

Motåtgärder på skatteområdet mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner samt vissa andra inkomstskattefrågor

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning	3
2	Lagtext	4
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	4
3	EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet	10
3.1	Riktlinjer om motåtgärder på skatteområdet mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner	11
4	Motåtgärder	11
4.1	Det behöver införas motåtgärder i svensk rätt	11
4.2	Vilken eller vilka motåtgärder bör införas?	12
4.3	Hur bör avdragsförbudet för ränteutgifter utformas?	16
4.4	Hur bör motåtgärden inom ramen för CFC-reglerna utformas?	19
5	Anskaffningsvärde vid beskattningsinträde	20
5.1	Bakgrund och gällande rätt	20
5.2	Ändrade regler för anskaffningsvärde vid beskattningsinträde	22
6	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	22
7	Konsekvensanalys	23
7.1	Motåtgärder	23
7.1.1	Syfte och alternativa lösningar	23
7.1.2	Offentligfinansiell effekt	23
7.1.3	Effekter för företag	24
7.1.4	Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna	26
7.1.5	Effekter för jämställdheten	27
7.1.6	Förslagets förenlighet med EU-rätten	27
7.1.7	Övriga effekter	27
7.2	Anskaffningsvärde vid beskattningsinträde	28
7.2.1	Syfte och alternativa lösningar	28
7.2.2	Offentligfinansiell effekt	28
7.2.3	Effekter för företagen	28
7.2.4	Effekter för jämställdheten	28
7.2.5	Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna	29
7.2.6	Förslagets förenlighet med EU-rätten	29
7.2.7	Övriga effekter	29
8	Författningskommentar	29
8.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	29

1 Sammanfattning

I Ekofinrådets slutsatser från maj 2016 gavs uppförandekodgruppen för företagsbeskattning i uppdrag att arbeta med frågan om att upprätta en gemensam EU-förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet och att utforska möjligheterna till motåtgärder på EU-nivå.

Vid Ekofinrådets möte den 5 december 2017 godkändes och offentliggjordes slutsatser om en EU-förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet. Förteckningen har därefter uppdaterats ett flertal gånger och omfattar nu tolv stater eller jurisdiktioner.

Den 5 december 2019 antog Ekofinrådet riktlinjer om motåtgärder på skatteområdet mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner. Riktlinjerna innehåller bl.a. en verktygslåda med fyra materiella motåtgärder.

I promemorian föreslås att det bör införas regler i svensk rätt som på ett effektivt och proportionerligt sätt motverkar att icke samarbetsvilliga jurisdiktioner tillämpar metoder som inte uppfyller internationella standarder och granskningskriterier. Som motåtgärd föreslås att det införs ett avdragsförbud för interna och externa ränteutgifter på skulder till företag i vissa icke samarbetsvilliga jurisdiktioner. Vidare föreslås att tillämpningen av CFC-reglerna bör säkerställas när det gäller Trinidad och Tobago.

Det nya avdragsförbudet föreslås innebära att ett företag som ingår i en intressegemenskap, inte får dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag som hör hemma i en jurisdiktion som är upptagen i en gällande och offentliggjord förteckning över stater eller jurisdiktioner utanför Europeiska unionen (EU) som av medlemsstaterna gemensamt har bedömts vara icke samarbetsvilliga på skatteområdet.

I promemorian föreslås också att termen verkligt värde i bestämmelsen om beskattningsinträde i 20 a kap. 3 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) ändras till nettoförsäljningsvärde. Förslaget är en följdändring av en tidigare ändring i årsredovisningslagen (1995:1554) där termen verkligt värde getts en ny innebörd.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2021.

2 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹ dels att 20 a kap. 3 §, 24 kap. 1 § och bilaga 39 a ska ha följande lydelse, dels att det ska införas tre nya paragrafer, 24 kap. 15 a–15 c §§ och, närmast före 24 kap. 15 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

20 a kap.

3 §²

Som anskaffningsvärde för lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar ska anses det lägsta av anskaffningsvärdet och *det verkliga värdet* vid beskattningsinträdet. De lagertillgångar som finns kvar vid beskattningsinträdet ska anses ha anskaffats eller tillverkats senast. Med anskaffningsvärde och *verkligt värde* avses detsamma som i 17 kap. 2 §.

Som anskaffningsvärde för lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar ska anses det lägsta av anskaffningsvärdet och *nettoförsäljningsvärdet* vid beskattningsinträdet. De lagertillgångar som finns kvar vid beskattningsinträdet ska anses ha anskaffats eller tillverkats senast. Med anskaffningsvärde och *nettoförsäljningsvärde* avses detsamma som i 17 kap. 2 §.

Vid beskattningsinträde som avses i 1 § första stycket 6 ska dock som anskaffningsvärde för lagertillgångar som avses i 4 kap. 14 a och 14 c §§ årsredovisningslagen (1995:1554) anses det verkliga värdet. För tillgångar som avses i 4 kap. 14 b § första stycket 1–3 och 5 årsredovisningslagen ska som anskaffningsvärde anses det värde som tillgångarna har tagits upp till vid beskattningen om beskattning har skett för en period som avslutats i samband med beskattningsinträdet. Om beskattning inte har skett för en sådan period ska som anskaffningsvärde anses det värde som tillgångarna skulle ha tagits upp till vid beskattningen om beskattning hade skett. Vid tillämpning av detta stycke ska finansiella instrument som enligt 17 kap. 20 § andra stycket ingår i lagret behandlas som lagertillgångar.

Andra stycket gäller bara om näringsverksamheten eller den del av näringsverksamheten som tillgångarna ingår i före beskattningsinträdet har beskattats i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte som är tillämplig på de aktuella tillgångarna.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2016:1202.

24 kap.

1 §³

I detta kapitel finns bestämmelser om

- vad som avses med ränteutgifter och ränteinkomster i 2–4 §§,
- tillämpning i inkomstslaget näringsverksamhet av vissa bestämmelser i inkomstslaget kapital i 5 och 6 §§,
- partiell fission i 7 §,
- kapitalrabatt på optionslån i 8 §,
- avdragsförbud för ränteutgifter på vissa efterställda skulder i 9 §,
- avdragsrätt för ränteutgifter på vinstandelslån i 10–15 §§,
 - *avdragsförbud för ränteutgifter på skulder till företag i vissa icke samarbetsvilliga stater eller jurisdiktioner i 15 a–15 c §§,*
- särskild avdragsbegränsning för ränteutgifter på vissa skulder till företag i intressegemenskap i 16–20 §§,
- avdragsbegränsning för negativa räntenetton i 21–29 §§,
- avdrag för lämnad utdelning i 30 §, och
- skattefria utdelningar i 31–42 §§.

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

Avdragsförbud för ränteutgifter på skulder till företag i vissa icke samarbetsvilliga stater eller jurisdiktioner

15 a §⁴

Med företag avses i 15 b och c § juridiska personer och svenska handelsbolag.

15 b §⁵

Företag ska vid tillämpningen av 15 c § anses vara i intressegemenskap om

1. företagen ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554),

2. ett av företagen, direkt eller indirekt, innehar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i det andra företaget eller har rätt till minst 25 procent av vinsten i det andra företaget, eller

³ Senaste lydelse 2019:1241.

⁴ Tidigare 15 a § upphävd genom 2019:1241.

⁵ Tidigare 15 b § upphävd genom 2019:1241.

3. en och samma person, direkt eller indirekt, innehar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i företagen.

Vid bedömningen av om företagen är i intressegemenskap ska personer som agerar tillsammans i fråga om innehav av kapitalet eller rösterna i ett annat företag behandlas som en enda person.

15 c §⁶

Ett företag som ingår i en intressegemenskap får inte dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag som hör hemma i en stat eller jurisdiktion som är upptagen i en gällande och offentliggjord förteckning över stater eller jurisdiktioner utanför Europeiska unionen som av medlemsstaterna gemensamt har bedömts vara icke samarbetsvilliga på skatteområdet.

