås dock i 10 e § *andra stycket* sista meningen vid tillämpning av ventilen (se vidare kommentaren till den paragrafen).

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 10.2.

10 c §

Enligt den befintliga regeln om s.k. back-to-back-lån omfattas en skuld till ett utomstående företag som avser ett förvärv av en delägar rätt från ett företag i intressegemenskapen av ränteavdragsbegränsningarna. Paragrafen ändras på så sätt att tillämpningsområdet utökas till att även gälla externa förvärv av delägar rätter som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen. Detta kommer till uttryck genom att ränteavdragsbegränsningsreglerna även omfattar en extern skuld om skulden kan anses ha samband med en extern fordran och avser ett förvärv av en delägar rätt från ett företag i intressegemenskapen eller i ett företag som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen. I övrigt görs även

följdändringar med anledning av att nuvarande 10 e § ska betecknas 10 f § och att det införs en ny paragraf, 10 e §.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 10.5.

10 d §

Bestämmelsen i nuvarande första stycket punkten 2, den s.k. ventilen, flyttas till den nya 10 e §.

Första stycket motsvarar första stycket 1, den s.k. tioprocentsregeln, i den nuvarande paragrafen. Enligt tioprocentsregeln ska avdrag göras för ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § om inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst tio procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten. Bestämmelsen ändras inte, men kommer på grund av den föreslagna ändringen i 10 b § att gälla alla interna lån.

Det nuvarande *andra stycket* upphävs och ersätts av ett nytt andra stycke. Enligt den nuvarande bestämmelsen får tioprocentsregeln inte tillämpas om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten har möjlighet att få avdrag för utdelning, om Skatteverket kan visa att såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifter till övervägande del inte är affärsmässigt motiverade. Nämda bestämmelse ersätts av en ny bestämmelse i tredje stycket.

I det nya *andra stycket* införs en bestämmelse som i sak avser att motsvara tioprocentsregeln i första stycket för bl.a. de livförsäkringsföretag och pensionsstiftelser som är skattskyldiga till avkastningsskatt. Bestämmelsen innebär att ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen ska dras av under vissa förutsättningar.

Enligt *första punkten* i andra stycket krävs att det företag inom intressegemenskapen som innehar fordran och har rätt till ränteinkomsten som motsvarar ränteutgiften är skattskyldigt till avkastningsskatt enligt 2 § 1–3 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, dvs. svenska livförsäkringsföretag och pensionsstiftelser samt utländska livförsäkringsföretag och tjänstepensionsinstitut som bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige. Utländska livförsäkringsföretag och tjänstepensionsinstitut som bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige är enbart skattskyldiga till avkastningsskatt avseende sådana tillgångar och skulder som är hänförliga till den i Sverige bedrivna försäkringsrörelsen eller tjänstepensionsverksamheten. En förutsättning för att dessa företag ska kunna tillämpa bestämmelserna i andra stycket är att såväl fordran som ränteintäkten avseende det skuldförhållande där avdrag yrkas för en ränteutgift är hänförliga till den verksamhet i Sverige som beskattas med avkastningsskatt.

Bestämmelsen är även tillämplig på utländska företag som beskattas schablonmässigt på ett sätt som liknar den svenska beskattningen med avkastningsskatt. Med beskattas på ett likartat sätt menas att företaget ska vara skattskyldigt till en schablonmässigt beräknad skatt där skatteuttaget beräknas utifrån värdet av den skattskyldiges tillgångar. Dessutom krävs att den schablonmässigt beräknade skatten ersätter konventionell beskattning för den verksamhet som omfattas av schablonbeskattningen, och att det således inte tas ut någon direkt skatt på t.ex. avkastning och

kapitalvinster inom denna verksamhet. För att bestämmelsen ska vara tillämplig för ett sådant utländskt företag krävs, utöver att beskattningen ska ske på ett likartat sätt, att den skatt som faktiskt ska betalas av företaget tas ut på lägst en nivå som motsvarar avkastningsskatt enligt de svenska reglerna. Med att skatten minst ska motsvara avkastningsskatten menas att den ska ligga på en nivå som minst motsvarar beskattning med avkastningsskatt enligt den lägre skattesats som anges i 9 § lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel, dvs. 15 procent.

