

# Lagrådsremiss

## Ökad beskattning av företag i finanssektorn och vissa förenklingar på företagsskatteområdet

---

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 26 maj 2016

*Magdalena Andersson*

*Niklas Ekstrand*  
(Finansdepartementet)

## Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen lämnas tre förslag.

För det första föreslås att det införs ett avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skulder. Det gäller efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen vid tillämpning av regelverket för kapitaltäckning. Förslaget träffar företag i finanssektorn.

För det andra föreslås att tidpunkten för värdeöverföring vid tillämpning av reglerna om koncernbidrag fastställs.

För det tredje föreslås att den s.k. ventilen i reglerna om begränsning av underskottsavdrag vid vissa ägarförändringar ges en ny utformning.

Förslagen föranleder ändringar i inkomstskattelagen (1999:1229).

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2017.

## Innehållsförteckning

1	Beslut .....	3
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
3	Ärendet och dess beredning .....	8
4	Ett avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skulder införs .....	8
5	Tidpunkten för värdeöverföring vid tillämpning av reglerna om koncernbidrag fastställs .....	14
6	Beloppsspärren i reglerna om begränsning av underskottsavdrag vid vissa ägarförändringar.....	15
6.1	Gällande rätt .....	15
6.2	Ventilen ges en ny utformning .....	17
7	Konsekvensanalys.....	20
8	Författningskommentar.....	24
	Bilaga 1 Lagförslagen i promemorian Avdragsförbud för ränta på vissa skuldförbindelser och vissa förenklingar på företagskatteområdet .....	29
	Bilaga 2 Förteckning över remissinstanser i fråga om promemorian Avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skuldförbindelser och vissa förenklingar på företagskatteområdet.....	32

# 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)<sup>1</sup>  
*dels* att 40 kap. 16 a § ska upphöra att gälla,  
*dels* att 24 kap. 1 §, 35 kap. 1 § och 40 kap. 16 § ska ha följande lydelse,  
*dels* att det ska införas två nya paragrafer, 24 kap. 4 a § och 40 kap. 15 a §, och närmast före 24 kap. 4 a § en ny rubrik av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **24 kap.**

#### **1 §<sup>2</sup>**

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 §,
- avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skulder i 4 a §,
- avdragsrätt för ränta på vinstandelslån i 5–10 §§,
- 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 §§.

### ***Avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skulder***

#### ***4 a §***

*Ett företag som omfattas av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 575/2013 av den 26 juni 2013 om tillsynskrav för kreditinstitut och värdepappersföretag och om ändring av förordning (EU) nr 648/2012, får inte dra av ränteutgifter på efterställda skulder som får ingå i kapitalba-*

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

Senaste lydelse av 40 kap. 16 a § 2009:1453.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2012:757.

*sen vid tillämpning av den förordningen.*

*Ett svenskt försäkringsföretag som omfattas av 7 kap. försäkringsrörelselagen (2010:2043) får inte dra av ränteutgifter på efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen vid tillämpning av den lagen.*

*Ett utländskt försäkringsföretag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som omfattas av Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/138/EG av den 25 november 2009 om upptagande och utövande av försäkrings- och återförsäkringsverksamhet (Solvens II), får inte dra av ränteutgifter på efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen vid tillämpning av nationell lagstiftning som genomför det direktivet.*

### **35 kap.**

#### **1 §**

Koncernbidrag ska dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren, om förutsättningarna för avdrag i *detta kapitel* är uppfyllda.

Koncernbidrag ska dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren, om förutsättningarna för avdrag i 3, 4, 5 eller 6 § är uppfyllda och värden motsvarande bidraget förs över från givaren till mottagaren senast den dag som givaren enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) ska lämna inkomstdeklaration.

Med koncernbidrag avses inte en ersättning som är en utgift för givaren för att förvärva eller bibehålla inkomster.

### **40 kap.**

#### **15 a §**

*Om ett kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen har lämnats till under-skottsföretaget tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde och förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde, ska kapitaltillskottet vid beräkningen av utgiften enligt*

*15 § första stycket bestämmas till ett belopp som motsvarar det lägsta av kapitaltillskottet och det värde av tillgången som belöper sig på den förvärvade andelen i underskotts företaget. Vid beräkningen av värdet av tillgången ska kapitaltillskottet inte räknas med.*

*Vid bedömningen enligt första stycket ska hänsyn inte tas till tillgångar som underskotts företaget kan antas ha förvärvat i samråd med den nya ägaren.*

*Vid tillämpningen av andra stycket likställs en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag med underskotts företaget om de både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern.*

### 16 §<sup>3</sup>

Utgiften enligt 15 § första stycket ska minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskotts företaget före ägarförändringen men tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde. Detsamma gäller, med undantag för vad som anges i 16 a §, kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen. Utgiften ska också minskas med kapitaltillskott som under samma tid har lämnats till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget.

Första stycket gäller inte kapitaltillskott som har lämnats av en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.

2. Den nya bestämmelsen i 24 kap. 4 a § tillämpas första gången på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2016.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2009:1453.

3. Bestämmelsen i 35 kap. 1 § i den nya lydelsen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2016.

4. Den nya bestämmelsen i 40 kap. 15 a § och bestämmelsen i 40 kap. 16 § i den nya lydelsen tillämpas första gången på kapitaltillskott som sker efter den 31 december 2016.

5. Den upphävda bestämmelsen i 40 kap. 16 a § gäller fortfarande för kapitaltillskott som sker före den 1 januari 2017.

### 3 Ärendet och dess beredning

Inför arbetet med budgetpropositionen för 2017 är det angeläget att de skattefrågor som aktualiseras i regeringens arbete på olika områden kan beredas genom remittering av olika förslag och genom granskning av Lagrådet. Finansdepartementet har därför remitterat promemorian Avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skuldförbindelser och vissa förenklingar på företagsskatteområdet. Promemorian innehåller tre förslag, dels ett förslag om ett avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skulder, dels ett förslag om att tidpunkten för värdeöverföring vid tillämpningen av reglerna om koncernbidrag fastställs och dels att beloppsspärren i reglerna om begränsning av underskottsavdrag vid vissa ägarförändringar förenklas. Promemorians förslag motsvarar i huvudsak tre av Företagsskattekommitténs förslag i betänkandet Neutral Bolagsskatt (SOU 2014:40).

Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna återfinns i *bilaga 2*.

En remissammanställning finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi2016/01229/S1).

I lagrådsremissen behandlas promemorians förslag.

### 4 Ett avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skulder införs

**Regeringens förslag:** Ränteutgifter på efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen vid tillämpning av regelverket om kapitaltäckning får inte dras av.

Förslaget träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2016.

**Promemorians förslag** överensstämmer i huvudsak med regeringens. I promemorian föreslås inte att efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen vid tillämpning av övergångsreglerna till tillsynsförordningen och Solvens II-direktivet ska omfattas av förslaget.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig – t.ex. Sveriges riksbank, Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Stockholm, Domstolsverket, Riksgäldskontoret, Skatteverket, Bokföringsnämnden, Konkurrensverket, Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys), Fondbolagens förening, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF) och Svenska Skeppshypotekskassan – tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. Sveriges riksbank och Riksgäldskontoret – som anser att förslaget kan leda till ökad finansiell stabilitet – välkomnar förslaget. Föreningen Svenskt Näringsliv, Näringslivets regelnämnd (NNR), Näringslivets Skattedelegation (NSD), Svenska bankföreningen, Svensk Försäkring, och Svenska Riskkapitalföreningen