Första stycket gäller ränteutgifter som belöper sig på den tid då staten eller jurisdiktionen är upptagen i förteckningen.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.
 2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2020.
 3. Den nya lydelsen i bilaga 39 a tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Områden som avses i 39 a kap. 7 §:

1. Afrika, med undantag av

- Djibouti, Seychellerna och Sankta Helena,
- Ceuta, Egypten, Gabon, Gambia, Ghana, Kap Verde, Komorerna, Kongo (Kongo-Brazzaville), Liberia, Libyen, Madagaskar, Marocko, Mauritius, Mayotte, Melilla, Réunion, Rwanda, Sao Tomé och Príncipe, Senegal, Tanzania och Tunisien, samtliga vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Madeira vad avser dels inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels inkomst som är föremål för notional interest deduction och liknande avdrag, samt
- Kenya och Namibia, båda vad avser dels inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels inkomst som inte beskattas där på grund av att inkomsten inte anses härröra därifrån.

2. Amerika, men bara vad avser

- Amerikas förenta stater, Brasilien, Colombia, Dominikanska Republiken, Ecuador, Haiti, Honduras, Kanada, Kuba, Mexiko och Venezuela,
- Argentina, Barbados, Chile, Franska Guyana, Guyana, Jamaica, Peru, Surinam, *Trinidad och Tobago* och Uruguay, samtliga med undantag av inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Argentina, Barbados, Chile, Franska Guyana, Guyana, Jamaica, Peru, Surinam och Uruguay, samtliga med undantag av inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Paraguay, med undantag av inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, samt
- Belize, Bolivia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Nicaragua och Panama, samtliga med undantag dels av inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels av inkomst som inte beskattas där på grund av att inkomsten inte anses härröra därifrån.

¹ Senaste lydelse 2018:1752.

3. Asien, med undantag av

- Bahrain, Förenade Arabemiraten och Maldiverna,
- Armenien, Azerbajdzjan, Filippinerna, Indien, Indonesien, Iran, Israel, Jordanien, Kazakstan, Kina, Libanon, Macao SAR, Nordkorea, Ryssland, Sydkorea, Tadzjikistan och Thailand, samtliga vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Georgien, Kirgizistan, Mongoliet, Oman, Turkmenistan och Uzbekistan, samtliga vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter,
- Cypern och Turkiet, båda vad avser dels inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels inkomst som är föremål för notional interest deduction och liknande avdrag,
- Brunei Darussalam, Hongkong SAR, Kuwait, Malaysia, Qatar, Singapore och Syrien, samtliga vad avser dels inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels inkomst som inte beskattas där på grund av att inkomsten inte anses härröra därifrån,
- Pakistan, vad avser inkomst från annan finansiell verksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, samt
- Julön och Kokosöarna, båda vad avser inkomst från bankverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där enligt regler om Offshore Banking Unit regime.

4. Europa, med undantag av

- Brittiska Kanalöarna, Isle of Man, Malta och Monaco,
- Azerbajdzjan, Frankrike, Grekland, Irland, Kazakstan, Kroatien, Litauen, Luxemburg, Nederländerna, Polen, Rumänien, Ryssland, San Marino, Slovakien, Spanien, Tjeckien, Ukraina, Vitryssland och Österrike, samtliga vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Andorra, Bosnien Hercegovina, Bulgarien, Estland, Gibraltar, Georgien, Kosovo, Lettland, Makedonien, Moldavien, Montenegro, Schweiz och Ungern, samtliga vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter,
- Belgien, Italien, Liechtenstein, Portugal och Turkiet, samtliga vad avser dels inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels inkomst som är föremål för notional interest deduction och liknande avdrag, samt

– Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland samt Slovenien, båda vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där.

5. Oceanien, men bara vad avser

– Hawaii, Nya Zeeland och Papua Nya Guinea, samt

– Australien, med undantag av inkomst från bankverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där enligt regler om Offshore Banking Unit regime.

3 EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet

Uppförandekoden för företagsbeskattning¹ tar sikte på ”skatteåtgärder” inom bolagsskatteområdet som har eller kan få betydande inverkan på var inom gemenskapen ekonomisk verksamhet förläggs. Enligt koden åtar sig medlemsstaterna att inte införa nya skadliga skatteåtgärder, s.k. frysning (standstill) samt att se över nuvarande bestämmelser och gällande praxis och avveckla de skatteåtgärder som gruppen anser skadliga, s.k. avveckling (rollback). Uppförandekodgruppen för företagsbeskattning har inrättats för att genomföra uppförandekodens principer.² Varje halvår rapporterar gruppen om sitt arbete till Ekofinrådet.

I Ekofinrådets slutsatser från maj 2016 gavs uppförandekodgruppen i uppdrag att arbeta med frågan om att upprätta en gemensam EU-förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet och att utforska möjligheterna till motåtgärder på EU-nivå. Det angavs vidare att dessa motåtgärder kunde övervägas på såväl skatteområdet som utanför skatteområdet. I november samma år upprepade Ekofinrådet behovet av att fortsätta utforska motåtgärder på EU-nivå, i linje med rådets slutsatser från maj.

Vid Ekofinrådets möte den 5 december 2017 godkändes och offentliggjordes slutsatser om en EU-förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet, (EUT 2017/C 438/04) bilaga 1. Förteckningen har därefter uppdaterats ett flertal gånger och omfattar nu tolv stater eller jurisdiktioner (härefter benämnda som jurisdiktioner). För den senaste uppdateringen av EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet, se EUT 2020/C 64/8.

Kriterierna för listning är skattetransparens, rättvis beskattning och avsaknad av åtagande för att genomföra åtgärder mot BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) vars syfte är att skydda skattebasen och motverka vinstförflyttning. I samband med slutsatserna rekommenderade rådet medlemsstaterna att vidta vissa koordinerade motåtgärder på skatteområdet utan att detta ska påverka deras skyldigheter enligt EU-rätten och enligt internationell rätt. Vidare bad rådet uppförandekodgruppen att fortsätta utforska koordinerade motåtgärder på skatteområdet.

De jurisdiktioner som för närvarande är upptagna på EU:s förteckning är Amerikanska jungfruöarna, Amerikanska Samoa, Caymanöarna, Fiji, Guam, Oman, Palau, Panama, Samoa, Seychellerna, Trinidad och Tobago och Vanuatu.

¹ Resolution av rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar i rådet, församlade i rådet av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattning (EUT C 2/2, 6.1.98).

² Rådets slutsatser av den 9 mars 1998 om inrättande av uppförandekodgruppen (företagsbeskattning).

3.1 Riktlinjer om motåtgärder på skatteområdet mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner

Den 5 december 2019 antog Ekofinrådet riktlinjer om motåtgärder på skatteområdet mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner, (14114/19. FISC 444. ECOFIN 1005 Annex 4) bilaga 2, i det följande kallade riktlinjerna. Riktlinjerna innehåller bl.a. en verktygslåda med fyra materiella motåtgärder i form av avdragsförbud för vissa kostnader, CFC-regler (Controlled Foreign Company), källskatt på vissa betalningar och begränsningar av reglerna om skattefrihet på näringsbetingade andelar. Medlemsstaterna ska tillämpa minst en av dessa fyra motåtgärder mot listade jurisdiktioner fr.o.m. den 1 januari 2021.

De allmänna utgångspunkterna för, och innebörden av de olika motåtgärderna behandlas närmare i avsnitt 4.1.

4 Motåtgärder

4.1 Det behöver införas motåtgärder i svensk rätt

Bedömning: Det bör införas regler i svensk rätt som på ett effektivt och proportionerligt sätt motverkar att icke samarbetsvilliga jurisdiktioner tillämpar metoder som inte uppfyller internationella standarder och granskningskriterier.

Skälen för bedömningen

Allmänna utgångspunkter för motåtgärderna

Enligt riktlinjerna är syftet med EU-förteckningen över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner och motåtgärderna att uppmuntra de jurisdiktioner som är med på förteckningen till en positiv förändring. EU-förteckningen och motåtgärderna är tänkta att utgöra en stark signal till dessa jurisdiktioner att uppfylla och följa relevanta internationella standarder men även granskningskriterierna för arbetet i uppförandekodgruppen (punkt 4). Målet med EU-förteckningen och motåtgärderna är att de listade jurisdiktionerna ska kunna tas bort från förteckningen när kraven är uppfyllda (punkt 9).