Enligt *andra punkten* i andra stycket krävs att den ränta som under beskattningsåret har belöpt på skulden i genomsnitt inte överstiger den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret närmast före beskattningsåret med mer än hälften. Det innebär att de aktuella ränteutgifterna ska dras av om räntesatsen avseende skulden i genomsnitt inte har överstigit 150 procent av den genomsnittliga statslåneräntan under föregående år. Vid denna nivå på räntan kommer avkastningsskatten att motsvara en beskattning med minst tio procent hos den som har rätt till ränteinkomsten enligt vad som sägs i tioprocentsregeln.

Att räntan som har belöpt på skulden i ett visst fall har överstigit 150 procent av den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret närmast före beskattningsåret innebär dock inte per automatik att ränteutgifterna inte får dras av. Om företagen i en intressegemenskap där långivaren beskattas schablonmässigt anser att ett skuldförhållande med en högre ränta än 150 procent av statslåneräntan är affärsmässigt motiverat har de alltid möjlighet att få rätten till avdrag för ränteutgifterna prövad enligt ventilen i 10 e §.

Ett nytt *tredje stycke* införs. Enligt detta ska avdrag enligt första eller andra stycket inte göras om skuldförhållandet till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Med övervägande del avses i inkomstskattelagen mer än hälften (prop. 1999/2002:2 del 1 s. 505).

Undantaget gäller generellt för alla företag som omfattas av ränteavdragsbegränsningsreglerna. Vidare gäller det för alla interna lån. Vid bedömningen av om skuldförhållandet till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån ska hela skuldförhållandet beaktas, dvs. en prövning ska göras utifrån både gäldenärens och borgenärens perspektiv. En allsidig bedömning ska göras även av kringliggande omständigheter om det framstår som sannolikt att de har påverkat det valda förfarandet. Avsikten är att avdrag inte ska få göras för ränteutgifter om de relevanta transaktionerna inte har genomförts av sunda affärsmässiga skäl.

Omständigheter som bör beaktas är t.ex. om det handlar om slussning, kapitalets ursprung eller att det handlar om egen-upparbetade medel som lånas ut. Bestämmelsen behandlas utförligare i avsnitt 10.4.2. Ytterligare vägledning för bedömningen av om skuldförhållandet till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån kan även hämtas från vad som – i avsnitt 10.4.3 – anges om när ett skuldförhållande ska anses som affärsmässigt vid tillämpning av ventilen. Till exempel kortfristiga skulder ska normalt sett anses vara affärsmässigt motiverade. Detta innebär att normal cash-pool-verksamhet inte kommer att omfattas av undantaget från tioprocentsregeln. Ett

skuldförhållande som hade varit huvudsakligen affärsmässigt motiverat enligt ventilen kommer inte samtidigt att kunna ifrågasättas med stöd av undantaget i tredje stycket. Omvänt kommer ett skuldförhållande som till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån inte samtidigt kunna vara huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Kravet på att skuldförhållandet till övervägande del ska ha uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån innebär dock att det kan uppkomma situationer där avdrag får göras med stöd av tioprocentsregeln eller kompletteringsregeln för schablonbeskattade företag – trots att företaget, om det hade varit aktuellt, inte hade kunnat visa att skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. I dessa fall kommer avdrag att medges med stöd av tioprocentsregeln eller den kompletterande regeln för schablonbeskattade företag. Regleringen innebär således att det föreligger ett visst säkerhetsavstånd mellan undantaget i tredje stycket och ventilen.

Med hänsyn till att ränteavdragsbegränsningsreglerna föreslås gälla alla interna lån innebär det även att interna lån som ersätter s.k. tillfälliga externa lån omfattas av reglerna. Sådana lån omfattas därmed även av ändringen i tioprocentsregeln utan särskild reglering. De omfattas även av den kompletterande regeln för schablonbeskattade företag.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 10.4.1–10.4.2.

10 e §

Paragrafen är ny. Nuvarande 10 e § har bytt beteckning till 10 f § och ändras.

Den nuvarande bestämmelsen i 10 d § första stycket punkten 2, dvs. den s.k. ventilen, placeras i denna paragraf. Enligt ventilen i dess nuvarande lydelse ska avdrag göras om såväl det interna förvärvet som den interna skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade.