(SVCA) och Länsförsäkringar AB avstyrker förslaget. Föreningen Svenskt Näringsliv, NNR, NSD, Svenska bankföreningen och Svensk Försäkring anser att förslaget strider mot grunderna för skattesystemet (nettovinstbeskattning). Kammarrätten i Göteborg, Föreningen Svenskt Näringsliv, NNR, NSD, *Regelrådet*, Svenska bankföreningen och Svensk Försäkring anser att skälen för förslaget brister. Föreningen Svenskt Näringsliv, NSD, Svenska bankföreningen och Svensk Försäkring anser att beredningen av förslaget är otillfredsställande. NNR efterlyser en redogörelse för hur gränsdragningen mot det avdragsgilla området ska göras. Svenska bankföreningen, Svensk Försäkring och SVCA anser att förslaget kan påverka svenska företags konkurrenskraft i förhållande till utländska företag som kan vara aktiva på den svenska marknaden genom t.ex. en filial. *Finansinspektionen*, Svenska bankföreningen, Svensk Försäkring och SVCA anser att förslaget kan leda till minskad finansiell stabilitet. Svenska bankföreningen anser att finansiering med efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen inte ska särbehandlas i förhållande till finansiering med efterställda skulder som inte får ingå i kapitalbasen eller i förhållande till finansiering med efterställda skulder i andra sektorer. Svensk Försäkring anser att försäkringsföretag inte ska omfattas av förslaget, sett mot bakgrund av att de bara i begränsad utsträckning kan finansiera sig med lånat kapital. Till det kommer enligt Svensk Försäkring att ömsesidiga försäkringsbolag har begränsade möjligheter att ersätta efterställda skulder med eget kapital. Svenska bankföreningen och Svensk Försäkring framhåller att efterställda skulder är ett viktigt verktyg för att möta kraven i regelverket om kapitaltäckning. *Finansinspektionen*, Länsförsäkringar AB, Svenska bankföreningen, Svensk Försäkring och SVCA anser att lagtexten har getts en oklar utformning i fråga om de företag och efterställda skulder som omfattas av förslaget, varvid *Finansinspektionen* anser att vissa efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen enligt övergångsreglerna till regelverket om kapitaltäckning också ska träffas av förslaget. Riksgäldskontoret anser att en statisk hänvisningsteknik bör användas i stället för en dynamisk hänvisningsteknik i fråga om den aktuella förordningen, sett mot bakgrund av myndighetens förslag om utformningen av minimikravet på nedskrivningsbara skulder ("MREL") för berörda banker och som för närvarande är föremål för remissbehandling och eventuella förväntade förändringar i definitionerna av vad som får ingå i kapitalbasen som kan följa av EU:s genomförande av "Financial Stability Boards" internationella standard för förlustabsorberande kapacitet hos globalt systemviktiga banker ("TLAC"). Också Länsförsäkringar AB tar upp frågan om hur förslaget förhåller sig till MREL och efterlyser dessutom vissa förtydliganden av regelverket om kapitaltäckning. Också *Finansinspektionen* anser att valet mellan dynamisk och statisk hänvisningsteknik påverkas av förväntade förändringar av regelverket om kapitaltäckning. Kammarrätten i Göteborg och *Finansinspektionen* tar upp vissa tillämpningssvårigheter som föranleds av en dynamisk hänvisningsteknik i fråga om direktiv som har genomförts i svensk lagstiftning. Svensk Försäkring anser att hänvisningen till det aktuella direktivet ska ersättas med en hänvisning till nationell lagstiftning. *Skatteverket*, Länsförsäkringar AB och Svenska Bankföreningen anser att uttrycket "ränteutgifter" har en oklar innebörd. LRF anser att förslaget inte ska träda i kraft före FSK:s förslag om begränsning av

ränteavdrag i kombination med en sänkning av bolagsskatten i betänkandet Neutral bolagsskatt (SOU 2014:40) och det kommande förslaget från Utredningen om en skatt på finanssektorn (dir. 2015:51), eftersom det i annat fall är svårt att bedöma effekterna av det nu aktuella förslaget. Också Kammarrätten i Göteborg anser att det är oklart hur förslaget förhåller sig till FSK:s förslag. Finansinspektionen anser att efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen vid tillämpning av vissa övergångsregler till det aktuella direktivet – men inte efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen vid tillämpning av vissa övergångsregler till den aktuella förordningen – ska träffas av förslaget. Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Stockholm, Finansinspektionen, *Finansbolagens Förening*, Regelrådet, Svenska bankföreningen, Svensk Försäkring och SVCA har synpunkter på konsekvensanalysen.

**Skälen för regeringens förslag:** Alla inkomster i en näringsverksamhet tas som utgångspunkt upp i inkomstslaget näringsverksamhet, se 15 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster ska dras av även om de inte är sådana utgifter (16 kap. 1 § första stycket IL). Från huvudregeln i 16 kap. 1 § första stycket IL görs vissa undantag, se t.ex. 24 kap. 5–10 f §§ IL.

I civilrättslig mening innebär ett lån dels att låntagaren ska betala ränta på lånet och återbetala själva kapitalbeloppet, dels att långivaren vid låntagarens likvidation eller konkurs kan göra anspråk på betalning av kapitalbelopp och ränta i konkurrens med övriga fordringsägare. På motsvarande sätt innebär ett efterställt lån – såsom ett förlagslån (ett mot ett sådant lån svarande skuldebrev betecknas som ett förlagsbevis) – att långivaren vid låntagarens likvidation eller konkurs kan göra anspråk på betalning av kapitalbelopp och ränta först sedan alla andra fordringsägare har fått betalt.

För att täcka de risker som vissa verksamheter i finanssektorn är förenade med, ställs i EU-rätten krav på hur mycket kapital företag är tvungna att hålla i förhållande till sina tillgångar (kapitalbas) och vilket slag av kapital som får ingå vid beräkningarna av den minsta tillåtna kapitalbasen. Sålunda får – vid sidan av eget kapital – vissa efterställda skulder ingå i kapitalbasen vid tillämpning av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 575/2013 om tillsynskrav för kreditinstitut och värdepappersföretag och om ändring av förordning (EU) nr 648/2012 (tillsynsförordningen), dels i form av ”primärkapitaltillskott” (artikel 52 i tillsynsförordningen), dels i form av ”supplementärkapitalinstrument” (artikel 63 i tillsynsförordningen). Lagen (2014:968) om särskild tillsyn över kreditinstitut och värdepappersbolag kompletterar tillsynsförordningen. Se också lagen (2014:966) om kapitalbuffertar, som – vid sidan av lagen om särskild tillsyn över kreditinstitut och värdepappersbolag – genomför Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/36/EU av den 26 juni 2013 om behörighet att utöva verksamhet i kreditinstitut och om tillsyn av kreditinstitut och värdepappersföretag, om ändring av direktiv 2002/87/EG och om upphävande av direktiv 2006/48/EG och 2006/49/EG. I Sverige omfattas banker och andra kreditinstitut, värdepappersbolag, Svenska Skeppshypotekskassan, betalningsinstitut samt vissa fondbolag och vissa förvaltare av alternativa investeringsfonder (AIF-förvaltare) av regleringen, se 1 kap. 2, 4 och 5 §§ lagen om särskild tillsyn över kreditinstitut

och värdepappersbolag, 2 kap. 10 och 10 a §§ lagen (2004:46) om värdepappersfonder, 3 kap. 2 § lagen (2010:751) om betaltjänster och 7 kap. 6 och 6 a §§ lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder.

På motsvarande sätt får – vid sidan av eget kapital – vissa efterställda skulder ingå i kapitalbasen i form av primärkapital enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/138/EG av den 25 november 2009 om upptagande och utövande av försäkrings- och återförsäkringsverksamhet (Solvens II), Solvens II-direktivet (artikel 88 i Solvens II-direktivet). Europeiska kommissionens delegerade förordning (EU) 2015/35 av den 10 oktober 2014 om komplettering av Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/138/EG om upptagande och utövande av försäkringsverksamhet (Solvens II) kompletterar Solvens II-direktivet. Regeln i 7 kap. 3 § försäkringsrörelselagen (2010:2043), förkortad FRL, genomför artikel 88 i Solvens II-direktivet, i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/51/EU av den 16 april 2014 om ändring av direktiven 2003/71/EG och 2009/138/EG och förordningarna (EG) nr 1060/2009, (EU) nr 1094/2010 och (EU) nr 1095/2010 med avseende på befogenheterna för Europeiska tillsynsmyndigheten (Europeiska försäkrings- och tjänstepensionsmyndigheten) och Europeiska tillsynsmyndigheten (Europeiska värdepappers- och marknadsmyndigheten). I Sverige omfattas försäkringsföretag av Solvens II-direktivet (se 7 kap. 1 § FRL). Med ”försäkringsföretag” avses försäkringsaktiebolag, ömsesidigt försäkringsbolag och försäkringsförening (1 kap. 3 § FRL).

Vissa efterställda skulder får ingå i kapitalbasen under en övergångsperiod, se artiklarna 479, 484 och 486 i tillsynsförordningen och artikel 308 b.9, 10 och 15 i Solvens II-direktivet. I Sverige gäller att efterställda skulder enligt artikel 479 i tillsynsförordningen inte får ingå i (den konsoliderade) kapitalbasen, att efterställda skulder enligt artiklarna 484 och 486 i tillsynsförordningen ska utmönstras före utgången av 2019 samt att efterställda skulder enligt artikel 308 b.9, 10 och 15 i Solvens II-direktivet ska utmönstras före utgången av 2019 respektive 2015, se 3 kap. 7 och 11 §§ i Finansinspektionens föreskrifter om tillsynskrav och kapitalbuffertar (FFFS 2014:12) samt punkterna 2 och 4 i övergångsbestämmelserna till lagen (2015:700) om ändring av försäkringsrörelselagen (2010:2043).

Efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen ska i vissa fall skrivas ned eller konverteras till eget kapital, se t.ex. artikel 54 i tillsynsförordningen samt 6 och 21 kap. lagen (2015:1016) om resolution.

Det innebär sammanfattningsvis att efterställda skulder – vid sidan av eget kapital – får ingå i kapitalbasen vid tillämpning av tillsynsförordningen och Solvens II-direktivet (FRL).

Av offentligfinansiella skäl och för att öka neutraliteten mellan finansiering med eget kapital och finansiering med efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen vid tillämpning av tillsynsförordningen och Solvens II-direktivet, föreslår regeringen att ränteutgifter på nu aktuella efterställda skulder inte ska kunna dras av.

*Finansinspektionen, Föreningen Svenskt Näringsliv, Länsförsäkringar AB, NNR, NSD, Svenska bankföreningen, Svensk Försäkring och SVCA* framför invändningar mot förslaget. Det gäller framför allt att förslaget strider mot grunderna för skattesystemet, att förslaget påverkar förut-

sättningarna att möta kraven i regelverket om kapitaltäckning negativt, att förslaget påverkar den finansiella stabiliteten negativt och att förslaget påverkar konkurrensen mellan den svenska finanssektorn och utländska motsvarigheter negativt.