För att motåtgärderna ska vara effektiva och uppmuntra till en positiv förändring krävs att dessa utgör specifika åtgärder som skiljer sig från medlemsstatens nuvarande skatteregler. Om beskattningen av en listad och en icke-listad jurisdiktion leder till samma resultat skulle motåtgärderna, enligt riktlinjerna, inte få avsedd effekt. Det är därför viktigt att medlemsstaterna föreskriver effektiva motåtgärder i sin nationella lagstiftning för att motverka skattebaserosion (punkt 5).

Medlemsstaterna ska därför genom lagstiftning införa effektiva och proportionerliga motåtgärder för att på ett effektivt sätt motverka icke-önskvärda tillvägagångssätt i de aktuella jurisdiktionerna (punkt 6).

Eftersom EU-förteckningen och motåtgärderna inte utgör lagstiftning på EU-nivå är det varje medlemsstats ansvar att utformningen av åtgärderna

också innebär att syftet med åtgärderna uppnås (punkt 8). De införda motåtgärderna ska vara kompatibla med de nationella skattesystemen och ska inte påverka medlemsstaternas kompetens och skyldigheter enligt EU-rätten eller enligt internationell rätt (punkt 3). Det är medlemsstaternas ansvar att säkerställa att de nationella motåtgärderna tillämpas i förhållande till nya listningar respektive inte tillämpas vid avlistningar så snart som möjligt med beaktande av respektive motåtgärds innebörd samt de nationella reglerna för implementering (punkt 25). En eventuell avlistning av en jurisdiktion från EU:s förteckning hindrar dock inte en medlemsstat från att tillämpa motåtgärder om jurisdiktionen kvarstår på en nationell lista i den aktuella medlemsstaten (punkt 14).

Sverige bör införa regler som innebär att en eller flera motåtgärder implementeras

Inom EU har arbetet för att motverka skadlig skattekonkurrens pågått under en längre tid. Uppförandekoden för företagsbeskattnings är ett viktigt instrument för att motverka skadlig skattekonkurrens inom EU. En del av uppförandekodgruppens uppdrag är att säkerställa att inte heller länder utanför EU ägnar sig åt skadlig skattekonkurrens. Den framtagna EU-förteckningen över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet tillsammans med motåtgärderna utgör en viktig del i detta arbete. Det är därför angeläget att införa motåtgärder i nationell rätt för att stärka de internationella påtryckningarna mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner och på så sätt motverka skadlig skattekonkurrens.

Enligt riktlinjerna om motåtgärder på skatteområdet mot listade jurisdiktioner ska medlemsstaterna tillämpa minst en av de framtagna motåtgärderna fr.o.m. den 1 januari 2021. Medlemsstaterna kommer att utvärderas under 2022 när det gäller hur arbetet med motåtgärderna fortskrider.

Mot denna bakgrund är bedömningen att Sverige bör införa regler som till sin innebörd utgör en stark signal till de jurisdiktioner som har bedömts vara icke samarbetsvilliga på skatteområdet och som på ett effektivt och proportionerligt sätt motverkar att dessa jurisdiktioner tillämpar metoder som inte uppfyller internationella standarder och granskningskriterier.

4.2 Vilken eller vilka motåtgärder bör införas?

Bedömning: Det bör införas ett avdragsförbud för ränteutgifter avseende skulder till företag i vissa icke samarbetsvilliga jurisdiktioner och tillämpningen av CFC-reglerna bör säkerställas när det gäller Trinidad och Tobago.

Skälen för bedömningen

EU:s riktlinjer innehåller en verktygslåda med fyra olika materiella motåtgärder. Det handlar om ett avdragsförbud för vissa kostnader, CFC-regler, källskatt på vissa betalningar och begränsningar av reglerna om skattefrihet på näringsbetingade andelar. Minst en av dessa ska genomföras i nationell rätt (se avsnitt 4.1).

Avdragsförbud för vissa kostnader

Enligt riktlinjerna innebär motåtgärden om avdragsförbud för vissa kostnader att medlemsstater ska neka avdrag för kostnader och betalningar som i andra fall skulle vara avdragsgilla, när dessa kostnader och betalningar anses ha mottagits av ett företag i en listad jurisdiktion. I riktlinjerna exemplifieras dessa kostnader och betalningar med ränta, royaltymbetalningar och andra ersättningar för immateriella tillgångar, samt serviceavgifter.

När det gäller räntebetalningar har Sverige redan i dag avdragsbegränsningsregler för ränteutgifter. Sedan 2009 har Sverige haft regler som tar sikte på att begränsa avdragsrätten för ränteutgifter på vissa skulder till företag i intressegemenskap. Den särskilda begränsningen i avdragsrätten för ränteutgifter på vissa skulder till företag i intressegemenskap finns i 24 kap. 18 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, och brukar även benämnas den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln. Denna regel innebär att avdrag endast får göras om det företag som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften antingen hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller hör hemma i en stat utanför EES med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler och har hemvist i denna stat enligt avtalet, eller om företaget skulle ha beskattats för inkomsten med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där företaget hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten. En ytterligare förutsättning för avdrag är att det inte är fråga om sådan hög grad av skatteplanering som regeln är avsedd att träffa. Regeln innebär att räntor på interna skulder som betalas till lågskattejurisdiktioner aldrig får dras av (prop. 2017/18:245 s. 365).

Utöver den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln har Sverige sedan den 1 januari 2019 en generell avdragsbegränsningsregel i bolagssektorn för negativa räntenetton (24 kap. 21–29 §§ IL), även kallad den generella ränteavdragsbegränsningsregeln. Ett företag får enligt den s.k. EBITDA-regeln, dra av ett negativt räntenetto med högst ett belopp som motsvarar 30 procent av avdragsutrymmet, 24 kap. 24 § första stycket IL. Denna regel är således baserad på resultatmättet EBITDA (Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization). Avdragsbegränsningen gäller för ränteutgifter för vilka avdragsrätten inte har begränsats enligt andra ränteavdragsbegränsningsregler. Med negativt räntenetto avses skillnaden mellan ränteutgifter som ska dras av under beskattningsåret och ränteinkomster som ska tas upp under beskattningsåret, om ränteutgifterna överstiger ränteinkomsterna. Den generella ränteavdragsbegränsningen gäller både för interna och externa ränteutgifter.

Både den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln och den generella ränteavdragsbegränsningsregeln är avsedda att skydda den svenska bolagsskattebasen genom att motverka skattebaserosion och vinstförflyttning (prop. 2017/18:245 s. 84–85 och 171). Det beror på att det har identifierats att det sker skatteplanering med ränteavdrag och att det är i en sådan omfattning att det skulle kunna uppfattas som ett hot mot den svenska bolagsskattebasen. Detta är en anledning till att den generella

ränteavdragsbegränsningsregeln omfattar även externa lån (prop. 2017/18:245 s. 84).

Som framgår av riktlinjerna (punkt 5) tar också motåtgärderna sikte på att motverka baserosion genom skatteundandraganden, i likhet med de befintliga ränteavdragsbegränsningsreglerna. Att införa en motåtgärd i form av ett avdragsförbud för ränteutgifter till listade jurisdiktioner bedöms därför passa väl in som ett led i, och komplettera, redan införda åtgärder i svensk rätt som syftar till att motverka baserosion genom skatteundandraganden. En sådan åtgärd skulle uppfylla både syftet med EU-förteckningen och de allmänna utgångspunkterna för motåtgärderna. Det skulle också utgöra en stark signal till de jurisdiktioner som har bedömts vara icke samarbetsvilliga på skatteområdet att uppfylla och följa relevanta internationella standarder och kriterier.

När det gäller royaltybetalningar görs bedömningen att ett införande av ett avdragsförbud för sådana betalningar inte skulle vara lämpligt som motåtgärd. Utländska företag är enligt gällande regler skattskyldiga för inkomst i form av royalty eller liknande periodvisa avgifter från ett företag med fast driftställe i Sverige (6 kap. 11 § andra stycket IL). Med hänsyn till de allmänna utgångspunkterna för motåtgärderna, som bl.a. anger att eventuella motåtgärder ska vara anpassade till de nationella skattesystemen i medlemsstaterna, görs bedömningen att motåtgärden inte ska omfatta royaltybetalningar och andra ersättningar för immateriella tillgångar eller serviceavgifter.