Av det nya *första stycket* framgår att även om förutsättningarna i 10 d § första eller andra stycket, dvs. den s.k. tioprocentsregeln eller den kompletterande regeln för schablonbeskattade företag, inte är uppfyllda ska ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § dras av om företaget kan visa att det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Detta stycke gäller således alla lån mellan företag inom en intressegemenskap. I likhet med vad som gäller i 10 d § har ordet ”skulden” bytts ut mot ”skuldförhållandet”. Vid bedömningen av om ett skuldförhållande är huvudsakligen affärsmässigt motiverat ska samtliga omständigheter som har samband med skulden beaktas. Som redan framfördes i förarbetena till den befintliga lagstiftningen (prop. 2008/09:65 s. 68) bör det t.ex. beaktas om intressegemenskapen bedriver reell ekonomisk verksamhet i det land där mottagaren av räntebetalningen är etablerad samt om ränteutgifterna är anmärkningsvärt stora jämfört med vad som betalats i samband med lån till företag i andra länder med högre beskattning. I avsnitt 10.4.3 tas ytterligare omständigheter upp som bör beaktas, bl.a. hur strukturen ser ut, kapitalets ursprung och om olika former av hybridinstrument eller hybridföretag har använts på ett sätt som leder till en förmånlig skattesituation.

Kortfristiga skulder ska normalt sett anses vara affärsmässigt motiverade. När det gäller avdrag för ränta som ett företag i Sverige betalar ut från en cash-pool (avseende en deposition i cash-poolen) bör skuldförhållandet normalt sett anses som huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Detta gäller dock bara under förutsättning att det rör sig om normal cash-pool-verksamhet (se vidare avsnitt 10.4.3 avseende detta uttryck). Om företaget som innehar cash-poolen i stället är mottagare av räntebetalningen och beskattningen understiger tio procent får omständigheterna i det enskilda fallet avgöra om förhållandena är huvudsakligen affärsmässigt motiverade.

Av första stycket framgår även att en skärpning av tillämpningsområdet för ventilen görs genom att den endast får tillämpas om det företag som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar räntekostnaden är ett företag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet. Skälen för denna avgränsning framgår av avsnitt 10.4.3.

Om skulden avser ett förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen eller i ett företag som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen ska företaget enligt *andra stycket* även visa att förvärvet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat för att avdrag ska få göras med stöd av ventilen. I normala fall kan det antas att externa förvärv sker av affärsmässiga skäl när förvärvet sker från en oberoende part.

Med hänsyn till att ränteavdragsbegränsningsreglerna ska gälla alla interna lån innebär det att även interna lån som ersätter s.k. tillfälliga externa lån omfattas av reglerna. Regeln i *andra stycket sista meningen* innebär att ett lån som har ersatt ett tillfälligt externt lån också omfattas av bestämmelsen i ventilen beträffande lån avseende motsvarande förvärv av delägar rätt. Detta innebär att även förvärvet ska vara huvudsakligen affärsmässigt motiverat för att avdrag ska få göras för ränteutgiften enligt ventilen om skulden avser ett förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen eller i ett företag som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen.

Vid bedömningen av om skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat ska det särskilt beaktas om finansiering, i stället för genom ett lån från ett företag i intressegemenskapen, hade kunnat ske genom ett tillskott från det företag som har den aktuella fordran på företaget eller från ett företag som, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det låntagande företaget. Detta framgår av *tredje stycket*. Genom tillägget tydliggörs det att finansieringsfrågan särskilt ska beaktas vid bedömningen av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat. Därmed markeras det särskilt att det som regel inte handlar om ett affärsmässigt motiverat lån om långivaren t.ex. har fått ett tillskott för att kunna lämna ett lån eller om långivaren tillskjuter sin fordran till ett annat företag inom intressegemenskapen. Som framgår av bestämmelsen ska bedömningen inte bara göras utifrån det långivande och låntagande företags situation. Det ska även beaktas om ett företag som, direkt eller indirekt, genom

ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det företag som vill göra avdrag för ränteutgifter hade kunnat lämna ett tillskott till företaget. Det ska göras en bedömning i varje enskilt fall om tillskott kunnat lämnas eller inte. Omständigheter som kan påverka möjligheten att lämna tillskott är t.ex. faktiska juridiska hinder enligt lagstiftningen i det land där företaget hör hemma. Om ett företag i den krets som ska beaktas inte hade kunnat lämna tillskott ska det även beaktas om något av de övriga företagen hade kunnat göra det. Att det ”särskilt” ska beaktas om tillskott hade kunnat lämnas innebär att hänsyn även ska tas till övriga relevanta omständigheter vid bedömningen av om skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 10.4.3.