Ett konkurrenskraftigt och dynamiskt företagsklimat är grunden för tillväxt och jobbskapande. I det ligger att skattesystemet som utgångspunkt inte bör särbehandla vissa finansieringsformer i förhållande till andra. Det innebär att skattesystemet bara i begränsad utsträckning bör påverka valet av finansieringsform. En avdragsrätt för ränta på efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen innebär att finansiering med efterställda skulder särbehandlas i förhållande till finansiering med eget kapital. Det gäller också med beaktande av att ränteinkomster är skattepliktiga. Med den utgångspunkten är det enligt regeringens mening angeläget att neutraliteten mellan finansiering med efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen och finansiering med eget kapital ökar. Samtidigt utgör förslaget inte ett hinder mot finansiering med efterställda skulder.

Svenskt Näringsliv, NSD, Svenska bankföreningen och Svensk Försäkring anser också att beredningen av förslaget är otillfredsställande. Av 7 kap. 2 § regeringsformen framgår att vid beredningen av regeringsärenden ska behövliga upplysningar och yttranden inhämtas från berörda myndigheter, att upplysningar och yttranden också i den omfattning som behövs ska inhämtas från kommuner samt att även sammanslutningar och enskilda i den omfattning som behövs ska ges möjlighet att yttra sig. Någon närmare reglering om formerna för detta finns inte. För beredningen av lagförslag följer dock av praxis att ett skriftligt remissförfarande alltid bör vara det normala sättet för att inhämta synpunkter. Förslaget – som gäller en begränsad del av skattesystemet – har remitterats till ett trettiofem remissinstanser, varav flera branschorganisationer i finanssektorn. Remisstiden var ca fyra veckor. Ett tjugofem remissinstanser har svarat. Till det kommer att ett i huvudsak motsvarande förslag har remitterats till ett hundratal remissinstanser inom ramen för remitteringen av betänkandet Neutral bolagsskatt (SOU 2014:40). Remisstiden var ca fyra månader. Mot den bakgrunden anser regeringen att beredningen av förslaget har varit välavvägd.

*LRF* och *Kammarrätten i Göteborg* anser att det är oklart hur förslaget förhåller sig till FSK:s förslag om begränsning av ränteavdrag i kombination med en sänkning av bolagsskatten i betänkandet Neutral bolagsskatt (SOU 2014:40) och den pågående utredningen om en skatt på finanssektorn. FSK:s förslag är föremål för beredning i Regeringskansliet. Utredningen om en skatt på finanssektorn ska ta fram ett förslag till en skatt på finanssektorn, som minskar den skattefördel som sektorn kan antas få till följd av att omsättning av finansiella tjänster har undantagits från mervärdesskatt. Uppdraget ska redovisas senast den 1 november 2016 (dir. 2015:51).

I frågan om själva utformningen av förslaget gör regeringen följande bedömning.

Av förenklingskäl bör förslaget gälla efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen, oavsett om de – t.ex. vid olika tillfällen – ”ingår” i kapitalbasen eller inte. Avgränsningen mot vad som får dras av sker med ledning av det ovan angivna regelverket om kapitaltäckning.

Länsförsäkringar AB, Svenska bankföreningen, Svensk Försäkring och SVCA anser att lagtexten har getts en oklar utformning i fråga om de företag och efterställda skulder som omfattas av förslaget. Förslaget gäller företag som omfattas av tillsynsförordningen och Solvens II-direktivet. Det gäller banker och andra kreditinstitut, värdepappersbolag, Svenska Skeppshypotekskassan, betalningsinstitut, vissa fondbolag och AIF-förvaltare, försäkringsföretag samt motsvarande utländska företag. Till skillnad från Svensk Försäkring anser regeringen att försäkringsföretag inte ska undantas från förslaget, eftersom det saknas skäl att göra åtskillnad mellan företag som omfattas av regelverket om kapitaltäckning. Det gäller också med beaktande av att försäkringsföretag bara i begränsad utsträckning får finansiera sig med lånat kapital (se 4 kap. 6 § FRL).

Förslaget gäller alla efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen. Det gäller också efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen under en övergångsperiod (se ovan). Till skillnad från Finansinspektionen anser regeringen att det saknas skäl att göra åtskillnad mellan efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen vid tillämpning av övergångsreglerna till tillsynsförordningen och efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen vid tillämpning av övergångsreglerna till Solvens II-direktivet.

Som Länsförsäkringar AB, Svenska bankföreningen, Svensk Försäkring och SVCA har varit inne på, bör lagtexten också i övrigt ges en i förhållande till promemorians förslag mer tydlig utformning.

*Skatteverket* och Länsförsäkringar AB anser att uttrycket ”ränteutgifter” har en oklar innebörd. Uttrycket ”ränteutgifter” har samma innebörd som vid tillämpning av 24 kap. 10 a–10 f §§ IL. Det innebär att med ränteutgifter avses som utgångspunkt en kostnad för en kredit, dvs. det belopp låntagaren betalar till långivaren utöver kapitalbeloppet som ersättning för att denne får låna pengar (se prop. 2008/09:65 s. 52 f.). I tveksamma fall får i rättstillämpningen avgöras om en utgift är en ränteutgift eller inte.

Förslaget aktualiserar frågan om hänvisningen till tillsynsförordningen bör vara statisk, dvs. avse rättsakten i viss angiven lydelse, eller dynamisk, dvs. avse rättsakterna i vid varje tidpunkt gällande lydelse. Skillnaden mellan teknikerna är att lagstiftaren vid användandet av den förra tekniken – men inte vid användandet av den senare tekniken – behöver ta ställning till om ändring behöver göras i nationell lagstiftning, om EU-rättslig lagstiftning ändras. Förslaget innebär ett avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skulder. Det gäller efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen vid tillämpning av tillsynsförordningen (och Solvens II-direktivet). Mot den bakgrunden – och med beaktande av att villkoren för primärkapitaltillskott och supplementärkapitalinstrument enligt artiklarna 52 och 63 i tillsynsförordningen förväntas ändras i samband med den kommande översynen av ”MREL” i EU och genomförandet av ”TLAC” i EU – anser regeringen, till skillnad från *Riksgäldskontoret*, att det är ändamålsenligt att hänvisningen till tillsynsförordningen är dynamisk.

Kammarrätten i Göteborg, *Förvaltningsrätten i Stockholm*, Finansinspektionen, *Finansbolagens Förening*, *Regelrådet*, Svenska bankföreningen, Svensk Försäkring och SVCA har synpunkter på konsekvensanalysen. Dessa behandlas i avsnitt 8.

Till skillnad från LRF anser regeringen att förslaget bör träda i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2016.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 24 kap. 1 § IL och att en ny paragraf, 24 kap. 4 a §, införs i IL.

## 5 Tidpunkten för värdeöverföring vid tillämpning av reglerna om koncernbidrag fastställs

**Regeringens förslag:** Värden motsvarande koncernbidraget ska föras över från givaren till mottagaren senast den dag som givaren ska lämna inkomstdeklaration.

Förslaget träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2016.

**Promemorians förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. *Skatteverket, Föreningen Svenskt Näringsliv, NSD, Svenska bankföreningen* och *Svensk Försäkring* anser att det behöver klargöras vad som gäller om anstånd med att lämna inkomstdeklaration har beviljats. Föreningen Svenskt Näringsliv, NSD, Svenska bankföreningen och Svensk Försäkring anser dessutom att reglerna om koncernbidrag behöver ses över i grunden.

**Skälen för regeringens förslag:** Villkoren för avdrag för koncernbidrag framgår av 35 kap. 3–6 §§ IL. Av rättspraxis framgår att ett villkor för avdrag för koncernbidrag – vid sidan av de villkor som framgår av 35 kap. 3–6 §§ IL – är att en värdeöverföring motsvarande bidraget sker (RÅ 1998 ref. 6, RÅ 1999 ref. 74 och RÅ 2001 ref. 79).

Villkoret att en värdeöverföring motsvarande koncernbidraget ska ske bör komma till uttryck i lagtexten.

Det aktualiserar i sin tur frågan vid vilken tidpunkt värdeöverföringen ska ske. Det får anses vara lämpligt att värden motsvarande koncernbidraget förs över från givaren till mottagaren senast den dag som givaren enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, ska lämna inkomstdeklaration (jfr HFD 2011 not. 99).

*Skatteverket, Föreningen Svenskt Näringsliv, NSD, Svenska bankföreningen* och *Svensk Försäkring* anser att det behöver klargöras vad som gäller om anstånd med att lämna inkomstdeklaration har beviljats. Av 32 kap. 2 § första stycket SFL framgår att det (för andra juridiska personer än dödsbon) föreligger fyra deklarationstidpunkter – den 1 mars, den 1 juli, den 1 november och den 15 december – och att vilken av dessa tidpunkter som är aktuell beror på vid vilken tidpunkt som beskattningsåret går ut. Av 32 kap. 2 § andra stycket SFL framgår att den

som lämnar inkomstdeklaration elektroniskt får lämna deklaration en månad senare än vad som följer av första stycket. Av 36 kap. 4 § SFL framgår att Skatteverket ska bevilja anstånd med att lämna inkomstdeklaration, om det finns synnerliga skäl. Det innebär att om anstånd med att lämna inkomstdeklaration beviljas, ska värdeöverföringen ske senast den dag som anstånd har beviljats till.