Mot denna bakgrund bedöms ett avdragsförbud för ränteutgifter till listade jurisdiktioner vara en lämplig åtgärd att genomföra i svensk rätt. En sådan åtgärd bedöms på ett effektivt och proportionerligt sätt motverka att listade jurisdiktioner tillämpar metoder som inte uppfyller internationella standarder och granskningskriterier.

CFC-regler

CFC-regler innebär att en delägare i en utländsk juridisk person med låg-beskattade inkomster kan beskattas löpande för sin andel av det överskott som uppkommer hos den utländska juridiska personen, oavsett om beloppet tas ut ur den utländska juridiska personen. Enligt riktlinjerna ska motåtgärder i form av CFC-regler omfatta inkomsten hos ett bolag eller ett fast driftställe i en listad jurisdiktion. Motåtgärden kan enligt riktlinjerna tillämpas i överensstämmelse med CFC-reglerna i artikel 7 och 8 i rådets direktiv (EU) 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (direktivet mot skatteundandraganden). I sådant fall ska reglerna anpassas så att listade jurisdiktioner ges incitament att anpassa sina regelverk till uppförandekodens principer. Anpassningen ska ske i förhållande till en medlemsstats genomförande av direktivets regler.

Som exempel på anpassning nämns i riktlinjerna att en bredare definition av CFC-inkomst än den som anges i direktivet kan användas och att medlemsstater vars CFC-regler innehåller en lista över länder kan tillämpa reglerna mot jurisdiktioner på EU:s förteckning. Den anpassning som beskrivs anses uppnådd om åtgärden tillämpas mot en listad jurisdiktion och

upphävs när jurisdiktionen tas bort från förteckningen, samtidigt som riktlinjerna tillåter att åtgärder tillämpas även därefter om en jurisdiktion är upptagen på den aktuella medlemsstatens nationella förteckning.

De svenska CFC-reglerna har från och med den 1 januari 2019 anpassats till direktivet mot skatteundandraganden (prop. 2017/18:296). En generell ändring av gällande CFC-regler för att anpassa dem till nu aktuella riktlinjer, vilka har ett delvis annat syfte, bedöms inte vara lämpligt. En mer begränsad ändring för att säkerställa att CFC-reglerna kan tillämpas bedöms däremot vara en lämplig åtgärd i de fall bestämmelser i ett skatteavtal innebär att avdragsförbudet för ränteutgifter inte kan tillämpas mot de jurisdiktioner som för närvarande är upptagna på EU:s förteckning. Sverige har skatteavtal med en av dessa jurisdiktioner, Trinidad och Tobago. Med hänsyn till detta bedöms det lämpligt att införa en kompletterande motåtgärd avseende Trinidad och Tobago inom ramen för CFC-reglerna. Detta behandlas närmare i avsnitt 4.4.

Införande av en källskatt eller begränsningar av skattefriheten på näringsbetingade andelar

Om en medlemsstat väljer att införa motåtgärder i form av källskatt ska denna källskatt tillämpas till en högre skattesats t.ex. på betalningar som ränta, royaltybetalningar, serviceavgifter och ersättning som anses som mottagna i en listad jurisdiktion. Ett alternativ till detta, eller i kombination med en högre skattesats kan vara att särskilda riktade regler mot sådana betalningar tillämpas.

I svensk rätt finns inte några särskilda regler om källskatt på t.ex. ränta eller royaltybetalningar. Att införa en motåtgärd i form av sådan källskatt bedöms inte heller vara mest lämpligt som åtgärd för att uppfylla syftet med motåtgärderna. Sverige har redan generella begränsningar i avdragsrätten för negativa räntenetton, se 24 kap. 21–29 §§ IL.

Vidare innebär motåtgärden om begränsningar av reglerna om skattefrihet på näringsbetingade andelar följande. Medlemsstater som tillämpar regler som tillåter att utdelningar eller andra vinster på näringsbetingade andelar undantas från beskattning eller är avdragsgilla, kan neka eller begränsa sådant undantag om utdelningen eller vinsten har mottagits från en listad jurisdiktion. Reglerna om näringsbetingade andelar i 24 kap. IL syftar bl.a. till att undvika kedjebeskattnings av vinster i bolagssektorn (prop. 2002/03:96 s. 1).

Det kan konstateras att av Skatteverkets årsredovisning för 2019 (s. 91 f.) framgår att det, med något undantag, inte funnits, eller i vart fall inte kunnat iaktas, några skattedrivna transaktioner med de listade jurisdiktionerna som har koppling till problem med något av de tre kriterierna för listning enligt EU:s förteckning. Jämfört med en motåtgärd i form av ett avdragsförbud för ränteutgifter, som bedöms passa väl med det nuvarande systemet och svensk rätt som syftar till att motverka baserosion genom skatteundandraganden, bedöms en motåtgärd i form av källskatt eller begränsningar av möjligheten till skattefrihet på näringsbetingade andelar vara mindre ändamålsenlig. Sådana åtgärder skulle vidare passa mindre väl med det nuvarande skattesystemet (jfr punkten 3 i riktlinjerna).

Mot denna bakgrund görs bedömningen att varken en motåtgärd i form av införandet av källskatt eller begränsningar av möjligheten till skattefrihet på näringsbetingade andelar skulle vara lämpligt utifrån syftet med införandet av motåtgärder.

4.3 Hur bör avdragsförbudet för ränteutgifter utformas?

Förslag: Ett företag som ingår i en intressegemenskap får inte dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag som hör hemma i en jurisdiktion som är upptagen i en gällande och offentliggjord förteckning över stater eller jurisdiktioner utanför Europeiska unionen (EU) som av medlemsstaterna gemensamt har bedömts vara icke-samarbetsvilliga på skatteområdet. Det gäller ränteutgifter som belöper sig på den tid då staten eller jurisdiktionen är upptagen i förteckningen.

Med företag avses juridiska personer och svenska handelsbolag.

Vidare bör med företag i intressegemenskap avses företag som ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen, om ett av företagen, direkt eller indirekt, innehar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i det andra företaget eller om ett av företagen har rätt till minst 25 procent av vinsten i det andra företaget. Företag som, direkt eller indirekt, innehas av en och samma person ska också anses vara i intressegemenskap om innehavet avser minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i företagen. Flera personer som agerar tillsammans ska behandlas som en enda person, dvs. deras andel av kapital- eller röstandelarna i företaget ska läggas samman.

Skälen för förslaget

Avdragsförbudet bör omfatta ränteutgifter hänförliga till interna och externa lån för företag som ingår i en intressegemenskap

För att på ett effektivt och proportionerligt sätt motverka att icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner tillämpar metoder som inte uppfyller internationella standarder och kriterier bör det införas motåtgärder (se avsnitt 4.1). I avsnitt 4.2 görs bedömningen att för att uppnå detta syfte bör det införas en motåtgärd i form av ett avdragsförbud för ränteutgifter. Vidare görs bedömningen att tillämpningen av CFC-reglerna bör säkerställas i vissa fall avseende de jurisdiktioner som för närvarande är upptagna på EU:s förteckning (se avsnitt 4.4).

När det gäller ett avdragsförbud för ränteutgifter på skulder till företag i vissa icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner aktualiseras ett antal frågor kring utformningen av en sådan regel. Inledningsvis behöver det göras en bedömning avseende det nya avdragsförbudets omfattning. En sådan bedömning omfattar frågan om regeln ska gälla inom en intressegemenskap eller om den även ska gälla företag som inte ingår i en intressegemenskap. Bedömningen omfattar även frågan om avdragsförbudet ska ta sikte på interna såväl som externa lån.