10 f §

Paragrafen är ny. Undantagsreglerna avseende s.k. back-to-back-lån i nuvarande 10 e § flyttas till 10 f § med vissa ändringar. Av 10 c § följer att reglerna för back-to-back-lån endast gäller skulder som har samband med en fordran som ett företag i intressegemenskapen har på ett utomstående företag om skulden avser ett förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen eller i ett företag som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen.

Den s.k. tioprocentsregeln i 10 d § gäller redan enligt nuvarande bestämmelse för back-to-back-lån. I *punkten 1* görs en hänvisning även till andra stycket i 10 d §. Detta innebär att den kompletterande regeln till tioprocentsregeln som införs för företag som beskattas schablonmässigt med avkastningsskatt eller på ett likartat sätt även ska tillämpas på back-to-back-lån (se vidare kommentaren till 10 d § andra stycket). Första punkten kompletteras även med ett undantag för skuldförhållanden som till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Undantaget ska tillämpas på ett motsvarande sätt som undantaget från tioprocentsregeln och den kompletterande regeln för schablonbeskattade företag i 10 d § tredje stycket.

Punkten 2 motsvarar ventilen i 10 e §. I bestämmelsen har ordet ”skulden” bytts ut mot ”skuldförhållandet”. Som framgår av kommentaren till 10 e § ska bedömningen göras både ur gäldenärens och borgenärens perspektiv. Samtliga relevanta omständigheter som har samband med skuldförhållandet ska beaktas. Således kan även sådana omständigheter som har samband med den externa fordringen beaktas. Av sista meningen i punkten 2, som är ny, framgår att ventilen begränsas till att bara gälla om det företag som har rätt till inkomsten hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet. Se vidare kommentaren till 10 e §. Såsom framgår av kommentaren till 10 d § kommer ventilen inte att vara tillämplig samtidigt som förutsättningarna för att tillämpa undantaget från tioprocentsregeln eller den kompletterande regeln för schablonbeskattade företag är uppfyllda.

Andra stycket i nuvarande 10 e § slopas eftersom det ersätts av undantaget i första punkten.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 10.5.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De nya bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 2013 och tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2012, oavsett när skuldförhållandet har uppkommit.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna behandlas närmare i avsnitt 10.2.

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen
(1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹³
dels att nuvarande 24 kap. 10 e § ska betecknas 24 kap. 10 f § och ha
följande lydelse,
dels att 24 kap. 1 och 10 a–10 d §§, ska ha följande lydelse,
dels att det införs en ny paragraf, 24 kap. 10 e §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

24 kap.

1 §¹⁴

I detta kapitel finns bestämmelser om

- tillämpning i inkomstslaget näringsverksamhet av vissa bestämmelser i inkomstslaget kapital i 2 och 3 §§,
- partiell fission i 3 a §,
- kapitalrabatt på optionslån i 4 §,
- avdragsrätt för ränta på vinstandelslån i 5–10 §§,
- begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder i 10 a–10 e §§,
- begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder i 10 a–10 f §§,
- avdrag för lämnad utdelning i 11 §, och
- skattefria utdelningar i 12–22 §§.

En bestämmelse om skattefrihet för utdelning från privatbostadsföretag finns i 15 kap. 4 §.

Bestämmelser om i vilken utsträckning ersättningar i form av livränta och liknande utbetalningar för avyttrade tillgångar räknas som ränta finns i 44 kap. 35 och 37–39 §§.

10 a §¹⁵

Företag ska vid tillämpning av 10 b–10 e §§ anses vara i intressegemenskap med varandra om

1. ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett *bestämmande* inflytande i det andra företaget, eller

2. företagen står under i huvudsak gemensam ledning.