Inom ramen för lagstiftningsärendet finns inte – som Föreningen Svenskt Näringsliv, NSD, Svenska bankföreningen och Svensk Försäkring efterfrågar – utrymme för en grundläggande översyn av reglerna om koncernbidrag.

Förslaget bör träda i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2016.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 35 kap. 1 § IL.

## 6 Beloppsspärren i reglerna om begränsning av underskottsavdrag vid vissa ägarförändringar

### 6.1 Gällande rätt

Underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret ska som huvudregel dras av (40 kap. 2 § IL).

Från huvudregeln görs vissa undantag. Reglerna om begränsning av underskottsavdrag vid vissa ägarförändringar innebär – såvitt nu är av intresse – att en beloppsspärr (40 kap. 15–17 §§ IL) inträder vid vissa ägarförändringar (40 kap. 10–13 §§ IL). Syftet med reglerna är att motverka skattemässigt betingad handel med underskottsföretag.

Beloppsspärren innebär att underskottet kvarstår till den del det inte överstiger 200 procent av förvärvsutgiften (40 kap. 15 § första stycket IL). Beloppsspärren vilar på förutsättningen att ju högre förvärvsutgiften för ett underskottsföretag är i förhållande till värdet av underskottet, desto mindre är behovet av en beloppsspärr (prop. 1993/94:50 s. 259).

För att inte medel ska kunna föras över till underskottsföretaget i syfte att höja förvärvsutgiften (och på det sättet den del av underskottet som kan dras av), ska förvärvsutgiften minskas med vissa kapitaltillskott (40 kap. 16 § IL).

För att 40 kap. 16 § IL inte ska motverka affärsmässigt betingade förvärv av underskottsföretag, ska – enligt den s.k. ventilen i 40 kap. 16 a § första stycket IL – förvärvsutgiften inte minskas med kapitaltillskott om det är ”uppenbart” att förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde ”som motsvarar kapitaltillskottet”.

Regeln i 40 kap. 16 a § första stycket IL vilar på förutsättningen att om underskottsföretaget har tillgångar eller en pågående verksamhet är det mera sannolikt att ägarförändringen är affärsmässigt motiverad (prop.

2009/10:47 s. 11). I författningskommentaren till regeln framhölls bl.a. följande (a. prop. s. 15 f.).

Med kapitaltillskott avses alla former av kapitaltillskott [---]. En förutsättning för att utgiften inte ska minskas med kapitaltillskottet är att det är uppenbart att förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde som motsvarar tillskottet. Om detta inte är fallet ska inte någon del av kapitaltillskottet beaktas vid beräkandet av förvärvsutgiften, dvs. hela kapitaltillskottet ska reducera förvärvsutgiften. *Lagrådet* anför att det bör förtydligas vilka omständigheter som ska tilläggas betydelse vid prövningen av om tillgången har erforderligt verkligt och särskilt värde. Vid bedömningen av om förvärvaren har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde genom kapitaltillskottet ska värdet på tillgången bestämmas av objektiva omständigheter och inte ställas i relation till förvärvarens näringsverksamhet eller person. Vid fastställandet av värdet på den tillgång som förvärvas genom tillskottet ska inte värdet av själva tillskottet beaktas. De tillgångar som ska beaktas ska ha ett verkligt och särskilt värde. Det innebär t.ex. att det skattemässiga värdet på underskottet inte ska beaktas. Vad som är avgörande är således värdet av tillgångarna i företaget minus skulderna, dvs. om underskottsföretaget har tillgångar om 1 000 000 kr och skulder om 800 000 kr ska värdet beräknas till 200 000 kr. Fråga behöver inte vara om det bokförda värdet på tillgångarna, eftersom det kan förekomma att detta värde inte är detsamma som tillgångarnas verkliga värde. Det kan t.ex. förekomma att det bokförda värdet vad gäller immateriella tillgångar, såsom varumärken, är betydligt lägre än det verkliga värdet. I stället för det bokförda värdet bör man i en sådan situation utgå från det belopp till vilket tillgången skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra. Värdet på den förvärvade tillgången beror sedan på hur stor andel av företaget som förvärvaren erhåller genom tillskottet. Det avgörande är att förvärvaren ska ha tillförts tillgången genom kapitaltillskottet. Detta behöver inte sammanfalla med det slutliga förvärvet av det bestämmande inflytandet. Om det tillskott som ska prövas enligt bestämmelsen har lämnats vid ett tidigare förvärv [---] och det bestämmande inflytandet förvärvas vid ett senare förvärv kan underskottsföretaget således inte mellan de två förvärvstillfällena bygga upp en verksamhet för det tillskjutna beloppet för att förvärvaren därefter ska kunna sägas ha förvärvat en tillgång av verkligt och särskilt värde genom det andra förvärvet. Om ägarförändringen i underskottsföretaget har skett genom ett indirekt förvärv ska bedömningen av värdet på tillgångarna omfatta hela den företagsgrupp som förvärvet omfattar.

Vid riksdagsbehandlingen framhölls bl.a. följande (2009/10:SkU25 s. 6 f.).

I detta ärende [---] har regeringen försökt finna en lösning som medför att affärsmässigt betingade förvärv inte ska hindras av den skärpta lagstiftningen. Den undantagsbestämmelse som föreslås gälla i förevarande ärende avser fall där förvärvaren har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde genom det kapitaltillskott som helt eller delvis medfört



ägarförändringen. Under lagstiftningsarbetet har Lagrådet och några remissinstanser påtalat att det är oklart vad verkligt och särskilt värde innebär. I motivtexterna i propositionen (prop. s. 16) har regeringen gjort uttalanden för att ge viss vägledning i den praktiska tillämpningen. Vid beredningen i utskottet har det uppkommit en fråga om i vilken utsträckning ventilen får betydelse för innovationsinriktade företag i den mån det värde som deras forsknings- och utvecklingsarbete representerar inte kan påvisas som en tillgångspost i balansräkningen och det finns intresse från nya ägare att tillföra kapital och fortsätta verksamheten med utnyttjande av det tidigare forsknings- och utvecklingsarbetet. Utskottet vill framhålla att lagstiftningsingripanden som görs för att stoppa att skattereglerna utnyttjas på ett sätt som inte varit avsett givetvis kan medföra ogynnsamma effekter även för affärsmässigt betingad verksamhet som åtgärden primärt inte riktar sig mot. Ett lagstiftningsingripande måste för att vara verksamt utformas för att lämna ett så litet utrymme som möjligt till fortsatta kringgåenden med liknande förfaranden som de som varit utgångspunkt för ingripandet. Den ventil som regeringen föreslår är förhållandevis generellt utformad och lämnar ett utrymme för praxis att med beaktande av det övergripande syftet med spärreglerna komma till ett rimligt resultat i det enskilda fallet. Med hänsyn till de farhågor som har framförts i fråga om innovationsinriktade företag är det enligt utskottets mening emellertid angeläget att regeringen följer hur väl undantagsregeln kommer att fungera i praktiken med avseende på den i propositionen klart uttalade ambitionen att affärsmässigt betingade förvärv inte ska hindras av skärpningen av beloppsspärren.

## 6.2 Ventilen ges en ny utformning

**Regeringens förslag:** Om ett kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen har lämnats till underskotts företaget tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde och förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde, ska kapitaltillskottet vid beräkningen av förvärvsutgiften i beloppsspärren bestämmas till ett belopp som motsvarar det lägsta av kapitaltillskottet och det värde av tillgången som belöper sig på den förvärvade andelen i underskotts företaget. Vid beräkningen av värdet av tillgången ska kapitaltillskottet inte räknas med.

Förslaget träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången på kapitaltillskott som sker efter den 31 december 2016.

**Promemorians förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. *Kammarrätten i Göteborg* anser att förslagets komplexitet inte står i proportion till avsikten med förslaget. *Skatteverket* anser att den föreslagna tidsperioden bör ökas från två till fem år, att det är oklart i vilka fall kapitaltillskottet vid beräkningen av förvärvsutgiften ska bestämmas till ett belopp som motsvarar själva kapitaltillskottet och att innebörden av uttrycket ”en tillgång av verkligt och särskilt värde” behöver utvecklas. *LRF* anser att det

redan i kravet på att förvärvaren genom kapitaltillskottet ska ha fått ”en tillgång av verkligt och särskilt värde” ligger att det ska göras en förhållandevis återhållsam prövning, trots att uttrycket ”uppenbart” slopas. *Föreningen Svenskt Näringsliv, NNR, NSD, Svenska bankföreningen* och *Svensk Försäkring* anser att reglerna om begränsning av underskottsavdrag vid vissa ägarförändringar behöver ses över i grunden.

**Skälen för regeringens förslag:** Det är angeläget att ventilen i 40 kap. 16 a § första stycket IL inte motverkar affärsmässigt betingade förvärv av underskotts företag. Det gäller t.ex. investeringar i innovationsföretag.