Ovan i avsnitt 4.2 redogörs för de befintliga ränteavdragsbegränsningsreglerna. Enligt den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln i 24 kap. 18 § IL begränsas avdragsrätten för ränta på vissa skulder till företag i intressegemenskap. Bestämmelsen innebär att räntor på interna skulder som betalas till lågskattejurisdiktioner aldrig får dras av. Avdrag får inte heller göras i de fall det är fråga om hög grad av skatteplanering. Denna regel är alltså begränsad till interna ränteutgifter inom en intressegemenskap och omfattar inte ränteutgifter som är hänförliga till externa skulder. Den generella avdragsbegränsningsregeln för negativa räntenetton tar däremot sikte på både interna och externa ränteutgifter och är inte avgränsad till företag som ingår i en intressegemenskap (24 kap. 21–29 §§ IL).

Enligt de allmänna utgångspunkterna i avsnitt 4.1 är syftet med motåtgärderna att ge de listade jurisdiktionerna incitament att följa internationella standarder så att jurisdiktionerna kan tas bort från EU-förteckningen. Vidare framgår att för att motåtgärden ska få avsedd effekt, så krävs det att det införs specifika åtgärder som skiljer sig från medlemsstatens nuvarande skatteregler och att beskattningen av en listad och en icke-listad jurisdiktion inte ska leda till samma resultat.

För att motåtgärden på ett effektivt sätt ska uppfylla sitt syfte, bör det föreslagna avdragsförbudet därför sträcka sig längre än de befintliga reglerna. Den föreslagna motåtgärden bör därmed inte bara omfatta ränteutgifter hänförliga till interna skulder, utan även externa skulder. Det bedöms dock mest ändamålsenligt att begränsa avdragsförbudet till att gälla för företag som befinner sig i en intressegemenskap eftersom risken för baserosion och vinstförflyttning är störst i dessa fall. För att på ett effektivt sätt uppnå syftet med motåtgärden är det lämpligt med en bred definition av intressegemenskap. Det bedöms därför vara ändamålsenligt att använda den definition som återfinns i bestämmelserna avseende vissa situationer med gränsoverskridande inslag i 24 b kap. 3 § IL.

Mot denna bakgrund föreslås att företag ska anses ingå i en intressegemenskap i tre situationer. Företag ska anses vara i intressegemenskap om företagen ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). Vidare ska företag anses vara i intressegemenskap om ett av företagen, direkt eller indirekt, innehar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i det andra företaget eller om ett av företagen har rätt till minst 25 procent av vinsten i det andra företaget. Företag som innehas av en och samma person ska också anses vara i intressegemenskap om personen direkt eller indirekt innehar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i företagen. Flera personer som agerar tillsammans ska behandlas som en enda person, dvs. deras andel av kapital- eller röstandelarna i företaget ska läggas samman.

Med företag bör även i detta sammanhang avses juridiska personer och svenska handelsbolag.

Som framgår nedan föreslås att avdragsförbudet endast ska gälla ränteutgifter som belöper sig på den tid då en jurisdiktion är upptagen på förteckningen över icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner.

I avsnitt 4.4 nedan lämnas ett förslag på ytterligare en motåtgärd med anledning av att bestämmelser i skatteavtal i vissa fall innebär att ett avdragsförbud för ränteutgifter inte kan tillämpas.

Turordningen mellan förslaget om ett ränteavdragsförbud och de befintliga ränteavdragsbegränsningsreglerna

Även det nya avdragsförbudet bör placeras i 24 kap. IL. Som framgår av prop. 2017/18:245 s. 146 finns det flera regler om begränsning av ränteavdrag i 24 kap. IL. Där framgår bl.a. att det ligger i sakens natur att en prövning av en ränteutgift i första hand kommer att göras av gällande avdragsförbud såsom exempelvis avdragsförbudet för ränteutgifter på vissa efterställda skulder (24 kap. 9 § IL). Det anges vidare att en bedömning därefter kommer att göras enligt den riktade avdragsbegränsningsregeln och sist enligt den generella avdragsbegränsningsregeln för negativa räntenetton. Detta innebär att avdrag för ränteutgifter på skulder till företag i en icke samarbetsvillig jurisdiktion rent turordningsmässigt skulle nekas innan en prövning av en sådan ränteutgift skulle ha gjorts enligt den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln.

Det bör användas en dynamisk hänvisning till EU:s förteckning i lagtexten

Enligt de allmänna utgångspunkterna i avsnitt 4.1 ovan är det medlemsstaternas ansvar att säkerställa att de nationella motåtgärderna tillämpas i förhållande till nya listningar, respektive inte tillämpas vid avlistningar. Detta ska ske så snart det är möjligt med hänsyn till respektive motåtgärds innebörd samt till de nationella reglerna för implementering (punkt 25). Som framgår av avsnitt 3 uppdateras EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner kontinuerligt.

I fråga om lämplig teknik för hänvisning till EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet görs följande bedömning. De föreslagna reglerna är beroende av vilka jurisdiktioner som finns på förteckningen. Om nya jurisdiktioner bedöms vara icke samarbetsvilliga under året kommer de att tas upp på förteckningen medan jurisdiktioner som har uppfyllt kriterierna enligt förteckningen kommer att tas bort. Dessa ändringar bör få direkt genomslag och återspeglas i svensk rätt för att motåtgärden ska uppnå sitt syfte. I samband med en sådan ändring blir effekten att avseende de jurisdiktioner som tas bort från förteckningen gäller ränteavdragsförbudet inte längre. Vidare blir effekten att avdragsförbudet blir tillämpligt när det gäller en jurisdiktion som blir listad. Fördelen med en tillämpning av en s.k. statisk hänvisning är att en uppdatering av förteckningen i form av vilka jurisdiktioner som tillkommit eller tagits bort kommer att framgå direkt av en bilaga till lagtexten. Nackdelen är dock att en sådan uppdatering av lagtexten tar tid och att det därmed uppstår en fördröjning av när den uppdaterade förteckningen får genomslag i svensk rätt.

Vid tillämpning av en s.k. dynamisk hänvisning införs i stället en hänvisning till den aktuella förteckningen i lagtexten. En nackdel är att det inte uttryckligen framgår av lagtexten vilka de listade jurisdiktionerna är. Fördelen med en sådan metod är dock att lagstiftningen inte behöver uppdateras varje gång förteckningen förändras. På så sätt får ändringarna effekt direkt vid beslutet om uppdatering och den fördröjning som uppstår med en statisk hänvisning undviks. Av denna anledning har dynamiska hänvisningar också tillämpats allt oftare vid genomförande av EU-rättsakter i svensk rätt (se t.ex. prop. 2015/16:160 om miljöbalken och

EU:s kemikalielagstiftning s. 45 samt prop. 2019/20:74 om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang s. 101). Det kan även tilläggas att uppdateringar av EU:s förteckning inte innebär några materiella förändringar av kriterierna för listning utan kriterierna kvarstår oförändrade.

För att säkerställa att en ändring i EU:s förteckning får omedelbart genomslag när det gäller det föreslagna ränteavdragsförbudet bör därför bestämmelsen som genomför motåtgärden enligt EU:s riktlinjer vara dynamisk. Därför föreslås att det bör införas en bestämmelse enligt vilken ränteutgifter till ett företag som hör hemma i en stat som är upptagen i en gällande och offentliggjord förteckning inte får dras av. Bedömningen av om avdragsförbudet är tillämpligt ska således göras utifrån den förteckning som är gällande och offentliggjord. För att det ska bli tydligt bl.a. för de skattskyldiga vilka jurisdiktioner som står med på förteckningen, och därmed omfattas av det nya ränteavdragsförbudet bör Skatteverket informera, t.ex. på myndighetens webbplats, om vilka jurisdiktioner som finns med på förteckningen.

Mot denna bakgrund föreslås det även att det bör införas en bestämmelse som innebär att avdragsförbudet ska omfatta ränteutgifter som belöper sig på den tid då jurisdiktionen är upptagen i förteckningen. Detta innebär att ränteutgifter som belöper sig på tiden före eller efter att jurisdiktionen är upptagen i förteckningen inte omfattas.

Lagförslag

Förslaget föranleder att tre nya paragrafer, 24 kap. 15 a–c, införs i IL.

4.4 Hur bör motåtgärden inom ramen för CFC-reglerna utformas?

Förslag: Bilaga 39 a till inkomstskattelagen ändras så att Trinidad och Tobago utesluts från tillämpningsområdet för kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § IL.