Med företag avses i första

Företag ska vid tillämpning av 10 b–10 f §§ anses vara i intressegemenskap med varandra om

1. ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett *väsentligt* inflytande i det andra företaget, eller

Med företag avses i första

¹³ Lagen omtryckt 2008:803.

¹⁴ Senaste lydelse 2008:1343.

¹⁵ Senaste lydelse 2009:1413.

stycket och i 10 b–10 e §§ juridiska personer och svenska handelsbolag.

En andel i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska behandlas som en delägar rätt vid tillämpningen av 10 b–10 e §§.

stycket och i 10 b–10 f §§ juridiska personer och svenska handelsbolag.

En andel i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska behandlas som en delägar rätt vid tillämpningen av 10 b–10 f §§.

10 b §¹⁶

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

Om en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen ersätts av en skuld till ett företag i intressegemenskapen, ska första stycket tillämpas på den sistnämnda skulden om bestämmelsen hade varit tillämplig på den förstnämnda skulden, för det fall det företaget hade ingått i intressegemenskapen.

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

10 c §¹⁷

Bestämmelsen i 10 b § *första stycket* tillämpas också – om inte annat följer av 10 e § – på en skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen, till den del ett företag i intressegemenskapen har en fordran på det förstnämnda företaget, eller på ett företag som är i intressegemenskap med det förstnämnda företaget, *såvida* skulden kan anses ha samband med denna fordran och avser förvärv av en delägar rätt från ett företag som

Bestämmelsen i 10 b § tillämpas också – om inte annat följer av 10 f § – på en skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen, till den del ett företag i intressegemenskapen har en fordran på det förstnämnda företaget, eller på ett företag som är i intressegemenskap med det förstnämnda företaget, *om* skulden kan anses ha samband med denna fordran och avser förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår

¹⁶ Senaste lydelse 2008:1343.

¹⁷ Senaste lydelse 2008:1343.

ingår i intressegemenskapen.

i intressegemenskapen *eller i ett företag som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen.*

Bilaga 1

10 d §¹⁸

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

1. Inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.

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

Om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten har möjlighet att få avdrag för utdelning får första stycket 1 inte tillämpas, om Skatteverket kan visa att såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifter till övervägande del inte är affärsmässigt motiverade.

Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § ska dras av om inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.

Första stycket tillämpas inte om Skatteverket kan visa att skuldförhållandet till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

10 e §

Även om förutsättningarna i 10 d § första stycket inte är uppfyllda ska ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § dras av om det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Detta gäller dock bara om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått

¹⁸ Senaste lydelse 2008:1343.

skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet.

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

Vid bedömningen enligt första stycket av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat ska särskilt beaktas om finansiering i stället hade kunnat ske genom ett tillskott från ett företag inom intressegemenskapen.

10 e §

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

1. Ett företag som har en sådan fordran som avses i 10 c § beskattas för den inkomst som har samband med denna fordran i enlighet med vad som sägs i 10 d § första stycket 1.

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

10 f §¹⁹

1. Ett företag som har en sådan fordran som avses i 10 c § beskattas för den inkomst som har samband med denna fordran i enlighet med vad som sägs i 10 d § första stycket.

2. Både förvärvet och det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. Detta gäller dock bara om det företag som har en sådan fordran som avses i 10 c § hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått skatte-

¹⁹ Senaste lydelse av tidigare 10 e § 2008:1343.

avtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet.

Om ett företag som avses i första stycket 1 har möjlighet att få avdrag för utdelning ska 10 d § andra stycket tillämpas på motsvarande sätt.

Första stycket 1 tillämpas inte om Skatteverket kan visa att skuldförhållandet till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013 och tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2012. Äldre bestämmelser tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden före den 1 januari 2013.

Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Bilaga 1

Härigenom föreskrivs att 66 kap. 27 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

66 kap.