I uttrycket ”uppenbart” ligger att regeln ska tillämpas med viss restriktivitet. Samtidigt förutsätts att regeln – för att den inte ska motverka affärsmässigt betingade förvärv av underskotts företag – ska kunna ge Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna ett förhållandevis stort utrymme för bedömningar (prop. 2009/10:47 s. 15 f. och 2009/10:SkU25 s. 6 f.). Det beror på att det kan vara svårt att fastställa värdet på tillgångar (t.ex. immateriella rättigheter) i underskotts företag. Det innebär att uttrycket ”uppenbart” inte svarar mot avsikten med regeln. Mot den bakgrunden bör uttrycket ”uppenbart” slopas.

I uttrycket ”som motsvarar kapitaltillskottet” ligger att regeln inte är tillämplig, om kapitaltillskottet överstiger värdet av den indirekt förvärvade tillgången. Värdet av den indirekt förvärvade tillgången beror på hur stor andel av underskotts företaget som förvärvaren erhåller genom kapitaltillskottet. Anta att A äger underskotts företaget X AB. Underskottet i X AB är 300. Tillgångarna i X AB har ett (verkligt och särskilt) värde som motsvarar 100. B vill förvärva 60 procent av aktierna i X AB. Om B förvärvar aktierna i X AB genom ett köp kan köpeskillingen uppskattas till 60 (= 60 % av 100), givet att värdet av underskottet inte påverkar köpeskillingen. X AB:s underskott kvarstår till den del det uppgår till 120 (= 200 % av 60). Om B i stället förvärvar 60 procent av aktierna i X AB genom en riktad nyemission av aktier mot betalning (dvs. ett kapitaltillskott) om 150 ( $150 / [100 + 150] = 60 \%$ ), faller X AB:s hela underskott bort. Det beror på att värdet av den av B indirekt förvärvade tillgången, 60 (= 60 % av 100), inte motsvarar kapitaltillskottet, 150. Det innebär att förvärvsutgiften, 150, ska minskas med kapitaltillskottet, 150. Det kan inte vara avsikten med regeln att ett förvärv genom ett kapitaltillskott ska komma sämre ut än ett förvärv genom ett köp. Syftet med regeln är i stället att förhindra att ett förvärv genom ett kapitaltillskott ska komma bättre ut än ett förvärv genom ett köp. Mot den bakgrunden bör uttrycket ”som motsvarar kapitaltillskottet” slopas.

Mot bakgrund av ovanstående föreslås att regeln ges en ny utformning. Om ett kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen har lämnats till underskotts företaget tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde och förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde, ska kapitaltillskottet vid beräkningen av förvärvsutgiften i beloppsspärren bestämmas till ett belopp som motsvarar det lägsta av kapitaltillskottet och det värde av tillgången som indirekt belöper sig på den förvärvade andelen i underskotts företaget. Vid beräkningen av värdet av tillgången ska kapitaltillskottet inte räknas med.

Den föreslagna tidsperioden (en tvåårsperiod) ansluter till den nuvarande regeln i 40 kap. 16 § IL. Mot den bakgrunden anser regeringen – till skillnad från *Skatteverket* – att det saknas skäl att ersätta tvåårsperioden med en femårsperiod. Förslaget innebär att kravet att förvärvaren genom kapitaltillskottet ska ha fått en tillgång av ”verkligt och särskilt värde” kvarstår oförändrat. Vad som avses med uttrycket ”en tillgång av verkligt och särskilt värde” framgår av prop. 2009/10:47 s. 15 f. Slopandet av uttrycket ”uppenbart” innebär att det ska göras en mindre restriktiv prövning av kravet om förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde. I det ligger – till skillnad från vad *LRF* har antagit – att det i rättstillämpningen får göras en friare bedömning, om förhållanden som är svåra att värdera har betydelse för prövningen.

Om B i det ovan angivna fallet förvärvar aktierna i X AB genom ett kapitaltillskott om 150, leder förslaget till att X AB:s underskott kvarstår till den del det uppgår till 120 (= 200 % av 60). Det beror på att kapitaltillskottet vid beräkningen av förvärvsutgiften ska bestämmas till ett belopp som motsvarar det lägsta av kapitaltillskottet, 150, och det värde av tillgången som indirekt belöper sig på B:s förvärvade andel i X AB, 60 (= 60 % av 100). Vid beräkningen av värdet av tillgången ska kapitaltillskottet inte räknas med. Den framräknade förvärvsutgiften, 60, ska inte minskas med kapitaltillskottet, 150.

Skatteverket anser att det är oklart i vilka fall kapitaltillskottet vid beräkningen av förvärvsutgiften ska bestämmas till ett belopp som motsvarar själva kapitaltillskottet. Förslaget innebär att kapitaltillskottet vid beräkningen av förvärvsutgiften som utgångspunkt kommer att bestämmas till ”det värde av tillgången som belöper sig på den förvärvade andelen i underskottsföretaget”. Det kan emellertid inte uteslutas att omständigheterna i det enskilda fallet är sådana att kapitaltillskottet understiger värdet av tillgången som belöper sig på den förvärvade andelen i underskottsföretaget. För att ett förvärv genom ett kapitaltillskott inte ska komma bättre ut än ett förvärv genom ett köp, kan kapitaltillskottet vid beräkningen av förvärvsutgiften inte bestämmas till ett belopp som överstiger själva kapitaltillskottet.

Regeln i dess nya utformning, som ersätter hittillsvarande 40 kap. 16 a § IL, bör placeras efter 40 kap. 15 § IL. Detta eftersom den nya utformningen av regeln gäller beräkningen av förvärvsutgiften i vissa fall, till skillnad från den hittillsvarande regeln som gäller minskning av förvärvsutgiften. Inom ramen för lagstiftningsärendet finns inte – som *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *NSD*, *Svenska bankföreningen* och *Svensk Försäkring* efterfrågar – utrymme för en grundläggande översyn av reglerna om begränsning av underskottsavdrag vid vissa ägarförändringar.

Förslaget bör träda i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången på kapitaltillskott som sker efter den 31 december 2016.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 40 kap. 16 § IL och att en ny paragraf, 40 kap. 15 a §, införs i IL.

## 7 Konsekvensanalys

### *Offentligfinansiella effekter*

Vid beräkningen av den offentligfinansiella effekten av ett förslag gäller som huvudregel att olika slag av beteendeförändringar normalt sett inte beaktas. En statisk beräkning utgör ofta en god approximation av den offentligfinansiella effekten för det år ett förslag införs. Från huvudregeln görs vissa undantag, t.ex. om beteendeförändringar bedöms vara betydande. (För en beskrivning av de principer som används vid offentligfinansiella beräkningar vid skatteförändringar, se Beräkningskonventioner 2016 – En rapport från skatteekonomiska enheten i Finansdepartementet.)

Beräkningen av den offentligfinansiella effekten görs med hjälp av data från Finansinspektionen samt tillgängliga data i form av årsredovisningar och andra publikationer.

Förslaget i avsnitt 4 gäller som utgångspunkt banker och andra kreditinstitut, värdepappersbolag, Svenska Skeppshypotekskassan, betalningsinstitut, vissa fondbolag och AIF-förvaltare, försäkringsföretag och motsvarande utländska företag (som är aktiva på den svenska marknaden). Förslaget bedöms öka skattekostnaderna för finansiering med efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen. En anpassning till förslaget skulle kunna ske genom att nu aktuella efterställda skulder ersätts med eget kapital. En annan anpassning till förslaget skulle kunna ske genom att nu aktuella efterställda skulder, i den utsträckning de överstiger kapitalkraven enligt den näringsrättsliga regleringen på finansmarknadsområdet, ersätts med vanliga lån. Den förra beteendeförändringen skulle inte påverka skatteintäkterna, eftersom kostnader för finansiering med eget kapital inte får dras av. Den senare beteendeförändringen skulle kunna påverka skatteintäkterna negativt. *SVCA* anser att den senare beteendeförändringen kan aktualiseras i viss utsträckning. En sådan beteendeförändring bedöms dock inte vara aktuell i en större utsträckning. Försäkringsföretag får bara i begränsad utsträckning finansiera sig med lånat kapital (se 4 kap. 6 § FRL). Som *Finansinspektionen* har framhållit kan försäkringsföretag av det skälet i huvudsak inte ersätta efterställda skulder med vanliga lån.

Förslaget beräknas leda till en ökning av bolagsskattebasen om drygt 7,73 miljarder kronor. Det innebär i sin tur att förslaget beräknas öka skatteintäkterna med 1,70 miljarder kronor 2017 och varaktigt. I promemorian uppskattades effekten till 1,38 miljarder kronor. Bedömningen var en uppdatering av den beräkning som gjordes i betänkandet *Neutral bolagsskatt* (SOU 2014:40). Bedömningen har ändrats p.g.a. ny data från *Finansinspektionen*.

Förslaget i avsnitt 5 har inga offentligfinansiella effekter.

Förslaget i avsnitt 6 bedöms leda till minskade skatteintäkter om 50 miljoner kronor 2017 och varaktigt.

Förslagets sammanlagda offentligfinansiella effekt visas i nedanstående tabell.