Skälen för förslaget: I avsnitt 4.3 föreslås ett avdragsförbud för ränteutgifter avseende en skuld till ett företag som hör hemma i en jurisdiktion som bedömts vara icke-samarbetsvillig. Bestämmelser i skatteavtal kan dock i vissa fall innebära att avdragsförbudet för ränteutgifter inte kan tillämpas. Som framgår av avsnitt 4.2 bör det därför införas en kompletterande motåtgärd som säkerställer tillämpning av CFC-reglerna i vissa fall mot de jurisdiktioner som för närvarande är upptagna på EU:s förteckning. Sverige har ett skatteavtal med en av dessa jurisdiktioner, Trinidad och Tobago. Mot denna bakgrund bör det därför införas en kompletterande motåtgärd inom ramen för CFC-reglerna i fråga om Trinidad och Tobago.

Enligt riktlinjerna ska motåtgärder i form av CFC-regler omfatta inkomst hos ett bolag eller ett fast driftställe i en listad jurisdiktion. Denna motåtgärd kan enligt riktlinjerna tillämpas i överensstämmelse med CFC-reglerna i artiklarna 7 och 8 i rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt

inverkar på den inre marknads funktion (direktivet mot skatteundandraganden) (punkt 17). Reglerna ska i sådant fall anpassas så att listade jurisdiktioner ges incitament att anpassa sina regelverk till kriterierna avseende EU-förteckningen (punkt 18). Detta anses uppfyllt om åtgärden tillämpas mot en listad jurisdiktion och upphävs när jurisdiktionen avlistas, samtidigt som riktlinjerna tillåter att en jurisdiktion kvarstår på en nationell lista i den aktuella medlemsstaten (punkt 14).

CFC-reglerna i 39 a kap. IL innebär att en delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster kan beskattas löpande för sin andel av det överskott som uppkommer hos den utländska juridiska personen, oavsett om beloppet tas ut ur den utländska juridiska personen. I en huvudregel i 5 § anges när en nettoinkomst hos en utländsk juridisk person ska anses lågbeskattad. En kompletterande regel i 7 § (kompletteringsregeln) anger att en inkomst hos en utländsk juridisk person inte ska anses lågbeskattad om den uppbärs av en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat eller annan jurisdiktion som anges i en särskild lista i en bilaga till IL (bilaga 39 a till IL, den s.k. vita listan), och som inte omfattas av i listan angivna undantag. Sådant undantag görs avseende all inkomst i fråga om vissa jurisdiktioner.

Det förekommer även partiella undantag från kompletteringsregeln. Dessa partiella undantag innebär att viss inkomst på grund av beskattningen i de aktuella staterna inte omfattas av kompletteringsregeln. Till exempel görs i vissa fall undantag för inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royaltybetalningar och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där. För inkomst som omfattas av kompletteringsregeln ska CFC-beskattning inte ske.

Trinidad och Tobago omfattas delvis av kompletteringsregeln i 7 §. En motåtgärd enligt riktlinjerna kan uppnås genom att helt undanta inkomst i Trinidad och Tobago från kompletteringsregelns tillämpningsområde. Detta bör ske genom en ändring i bilaga 39 a till IL som innebär att en prövning enligt huvudregeln i 5 § ska ske när det gäller Trinidad och Tobago.

Lagförslag

Förslaget föranleder en ändring i bilaga 39 a till IL.

5 Anskaffningsvärde vid beskattningsinträde

5.1 Bakgrund och gällande rätt

I 20 a kap. IL finns regler om anskaffningsvärde och anskaffningsutgift för tillgångar vid beskattningsinträde i inkomstslaget näringsverksamhet. Skälet till införandet av bestämmelserna var att en ökad förekomst av gränsöverskridande etableringar gjort det angeläget att reglera hur anskaffningsvärde och anskaffningsutgift ska beräknas för tillgångar och förpliktelser vid beskattningsinträde (se prop. 2002/03:96 s. 153). I förarbetena till 20 a kap. IL övervägdes olika metoder för hur denna

värdering ska ske. Att värdera tillgångar till marknadsvärde vid beskattningsinträde ansågs inte lämpligt, bl.a. med hänsyn till de värderingsvister som kunde förväntas uppstå mellan myndigheter och enskilda (se prop. 2002/03:96 s. 155). I stället infördes särskilda regler med innebörd att en tillgångs skattemässiga värde vid beskattningsinträde som huvudregel ska beräknas utifrån anskaffningsutgiften. Den valda lösningen skiljer sig åt för olika slag av tillgångar på så vis att olika schabloniserade justeringar görs av den ursprungliga anskaffningsutgiften. I fråga om lager, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar ska tillgången enligt 20 a kap. 3 § första stycket IL anses anskaffad för det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. Avseende termen verkligt värde angavs vid bestämmelsens införande att detta bör bestämmas genom de definitioner som framgår av 17 kap. 2 § IL. Enligt då gällande lydelse av 17 kap. 2 § IL framgår att med verkligt värde avses detsamma som i 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL. Enligt då gällande lydelse av 4 kap. 9 § ÅRL (SFS 1999:1112) framgår att med verkligt värde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad.

Efter ändringar i ÅRL som trädde i kraft den 1 januari 2004 (SFS 2003:774) används termen nettoförsäljningsvärde för att definiera försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad (4 kap. 9 § ÅRL). Syftet med ändringen var att reservera termen verkligt värde för finansiella instrument (prop. 2002/03:121 s. 43). Med termen verkligt värde avses numera i stället marknadsvärde (4 kap. 14 a § ÅRL). Genom följdändringar som trädde i kraft samma dag ersattes termen verkligt värde av nettoförsäljningsvärde i ett flertal lagrum i IL, bl.a. 17 kap. 2 § första stycket och 3 § första stycket. Ingen följdändring gjordes dock i 20 a kap. 3 § första stycket IL. Ändringarna i IL motiverades uttryckligen med att det som tidigare kallades verkligt värde nu benämndes nettoförsäljningsvärde (se prop. 2003/04:28 s. 28).

I 20 a kap. 3 § lades den 1 januari 2017 ett andra och tredje stycke till med syfte att särskilt reglera anskaffningsvärdet vid beskattningsinträde, i samband med fusion eller fission, för vissa finansiella instrument. Här har verkligt värde valts i den nu aktuella betydelsen (se prop. 2016/17:7 s. 15). När det andra och tredje stycket infördes gjordes inte någon översyn av första stycket (prop. 2016/17:7 s. 25).

Eftersom termen verkligt värde fortfarande används i IL innehåller 17 kap. 2 § andra stycket IL fortsatt en hänvisning till ÅRL för definitionen av verkligt värde (4 kap. 14 a § ÅRL). Då ingen ändring skett i 20 a kap 3 § första stycket IL gäller fortfarande att som anskaffningsvärde för lagertillgångar m.m. ska anses det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet.

Skatteverket har i en hemställan om lagändringar den 29 september 2014 (Fi2014/3288/S1) begärt att verkligt värde i 20 a kap. 3 § första stycket IL ersätts av nettoförsäljningsvärde. I hemställan har vidare begärts att en ny bestämmelse, 42 kap. 11 a §, införs i IL i syfte att ändra klassificeringen av löpande avkastning från vissa finansiella instrument.

5.2 Ändrade regler för anskaffningsvärde vid beskattningsinträde

Förslag: Som anskaffningsvärde för lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar ska anses det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet vid beskattningsinträdet.

Skälen för förslaget: Värdet som ska anses som anskaffningsvärde utgör tillgångens skattemässiga värde och tjänar som underlag för avdrag som kan komma att medges vid värdenedgång, försäljning m.m. som sker efter beskattningsinträdet. Nettoförsäljningsvärdet räknas i praktiken ut genom att sådana kostnader som är direkt hänförliga till försäljningstransaktionen dras av ifrån marknadsvärdet. För vissa lagertillgångar kan skillnaden mellan nettoförsäljningsvärdet och marknadsvärdet därmed vara förhållandevis stor.