27 §

Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller av ett beslut om skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 § får meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (*efterbeskattning*) om

1. ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den uppgiftsskyldige

a) under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning,

b) har lämnat oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning,

c) inte har lämnat en deklaration eller låtit bli att lämna en begärd uppgift, eller

d) inte har lämnat begärt varuprov,

2. en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende ska rättas,

3. kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande har saknats eller varit felaktig och den som uppgiften ska lämnas för inte har varit skyldig att lämna inkomstdeklaration,

4. det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål

a) om en annan skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, eller samma skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, men för en annan redovisningsperiod, ett annat beskattningsår eller en annan person,

b) om fastighetstaxering,

c) om utländsk skatt eller om obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter som avses i 62 kap. 6 inkomstskattelagen (1999:1229),

d) enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting,

e) om huruvida en inkomst ska beskattas enligt inkomstskattelagen eller enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., eller

f) om Skatteverkets prissättningsbesked enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner eller beslut om ändring av sådant prissättningsbesked,

5. en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som föreskrivs i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 12 §

5. en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som föreskrivs i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 12 §

inkomstskattelagen eller inte har
följt ett annat villkor i beslutet,
eller

6. det föranleds av en uppgift
om skalbolag enligt 31 kap. 14 §.

inkomstskattelagen eller inte har
följt ett annat villkor i beslutet,

6. det föranleds av en uppgift
om skalbolag enligt 31 kap. 14 §,
eller

*7. förutsättning finns för att
begränsa avdragsrätten för ränta
med stöd av 24 kap. 10 d § andra
stycket eller 10 f § andra stycket
inkomstskattelagen.*

Bilaga 1

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013 och tillämpas på
ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2012.

Förteckning över remissinstanserna

Efter remiss har yttranden kommit in från Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Uppsala, Ekobrottsmyndigheten, Stockholms Handelskammare, Finansinspektionen, Skatteverket, Bokföringsnämnden, Exportkreditnämnden, Exportrådet, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Internationella Handelshögskolan i Jönköping, Kommerskollegium, Konkurrensverket, Tillväxtverket, Far, Fastighetsägarna Sverige, Finansbolagens Förening, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna, Industrins Finansförening (IFF), Konjunkturinstitutet, Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Näringslivets regelnämnd, Regelrådet, Svensk Försäkring, Svenska Bankföreningen, Svenska Riskkapitalföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Byggindustrier, Sveriges Kommuner och Landsting (SKL), Sveriges redovisningskonsulters Förbund (SRF) och Tjänstemännens centralorganisation (TCO).

Yttranden har även inkommit från Akelius Fastigheter AB, Västerås kommun, Stockholms kommun, Sveriges allmännyttiga bostadsföretag (SABO), Kommuninvest i Sverige AB, Södertälje kommun, Skellefteå kommun, Sundsvalls kommun, Näringslivets skattedelegation (NSD), Umeå kommun, Eskilstuna kommun, Linklaters, Växjö kommun, Malmö kommun, Skeppsbron Skatt, Svenska Missionskyrkan, Atlas Copco AB, Göteborgs kommun, Gävle kommun, American chamber of commerce in Sweden (AmCham), Xylem Inc., Water & Wastewater Equipment Manufacturers Association Inc. och Örebro kommun. Slutligen har det även inkommit en gemensam skrivelse från ett antal företag; Mellby Gård AB, Getinge AB, Svenskt Näringsliv, IKEA AB, Investor AB, GE Nordic Region, Sandvik AB, Hexagon AB, Oriflame Cosmetics S.A., Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA, Telefonaktiebolaget LM Ericsson, SKF, Ratos AB, Skanska AB, Atlas Copco AB, SSAB AB, Husqvarna AB, AB Electrolux, Trelleborg AB, Stora Enso, Lantmännen ek. för., AB Industrivärden, AB Volvo, Roxtec AB och ABB AB.

Stockholms Handelskammare, Fastighetsägarna, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svensk Försäkring och Svenska Bankföreningen har åberopat yttrandet från NSD.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att yttra sig: Riksrevisionen, Myndigheten för utländska investeringar i Sverige (Invest Sweden), Institutet för internationell ekonomi (IIES) vid Stockholms universitet, Nationalekonomiska institutionen vid Uppsala universitet, Bolagsverket, Fondbolagens Förening, Nationalekonomiska institutionen vid Handelshögskolan i Stockholm, Institutet för Näringslivsforskning (IFN), International Chamber of Commerce (ICC), AB Svensk Exportkredit, Svensk Industriförening, Svenska fondhandlarföreningen och Sveriges akademikers centralorganisation (SACO).