## Offentligfinansiell effekt av förslagen

Mdkr, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt						1,65
<b>Nettoeffekter, År</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>Varaktig</b>	
Bolagsskatteintäkter	1,65	1,65	1,65	1,65	1,65	

### *Effekter för företag och privatpersoner*

Förslaget i avsnitt 4 gäller som utgångspunkt banker och andra kreditinstitut, värdepappersbolag, Svenska Skeppshypotekskassan, betalningsinstitut, vissa fondbolag och AIF-förvaltare, försäkringsföretag och motsvarande utländska företag (som är aktiva på den svenska marknaden).

Regelrådet och Svenska bankföreningen efterlyser en bedömning av hur förslaget påverkar svenska företags konkurrenskraft i förhållande till utländska företag. Finansbolagens Förening och Regelrådet efterlyser en bedömning av antalet företag som påverkas av förslaget och storleken på dessa företag. Regelrådet och Svensk Försäkring efterlyser en bedömning av övervärlingseffekterna av förslaget, t.ex. på lån- och försäkringstagare. Finansinspektionen efterlyser en bedömning av hur förslaget påverkar livförsäkringsföretag, dvs. försäkringsföretag som inte är skadeförsäkringsföretag (1 kap. 4 § FRL).

Förslaget ökar skattekostnaderna för finansiering med efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen. Samtidigt inskränker förslaget inte företagens möjlighet till att finansiera sig med efterställda skulder. Enligt data från Finansinspektionen hade färre än 50 företag efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen under fjärde kvartalet 2015 eller fjärde kvartalet 2014. Av dessa var ca 35 banker, ett fåtal försäkringsföretag, varav ett skadeförsäkringsföretag och färre än fem livförsäkringsföretag, samt ett fåtal värdepappersbolag (färre än tio). Sett utifrån den sammanlagda storleken av skulderna är det främst banker som träffas av förslaget. Det innebär att försäkringsföretag påverkas i mindre omfattning än banker. Vad beträffar livförsäkringsföretagen påverkas dessa inte av förslaget i den utsträckning efterställda skulder tas upp i den verksamhet som träffas av avkastningsskatt. I den utsträckning efterställda skulder tas upp i den verksamhet som träffas av inkomstskatt påverkas livförsäkringsföretagen. I fråga om värdepappersbolagen uppgår de efterställda skulderna till sammanlagt mindre än 100 miljoner kronor.

En ökad skattebörda för företagen påverkar som utgångspunkt företagens ägare, anställda och kunder. De ökade finansieringskostnaderna är statistiskt sett mycket begränsade i förhållande till volatiliteten i företagens samlade finansieringskostnader. Med den utgångspunkten kan övervärlingseffekter i fråga om företagens ägare, anställda och kunder – t.ex. lån- och försäkringstagare – antas komma att bli mycket begränsad och i statistiska termer icke-signifikanta. I det ligger också att förslaget får antas ha mycket begränsade fördelnings-, konkurrens- och sysselsättnings-effekter.

I förhållande till regelverket om kapitaltäckning utgör förslaget inte ett hinder mot finansiering med efterställda skulder. I stället bidrar förslaget till en utjämning av den skattemässiga asymmetrin i behandlingen av finansiering med eget kapital och finansiering med efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen. I det ligger att utformningen av skattesystemet inte kommer att påverka valet mellan finansiering med eget kapital och finansiering med efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen. Remissinstanserna har olika uppfattning i frågan om förslagets effekter för den finansiella stabiliteten (se avsnitt 4). *Sveriges Riksbank, Riksgäldskontoret* och Finansinspektionen anser – som utgångspunkt – att förslaget ökar incitamentet för företag i finanssektorn att ersätta efterställda skulder med eget kapital, dvs. att öka soliditeten i företagen. En sådan beteendeförändring skulle i sin tur kunna öka finanssektorns motståndskraft i finanskriser. Samtidigt anser Finansinspektionen att den gynnsamma effekten på den finansiella stabiliteten kan komma att motverkas av förslaget och att det inte kan uteslutas att nettoeffekten blir att bankerna får en skuldsammansättning som allt sammantaget gör dem mindre robusta. Finansinspektionen pekar på att banker enligt det nya krishanteringsramverket i stor utsträckning kommer att behöva finansiera sig med s.k. seniora skulder som (vid sidan av efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen) är konverterings- och nedskrivningsbara i resolution. För dessa skulder kvarstår avdragsrätten för ränteutgifter. Det innebär att förslaget – enligt Finansinspektionen – skulle kunna ge banker incitament att uppfylla minimikravet på nedskrivningsbara skulder ("MREL") enligt 4 kap. lagen (2015:1016) om resolution, som kommer att beslutas av Riksgäldskontoret, med seniora skulder i stället för efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen. Regeringen delar Sveriges Riksbanks, Riksgäldskontorets och Finansinspektionens bedömning att förslaget – som ökar skattekostnaderna för finansiering medels efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen – ger företag i finanssektorn incitament att ersätta efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen med eget kapital, dvs. att öka soliditeten i företagen. En sådan beteendeförändring skulle i sin tur kunna öka finanssektorns motståndskraft i finanskriser eftersom eget kapital är bättre lämpat för att bära risker än efterställda skulder. Om, och i så fall i vilken utsträckning, förslaget kan leda till att efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen ersätts av seniora skulder som är konverterings- och nedskrivningsbara i resolution är svårt att bedöma i dagsläget. MREL har ännu inte beslutats för något företag och Riksgäldskontorets förslag om utformningen av MREL är för närvarande föremål för remissbehandling. Regeringen avser att följa frågan om, och i så fall i vilken utsträckning, det nu aktuella förslaget kan leda till att efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen ersätts av seniora skulder som är konverterings- och nedskrivningsbara i resolution.

Förslaget medför slutligen en viss ökning av den administrativa bördan för de företag som omfattas av regelverket om kapitaltäckning, på så sätt att företagen vid beskattningen behöver utmönstra ränta på de efterställda skulderna. Baserat på "Regelräknaren", som tillhandahålls av Tillväxtverket och som används för att beräkna företagens administrativa kostnader, bedöms det tillkommande arbetet för förslaget ta i genomsnitt ca fem minuter och utföras av en kontorsassistent till en genomsnittlig må-

nadslön om 28 300 kronor dvs. en kostnad om ca 21 kronor. Kostnaden är återkommande för företagen.

Förslagen i avsnitt 5 och 6, som utgör förenklingar av gällande rätt, minskar i viss utsträckning den administrativa bördan för företagen i förhållande till i dag. *Regelrådet* efterlyser en beräkning av de administrativa kostnaderna. Det är emellertid mycket svårt att göra en sådan beräkning.

#### *Effekter för jämställdheten mellan kvinnor och män*

Förslaget i avsnitt 4 innebär att bolagsskattebördan ökar för företag i finanssektorn. Eftersom bolagsskatten tas ut på företagsnivå – inte på ägare eller anställda – är det svårt att göra en uppskattning av förslagets effekter för jämställdheten mellan kvinnor och män. Privatpersoners ägande av företag sker i stor utsträckning genom andra företag, t.ex. olika aktörer inom pensionssystemet (indirekt ägande). När det gäller det direkta ägandet är män (16,4 procent) överrepresenterade i förhållande till kvinnor (12,1 procent). Av Statistiska centralbyråns arbetskraftsundersökning (AKU) att döma är män (55 procent) överrepresenterade i förhållande till kvinnor (45 procent) i fråga om dem som arbetar i näringsgrenar som delas in som ”finansiell verksamhet och företagstjänster”. Sammanfattningsvis bedöms förslaget inte påverka jämställdheten mellan kvinnor och män negativt.

Förslaget i avsnitt 5 påverkar inte jämställdheten mellan kvinnor och män.

Privatpersoners ägande av företag sker i stor utsträckning genom andra företag, t.ex. olika aktörer inom pensionssystemet (indirekt ägande). När det gäller det direkta ägandet är män (16,4 procent) överrepresenterade i förhållande till kvinnor (12,1 procent). Mot den bakgrunden kan förslaget i avsnitt 6 – som underlättar för affärsmässigt betingade förvärv av underskottsföretag genom nyemission – förväntas gynna män i något högre grad än kvinnor.

#### *Effekter för myndigheter*

*Regelrådet* efterlyser en bedömning av behovet av speciella informationsinsatser i fråga om förslagen i avsnitt 4–6. Förslagen ökar Skatteverkets kostnader för information och granskning i viss utsträckning. Några speciella informationsinsatser bedöms inte behövas. De merkostnader som förslagen leder till, ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

*Förvaltningsrätten i Stockholm* och *Kammarrätten i Göteborg* anser att förslaget i avsnitt 6 ökar tillströmningen av mål i allmän förvaltningsdomstol. Regeringen delar remissinstansernas bedömning att förslaget ökar måltillströmningen i viss utsträckning. Det är emellertid mycket svårt att göra en beräkning av den förväntade ökningen av måltillströmningen, sett mot bakgrund av att ventilen getts en ny utformning. I övrigt, dvs. i fråga om förslagen i avsnitt 4 och 5, förväntas måltillströmningen vara mycket begränsad. Sammanfattningsvis förväntas måltillströmningen p.g.a. förslagen i avsnitt 4–6 vara begränsad. De merkostnader i form av tillkommande mål som förslagen leder till, ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

### *Alternativa lösningar*

*Regelrådet* efterlyser en redogörelse för alternativa lösningar i fråga om förslagen i fråga om förslagen i avsnitt 4–6 och en bedömning av om det vid utformningen av förslagen behöver tas särskild hänsyn till små företag. Det gäller framför allt förslaget i avsnitt 4. En nära till hands liggande alternativ lösning till förslaget, som utformats som ett avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skulder, skulle enligt regeringens mening kunna vara att införa en schablonintäkt för de företag som omfattas av förslaget. Samtidigt skulle en schablonintäkt förutsätta ett mycket komplext regelverk, som är svårt att tillämpa för Skatteverket och företagen. Regeringen bedömer slutligen att det vid utformningen av förslaget inte behöver tas särskild hänsyn till små företag i finanssektorn.