När bestämmelserna om beskattningsinträde infördes utformades de så att det skattemässiga värdet schablonmässigt skulle bli detsamma som det med rimliga antaganden skulle ha kunnat vara om tillgången anskaffats i och därefter ingått i en näringsverksamhet som beskattas i Sverige (prop. 2002/03:96 s. 153). För att uppnå detta bör samma värde användas i 20 a kap. 3 § första stycket IL som i huvudregeln för lager i 17 kap. 3 § IL, vilket var avsikten vid införandet av 20 a kap. Som anskaffningsvärde för lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar bör därför anses det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet vid beskattningsinträdet.

I 20 a kap. 3 § andra och tredje styckena IL behandlas speciella situationer avseende anskaffningsvärde för finansiella instrument när beskattningsinträdet sker genom fusion eller fission. Det saknas därmed anledning att ändra dessa bestämmelser.

Det saknas anledning att gå vidare med Skatteverkets förslag att införa en ny bestämmelse i 42 kap. IL.

Lagförslag

Förslaget föranleder en ändring i 20 a kap. 3 § första stycket IL.

6 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslag: Lagändringarna träder i kraft den 1 januari 2021 och tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2020.

Den nya lydelsen i bilaga 39 a tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.

Skälen för förslaget: Enligt riktlinjerna om motåtgärder på skatteområdet mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner ska medlemsstaterna tillämpa motåtgärderna fr.o.m. den 1 januari 2021.

Ändringarna i reglerna om anskaffningsvärde vid beskattningsinträde bör träda i kraft så snart som möjligt.

De nya bestämmelserna bör därför träda i kraft den 1 januari 2021. De bör tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2020. Den nya lydelsen i bilaga 39 a tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.

7 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslagets effekter i den omfattning som bedöms lämpligt i de aktuella lagstiftningsärendena och med beaktande av förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

7.1 Motåtgärder

7.1.1 Syfte och alternativa lösningar

Förslaget är föranlett av Ekofinrådets riktlinjer om motåtgärder på skatteområdet mot icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner. Det övergripande syftet är därmed att fullgöra ett åliggande som följer av Sveriges medlemskap i EU. Syftet med riktlinjerna är att uppmuntra de jurisdiktioner som omfattas av EU:s förteckning över icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner att uppfylla och följa relevanta internationella standarder men även granskningskriterierna för arbetet i uppförandekodgruppen för företagsbeskattning. Målet är att de listade jurisdiktionerna ska kunna tas bort från förteckningen när kraven är uppfyllda.

Den föreslagna lösningen bedöms ligga i linje med Ekofinrådets riktlinjer samtidigt som den utformats på ett sätt som minimerar påverkan på personer som inte ska omfattas av motåtgärderna. Den bedöms således vara såväl effektiv som proportionerlig. I avsnitt 4.2. görs överväganden avseende övriga materiella åtgärder som framgår av Ekofinrådets antagna riktlinjer. Om Ekofinrådets riktlinjer inte följs skulle Sverige inte uppfylla sina åtaganden i EU. Förslaget påverkar inte skatteutgiftsredovisningen.

Tidpunkten för ikraftträdandet föranleder inte att särskild hänsyn behöver tas till berörda, exempelvis ifråga om informationsinsatser.

7.1.2 Offentligfinansiell effekt

Syftet med förslaget är att ge icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner incitament att följa internationella standarder och kriterier med målet att jurisdiktionerna ska kunna tas bort från förteckningen. Medlet för detta är att inte tillåta avdrag för ränteutgifter som hänför sig till lån från företag som hör hemma i dessa jurisdiktioner. Dessutom föreslås att inkomster i bolag i Trinidad och Tobago omfattas av den s.k. huvudregeln vid tillämpningen av CFC-reglerna. Det innebär att sådan inkomst kommer att

beskattas i Sverige om den är lågbeskattad enligt CFC-reglerna och övriga förutsättningar för reglernas tillämpning är uppfyllda.

Det långsiktiga syftet med förslaget är således att minska utrymmet för skadlig skattekonkurrens, vilket i förlängningen bidrar till en stabilare skattebas som löper mindre risk att urholkas långsiktigt. Detta är något som inte bedöms kunna uttryckas i termer av offentligfinansiella effekter.

I ett kortsiktigt perspektiv medför förslaget att avdrag inte får göras för vissa ränteutgifter. Förslaget kan även medföra att vissa inkomster i Trinidad och Tobago beskattas i Sverige i enlighet med CFC-reglerna. Åtgärderna medför därför i princip att bolagsskatteintäkterna ökar, med en direkt offentligfinansiell effekt som följd. När det gäller räntor på interna lån och CFC-beskattnings av inkomster i Trinidad och Tobago är dock bedömningen att den direkta offentligfinansiella effekten är av begränsad storlek. Denna bedömning bygger på uppgifter som visar att det är ett litet antal företag i de aktuella jurisdiktionerna som har ett svenskt bolag som ägare eller som äger ett svenskt företag. När det gäller räntor på externa lån saknas underlag som visar omfattningen. Av osäkerhetsskäl och för att inte överskatta eventuella ökade skatteintäkter sätts därför den offentligfinansiella effekten till noll.

7.1.3 Effekter för företag

Antalet berörda företag

De företag som berörs av förslaget är dels företag som ingår i en intressegemenskap som har ränteutgifter avseende ett internt lån från ett moder- eller dotterföretag som hör hemma i de jurisdiktioner som har bedömts vara icke samarbetsvilliga: Vidare omfattas företag som ingår i en intressegemenskap som har ränteutgifter avseende ett externt lån från ett företag som hör hemma i dessa jurisdiktioner. Det kan även finnas personer som berörs av de föreslagna ändringarna av CFC-reglerna rörande Trinidad och Tobago.

När det gäller interna lån berörs ett litet antal företag. Enligt uppgifter i SCB:s koncernregister fanns år 2016 98 svenska bolag med antingen ett dotterföretag eller moderföretag registrerat i någon av jurisdiktionerna som för närvarande är upptagna i förteckningen. Den föreslagna ändringen av CFC-reglerna berör endast något enstaka svenskt bolag. Det saknas uppgifter om eventuella fysiska personer som är delägare i företag i Trinidad och Tobago. Även när det gäller externa lån saknas uppgifter som visar omfattningen på lån från företag i de jurisdiktioner som omfattas. Det är därmed inte möjligt att göra en uppskattning av hur många juridiska och fysiska personer som berörs av förslaget i dessa avseenden.

Antal svenska företag med dotterföretag eller moderföretag i någon av de listade jurisdiktionerna

Jurisdiktion	Antal företag med:	
	dotterföretag i jurisdiktion	moderföretag i jurisdiktion
Caymanöarna	21	29
Panama	20	11
Övriga jurisdiktioner	14	3

Källa: SCB, Koncernregistret 2016

Någon ytterligare kategorisering av berörda företag, exempelvis efter storlek och bransch, är inte lämplig att göra eftersom det lilla antalet gör att risken är stor att enskilda företags identitet röjs.

Samtliga berörda företag ingår i koncerner. Bedömningen av om särskild hänsyn behöver tas till små företag bör därför göras på koncernnivå. Bedömningen är att ingen av de berörda koncernerna är av sådan storlek att den behöver beaktas särskilt vid reglernas utformning.

Administrativa kostnader

De administrativa kostnaderna för att följa de föreslagna reglerna bedöms vara små för de flesta företag.

När det gäller ränteutgifter som hänför sig till interna lån finns redan regler som begränsar avdragsrätten. De föreslagna reglerna bedöms därför endast marginellt medföra att ytterligare tid behöver läggas på hanteringen av ränteavdragsbegränsningsreglerna.

När det gäller ränteutgifter som hänför sig till externa lån är informationen om hur vanligt det är med sådana lån och hur de ser ut knapphändig. I den mån sådana lån förekommer är det dock troligt att den tillkommande administrativa hanteringen ser olika ut mellan företagen. Hanteringen varierar troligen beroende på hur lånevillkoren ser ut, om räntebetalningen görs direkt till det utlånande företaget eller om den görs indirekt.

Förslaget om ändring av CFC-reglerna i fråga om Trinidad och Tobago kan medföra en ökad administrativ börda för personer som är delägare i företag som hör hemma där. Bedömningen är att det rör sig om ett mycket litet antal personer.