### *Förenlighet med EU-rätten*

*Regelrådet* efterlyser en bedömning av om förslagen i avsnitt 4–6 är förenliga med EU-rätten. Enligt regeringens bedömning står förslagen i överensstämmelse med EU-rätten, t.ex. reglerna om fri rörlighet och statsstöd i Fördraget om den Europeiska unionens funktionssätt.

## 8 Författningskommentar

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

#### **24 kap.**

##### *1 §*

Ändringen i paragrafen är en följd av att en ny paragraf, 24 kap. 4 a §, införs.

##### *4 a §*

Paragrafen är ny.

*Av första stycket* framgår att ett företag som omfattas av tillsynsförordningen inte får dra av ränteutgifter på efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen vid tillämpning av tillsynsförordningen. Det gäller banker och andra kreditinstitut, värdepappersbolag, Svenska Skeppshypotekskassan, betalningsinstitut, vissa fondbolag och AIF-förvaltare samt motsvarande utländska företag.

*Av andra stycket* framgår att ett svenskt försäkringsföretag som omfattas av 7 kap. FRL inte får dra av ränteutgifter på efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen vid tillämpning av FRL.

*Av tredje stycket* framgår att ett utländskt försäkringsföretag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som omfattas av Solvens II-direktivet inte får dra av ränteutgifter på efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen vid tillämpning av nationell lagstiftning som genomför Solvens II-direktivet.

Vilka efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen vid tillämpning av regelverket om kapitaltäckning behandlas närmare i avsnitt 4.



Uttrycket ”ränteutgifter” har samma innebörd som vid tillämpning av 24 kap. 10 a–10 f §§ IL. Det innebär att med ränteutgifter avses som utgångspunkt en kostnad för en kredit, dvs. det belopp låntagaren betalar till långivaren utöver kapitalbeloppet som ersättning för att denne får låna pengar (se prop. 2008/09:65 s. 52 f.). I tveksamma fall får i rätts-tillämpningen avgöras om en utgift är en ränteutgift eller inte.

I bestämmelsen tillämpas en dynamisk hänvisningsteknik i fråga om tillsynsförordningen.

### **35 kap.**

#### *1 §*

Av ändringen i *första stycket* framgår att som en förutsättning för avdrag för koncernbidrag – vid sidan av förutsättningarna i 3–6 §§ – gäller att värden motsvarande bidraget förs över från givaren till mottagaren senast den dag som givaren enligt SFL ska lämna inkomstdeklaration.

Av 32 kap. 2 § första stycket SFL framgår att det (för andra juridiska personer än dödsbon) föreligger fyra deklarationstidpunkter – den 1 mars, den 1 juli, den 1 november och den 15 december – och att vilken av dessa tidpunkter som är aktuell beror på vid vilken tidpunkt som beskattningsåret går ut. Av 32 kap. 2 § andra stycket SFL framgår att den som lämnar inkomstdeklaration elektroniskt får lämna deklaration en månad senare än vad som följer av första stycket. Av 36 kap. 4 § SFL framgår att Skatteverket ska bevilja anstånd med att lämna inkomstdeklaration, om det finns synnerliga skäl. Det innebär att om anstånd med att lämna inkomstdeklaration beviljas, ska värdeöverföringen ske senast den dag som anstånd har beviljats till.

### **40 kap.**

#### *15 a §*

Paragrafen – som är ny – ersätter hittillsvarande 16 a §.

Av *första stycket* framgår att om ett kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen har lämnats till underskotts företaget tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde och förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde, ska kapitaltillskottet vid beräkningen av utgiften enligt 15 § första stycket (förvärvsutgiften) bestämmas till ett belopp som motsvarar det lägsta av kapitaltillskottet och det värde av tillgången som indirekt belöper sig på den förvärvade andelen i underskotts företaget. Vid beräkningen av värdet av tillgången ska kapitaltillskottet inte räknas med.

Värdet av den indirekt förvärvade tillgången beror på hur stor andel av underskotts företaget som förvärvaren erhåller genom kapitaltillskottet.

Vad som avses med uttrycket ”en tillgång av verkligt och särskilt värde” framgår av prop. 2009/10:47 s. 15 f. Av lagtexten framgår dock uttryckligen att vid beräkningen av värdet av tillgången ska kapitaltillskottet inte räknas med.

Med uttrycket ”andelen i underskotts företaget” avses ägarandelen.

Uttrycken ”uppenbart” och ”som motsvarar kapitaltillskottet” har slopats. Slopandet av uttrycket ”uppenbart” innebär att det ska göras en mindre restriktiv prövning av kravet om förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde.

Bestämmelsen kan illustreras med följande exempel. Anta att A äger underskotts företaget X AB. Underskottet i X AB är 300. Tillgångarna i X AB har ett (verkligt och särskilt) värde som motsvarar 100. B vill förvärva 60 procent av aktierna i X AB. Som utgångspunkt gäller att värdet av A:s andel av X AB före och efter förvärvet (100 respektive 40 procent) ska kvarstå oförändrad och att värdet av X AB:s underskott inte ska påverka priset på aktierna. Om B förvärvar 60 procent av aktierna i X AB genom en riktad nyemission av aktier mot betalning (ett kapitaltillskott) om 150 ( $150 / [100 + 150] = 60 \%$ ), kvarstår X AB:s underskott till den del det uppgår till 120 (= 200 % av 60). Det beror på att kapitaltillskottet vid beräkningen av förvärvsutgiften ska bestämmas till ett belopp som motsvarar det lägsta av kapitaltillskottet, 150, och det värde av tillgången som indirekt belöper sig på B:s förvärvade andel i X AB, 60 (= 60 % av 100). Vid beräkningen av värdet av tillgången ska kapitaltillskottet inte räknas med. Den framräknade förvärvsutgiften, 60, ska inte minskas med kapitaltillskottet, 150.

Systematiken i beloppsspärren (15, 15 a och 16 §§) är i korthet följande.

I ett första steg ska förvärvsutgiften bestämmas (15 §). Med förvärvsutgift avses bl.a. anskaffningsutgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget (se t.ex. Högsta förvaltningsdomstolens dom den 3 mars 2016 i mål nr 3521-15; jfr HFD 2014 ref. 67). Vid ett förvärv ska anskaffningsutgiften i dess helhet beaktas, inte bara utgiften för att precis få det bestämmande inflytandet, dvs. en proportionering ska inte ske (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 474). Vid successiva förvärv ska den sammanlagda anskaffningsutgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet beaktas (prop. 1993/94:50 s. 326). Av RÅ 2007 ref. 58 framgår att förvärv som sker efter det att förvärvaren har fått det bestämmande inflytandet över underskotts företaget inte ska räknas med i förvärvsutgiften.

Som ett led i att bestämma förvärvsutgiften ska förvärvsutgiften för vissa kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen bestämmas på visst sätt (15 a §). Det gäller kapitaltillskott

- som har lämnats till underskotts företaget tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde, och
- varigenom förvärvaren har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde.

I ett andra steg ska förvärvsutgiften minskas med vissa kapitaltillskott (16 §). Det gäller

- kapitaltillskott som har lämnats till underskotts företaget före ägarförändringen men tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde (16 § första stycket första meningen), och
- kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen och som har lämnats till underskotts företaget tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde (16 § första stycket andra meningen).

Kapitaltillskott enligt andra strecksatsen minskar förvärvsutgiften bara om förvärvaren genom kapitaltillskottet inte har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde samt kapitaltillskottet har lämnats inom den föreskrivna tidsperioden (16 § första stycket andra meningen jämförd med 15 a § första stycket). Om förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en

tillgång av verkligt och särskilt värde, ska i stället – om kapitaltillskottet har lämnats inom den föreskrivna tidsperioden – förvärvsutgiften bestämmas på visst sätt (15 a § första stycket).

Systematiken kan illustreras med följande exempel.

Anta att A äger underskotts företaget X AB. År 1 förvärvar B 10 procent av aktierna i X AB genom en riktad nyemission av aktier mot betalning (kapitaltillskott) om 100. År 2 lämnar B ett s.k. ovillkorligt aktieägartillskott (kapitaltillskott) till X AB om 250. År 3 förvärvar B ytterligare 30 procent av aktierna i X AB genom en riktad nyemission av aktier mot betalning (kapitaltillskott) om 400. Som förutsättning gäller att B genom kapitaltillskotten år 1 och 3 har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde. År 4 förvärvar B ytterligare 15 procent av aktierna i X AB genom ett köp för 150. Genom köpet av aktierna år 4 har B förvärvat det bestämmande inflytandet över X AB. X AB är vid den tidpunkten fortfarande ett underskotts företag. År 5 förvärvar B ytterligare 10 procent av aktierna i X AB genom ett köp för 100.

Först ska förvärvsutgiften bestämmas.

Här är det fråga om successiva förvärv. Den sammanlagda anskaffningsutgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget ska då bestämmas. Eftersom B får det bestämmande inflytandet över X AB genom köpet år 4, ska anskaffningsutgiften för köpet år 5 inte räknas med.

När det gäller förvärven år 1 och 3, har det första kapitaltillskottet lämnats före den i 15 a § första stycket föreskrivna tidsperioden medan det andra kapitaltillskottet har lämnats inom den i 15 a § första stycket föreskrivna tidsperioden. Det innebär att kapitaltillskottet år 1 (100) ska läggas till förvärvsutgiften. Kapitaltillskottet år 3 ska vid beräkningen av förvärvsutgiften bestämmas till ett belopp som motsvarar det lägsta av kapitaltillskottet (400) och värdet av tillgången som belöper sig på B:s förvärvade andel i X AB (det värdet antas vara 50). Det innebär att ytterligare 50 (i stället för 400) ska läggas till förvärvsutgiften. Slutligen ska anskaffningsutgiften för köpet år 4 (150) läggas till förvärvsutgiften. Förvärvsutgiften uppgår därmed till 300 (= 100 + 50 + 150).

Därefter ska förvärvsutgiften minskas med vissa kapitaltillskott. Eftersom kapitaltillskottet år 2 (250) har lämnats inom den i 16 § första stycket första meningen föreskrivna tidsperioden, ska förvärvsutgiften minskas med kapitaltillskottet. Förvärvsutgiften ska inte minskas med kapitaltillskotten år 1 och 3 (16 § första stycket andra meningen). Skälet till det är följande. Kapitaltillskottet år 1 omfattas inte av 16 § första stycket andra meningen, eftersom det har lämnats före den i 16 § första stycket första meningen föreskrivna tidsperioden, som också gäller kapitaltillskott enligt andra meningen. Kapitaltillskottet år 3 är ett sådant kapitaltillskott som avses i 15 a §.

Det innebär att sammanlagda förvärvsutgiften blir 50 (= 300 – 250).

Anta i stället att B genom kapitaltillskotten år 1 och 3 inte har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde. Förvärvsutgiften är i detta fall 650 (= 100 + 400 + 150). Bestämmelsen i 15 a § är inte tillämplig på kapitaltillskotten år 1 och 3, eftersom B genom kapitaltillskotten inte har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde. Kapitaltillskottet år 1 har inte heller lämnats inom den i bestämmelsen föreskrivna tidsperioden. Förvärvsutgiften ska minskas med kapitaltillskottet år 2 (250), eftersom kapital-

tillskottet har lämnats inom den i 16 § första stycket första meningen föreskrivna tidsperioden. Förvärvsutgiften ska också minskas med kapitaltillskottet år 3 (400). Detta eftersom kapitaltillskottet har lämnats inom den i 16 § första stycket första meningen föreskrivna tidsperioden, som också gäller kapitaltillskott enligt andra meningen, och kapitaltillskottet inte är ett kapitaltillskott enligt 15 a §. Förvärvsutgiften ska inte minskas med kapitaltillskottet år 1, eftersom kapitaltillskottet har lämnats före den i 16 § första stycket första meningen föreskrivna tidsperioden, som också gäller kapitaltillskott enligt andra meningen. Det innebär att förvärvsutgiften ska minskas med 650 (= 250 + 400). Den sammanlagda förvärvsutgiften blir 0 (= 650 – 650).

*Andra och tredje styckena* motsvarar hittillsvarande 16 a § andra och tredje styckena.

### 16 §

Ändringarna i *första stycket* föranleds av att en ny paragraf, 15 a §, införs (och ersätter hittillsvarande 16 a §).

### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

*Av första punkten* framgår att lagen träder i kraft den 1 januari 2017.

*Av andra punkten* framgår att den nya bestämmelsen i 24 kap. 4 a § tillämpas första gången på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2016.

*Av tredje punkten* framgår att bestämmelsen i 35 kap. 1 § i den nya lydelsen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2016.

*Av fjärde punkten* framgår att den nya bestämmelsen i 40 kap. 15 a § och bestämmelsen i 40 kap. 16 § i den nya lydelsen tillämpas första gången på kapitaltillskott som sker efter den 31 december 2016.

*Av femte punkten* framgår att den upphävda bestämmelsen i 40 kap. 16 a § gäller fortfarande för kapitaltillskott som sker före den 1 januari 2017.

# Lagförslagen i promemorian Avdragsförbud för ränta på vissa skuldförbindelser och vissa förenklingar på företagsskatteområdet

Bilaga 1

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>4</sup> dels att 40 kap. 16 a § ska upphöra att gälla, dels att 24 kap. 1 §, 35 kap. 1 § och 40 kap. 16 § ska ha följande lydelse, dels att det ska införas två nya paragrafer, 24 kap. 4 a § och 40 kap. 15 a §, och närmast före 24 kap. 4 a § en ny rubrik av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **24 kap.**

#### **1 §<sup>5</sup>**

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 §,
- avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skuldförbindelser i 4 a §,
- avdragsrätt för ränta på vinstandelslån i 5–10 §§,
- 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 §§.

### ***Avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skuldförbindelser***

#### ***4 a §***

*Följande ränteutgifter får inte dras av:*

<sup>4</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2012:757.

– ränteutgifter på efterställda skuldförbindelser som får ingå i kapitalbasen enligt artiklarna 52 och 63 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 575/2013 av den 26 juni 2013 om tillsynskrav för kreditinstitut och värdepappersföretag och om ändring av förordning (EU) nr 648/2012.

– ränteutgifter på efterställda skuldförbindelser som får ingå i kapitalbasen enligt artikel 88 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/138/EG av den 25 november 2009 om upptagande och utövande av försäkrings- och återförsäkringsverksamhet (Solvens II).

### **35 kap.**

#### **1 §**

Koncernbidrag ska dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren, om förutsättningarna för avdrag i *detta kapitel* är uppfyllda.

Koncernbidrag ska dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren, om förutsättningarna för avdrag i 3, 4, 5 eller 6 § är uppfyllda och värden motsvarande bidraget förs över från givaren till mottagaren senast den dag som givaren enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) ska lämna inkomstdeklaration.

Med koncernbidrag avses inte en ersättning som är en utgift för givaren för att förvärva eller bibehålla inkomster.

### **40 kap.**

#### **15 a §**

Om ett kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen har lämnats till underskottsföretaget tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde och förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde, ska kapitaltillskottet vid beräkningen av utgiften enligt 15 § första stycket bestämmas till ett belopp som motsvarar det lägsta av kapitaltillskottet och värdet av tillgången som belöper

*sig på den förvärvade andelen i underskotts företaget. Vid beräkningen av värdet av tillgången ska kapitaltillskottet inte räknas med.*

*Vid bedömningen enligt första stycket ska hänsyn inte tas till tillgångar som underskotts företaget kan antas ha förvärvat i samråd med den nya ägaren.*

*Vid tillämpningen av andra stycket likställs en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag med underskotts företaget om de både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern.*

### 16 §<sup>6</sup>

Utgiften enligt 15 § första stycket ska minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskotts företaget före ägarförändringen men tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde. Detsamma gäller, med undantag för vad som anges i 16 a §, kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen. Utgiften ska också minskas med kapitaltillskott som under samma tid har lämnats till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget.

Första stycket gäller inte kapitaltillskott som har lämnats av en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget.

Utgiften enligt 15 § första stycket ska minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskotts företaget före ägarförändringen men tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde. Detsamma gäller, med undantag för kapitaltillskott enligt 15 a §, kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen. Utgiften ska också minskas med kapitaltillskott som under samma tid har lämnats till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.

2. Bestämmelsen i 24 kap. 4 a § tillämpas första gången på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2016.

3. Bestämmelsen i 35 kap. 1 § tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2017.

4. Bestämmelserna i 40 kap. 15 a och 16 §§ tillämpas första gången på förvärv som sker efter den 31 december 2015.

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2009:1453.

## Förteckning över remissinstanser i fråga om promemorian Avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skuldförbindelser och vissa förenklingar på företagsskatteområdet

Efter remiss har yttrande över promemorian avgetts av Sveriges riksbank, Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Stockholm, Domstolsverket, Riksgäldskontoret, Finansinspektionen, Skatteverket, Bokföringsnämnden, Konkurrensverket, Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys), Finansbolagens Förening, Fondbolagens förening, Föreningen Svenskt Näringsliv, Lantbrukarnas Riksförbund, Näringslivets regelnämnd, Näringslivets Skattedelegation, Regelrådet, Svensk Försäkring, Svenska bankföreningen, Svenska Riskkapitalföreningen och Svenska Skeppshypotekskassan.

Därutöver har ett yttrande inkommit från Länsförsäkringar AB.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: FAR, Företagarna, Landsorganisationen i Sverige, Sparbankernas riksförbund, Svenska Fondhandlareföreningen, Svenska Försäkringsföreningen, Svenska Kreditföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges akademikers centralorganisation, Sveriges kommuner och landsting.