De genomsnittliga kostnaderna för att hantera de ändrade reglerna är svåra att uppskatta. Merkostnaderna för att hantera det föreslagna ränteavdragsförbudet bedöms vara små, såväl när det gäller initiala som löpande kostnader. Hantering av CFC-regler medför i regel en större tidsåtgång.

En mycket osäker uppskattning är att den tid som behöver användas för att informera sig om reglerna och göra en analys av hur de bör tillämpas uppgår till en timme för personer som berörs av ränteavdragsförbudet och till mellan en och fem timmar för personer som berörs av CFC-reglerna. Den tid som sedan behöver användas för att löpande följa reglerna antas vara densamma som den tid som lades initialt.

Den genomsnittliga löpande timkostnaden beräknas i enlighet med Tillväxtverkets rekommendationer.³ Bedömningen är att en jurist eller kvalificerad ekonom utför de uppgifter som resulterar i de löpande kostnaderna. Den genomsnittliga månadslönen för en affärs- och företagsjurist uppgår enligt SCB:s statistik över genomsnittlig månadslön 2017 till 56 100 kronor. Enligt Tillväxtverket ska den genomsnittliga månadslönen multipliceras med schablonvärdet 1,84 som inkluderar semesterersättning, arbetsgivaravgifter och en overheadkostnad.

Utifrån antagandena ovan uppskattas såväl de initiala som de löpande genomsnittliga kostnaderna per företag för att hantera de föreslagna reglerna om ränteavdragsförbud till 600 kronor ($56\,100 \times 1,84 / 160 \approx 600$). På motsvarande sätt uppskattas de initiala och löpande kostnaderna för att hantera föreslagna ändringar av CFC-reglerna till mellan 600 kronor ($56\,100 \times 1,84 / 160 \approx 600$) och 3 200 kronor ($56\,100 \times 1,84 \times 5 / 160 \approx 3\,200$).

Någon uppskattning av de totala administrativa kostnaderna är inte möjlig att göra eftersom uppgifter om det totala antalet berörda saknas.

Konkurrens

Förslaget bidrar till att utrymmet att få en lägre skattekostnad genom transaktioner till listade jurisdiktioner blir mindre. De direkta effekterna för de företag som utnyttjar detta utrymme är ökade skattekostnader och en ökad administrativ börda. Dessa kostnader ska betraktas som ett medel för det som eftersträvas, dvs. att på sikt skapa en stabilare skattebas.

Även ur ett konkurrensperspektiv bör dessa kostnader betraktas som ett medel. De ökade kostnaderna motsvarar skillnaden i skattekostnader mellan företag som utnyttjar utrymmet att få ner skattekostnaden genom transaktioner till listade jurisdiktioner och företag som inte gör det, men i övrigt är jämförbara. Med andra ord så medför ett minskat utrymme att flytta vinster att det blir svårare att uppnå konkurrensfördelar genom en lägre beskattning. Därmed uppstår en indirekt positiv effekt för företag som i stället för att lägga resurser på skatteplanering försöker konkurrera genom att utveckla sin verksamhet, exempelvis med förbättrade produkter eller effektivare produktion.

7.1.4 Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget medför att Skatteverket kommer att behöva uppdatera informationsmaterial. Några särskilda informationsinsatser bedöms inte vara nödvändiga, utöver att förslaget innebär ett behov av information om uppdateringar av EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner. Reglerna har ett avhållande syfte och bedömningen är att de inte kommer att tillämpas i någon större omfattning. Tillkommande kostnader för Skatteverket är små och kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

³ Tillväxtverket, Ekonomiska effekter av nya regler-Så beräknar du företagens kostnader

Förslaget bedöms inte medföra att antalet mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna kommer att påverkas.

7.1.5 Effekter för jämställdheten

Det övergripande målet för regeringens jämställdhetspolitik är att kvinnor och män ska ha samma makt att forma samhället och sitt eget liv. Utifrån det övergripande målet arbetar regeringen efter sex delmål. Det andra jämställdhetspolitiska delmålet är ekonomisk jämställdhet. Kvinnor och män ska ha samma möjligheter och villkor i fråga om betalt arbete som ger ekonomisk jämställdhet livet ut.

Förslaget om motåtgärder mot icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner riktar sig mot företag som har ett lån från företag i ett antal uppräknade jurisdiktioner. Förslaget kan även beröra personer som direkt eller indirekt äger ett företag i Trinidad och Tobago. Ett långsiktigt syfte med åtgärderna är att skapa incitament för icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner att uppfylla relevanta internationella standarder.

Fysiska personer kan beröras av förslaget både direkt och indirekt. De fysiska personer som berörs direkt är sådana som äger ett företag i Trinidad och Tobago och som därmed kommer att omfattas av den ändring av CFC-reglerna som föreslås. Fysiska personer berörs indirekt i egenskap av ägare till företag som berörs av förslaget.

Det saknas information om fysiska personer som äger företag i Trinidad och Tobago. Därmed är det inte möjligt att bedöma hur förslaget påverkar kvinnor respektive män i egenskap av ägare till företag. När det gäller indirekt påverkan så uppstår den till den del som företagets värde påverkas av förslagen.

Bedömningen är att företagets värde påverkas marginellt. Till detta ska läggas att det är en mycket liten andel av alla företag som direkt kommer att beröras av förslaget. Därmed är också eventuell påverkan på kvinnors respektive mäns ekonomiska förutsättningar i egenskap av ägare till berörda företag marginell. När det gäller reglernas syfte så medför de ett bidrag till att skattebasen för företagsbeskattnings blir långsiktigt mer stabil. Detta gynnar alla som tar del av de samhällsfunktioner som finansieras genom skatter. Långsiktigt innebär det att kvinnor och män som grupper betraktat gynnas i motsvarande proportion som de utnyttjar de skattefinansierade samhällsfunktionerna.

7.1.6 Förslagets förenlighet med EU-rätten

Förslaget om avdragsförbud för ränteutgifter på skulder till företag i vissa icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner bedöms vara förenligt med EU-rätten. Detsamma gäller ändringen i bilaga 39 a IL.

7.1.7 Övriga effekter

Förslaget bedöms inte medföra några konsekvenser för miljön, sysselsättningen eller inkomstfördelningen.

7.2 Anskaffningsvärde vid beskattningsinträde

7.2.1 Syfte och alternativa lösningar

Syftet med förslaget är att den ändrade innebörden av termen verkligt värde som genomfördes i ÅRL utan följdändring i IL ska följas upp med en följdändring så att bestämmelsen i 20 a kap. 3 § första stycket IL får samma innebörd som före ändringen i ÅRL. Någon alternativ lösning som uppnår syftet är inte aktuell. Om förslaget inte genomförs kvarstår bestämmelsens oavsiktliga lydelse. Tidpunkten för ikraftträdandet föranleder inte att särskild hänsyn behöver tas till berörda, exempelvis ifråga om informationsinsatser.

7.2.2 Offentligfinansiell effekt

Bedömningen är att den offentligfinansiella effekten är försumbar. Enligt uppgifter från Skatteverket är beskattningsinträden sällan förekommande. Mot bakgrund av detta och att bestämmelsen enbart tillämpas när den aktuella tillgångens verkliga värde är lägre än dess anskaffningsvärde görs bedömningen att förslaget kommer att få betydelse i mycket få fall. Det går dock inte att utesluta att det potentiellt kan förekomma beskattningsinträden där tillgångar med stora värden innefattas. Sådana beskattningsinträden bedöms dock ske med så låg och oregelbunden frekvens att det inte är meningsfullt att försöka beräkna ett årligt genomsnitt för en tidsperiod som omfattar många år. Därtill tillkommer en osäkerhet som följer inte bara av att förslaget endast får betydelse om verkligt värde är lägre än anskaffningsvärdet, utan även att avyttringen av den aktuella tillgången ska vara förenad med en försäljningskostnad av betydelse. Mot bakgrund av detta bedöms att den offentligfinansiella effekten av förslaget är försumbar.

7.2.3 Effekter för företagen

Förslaget bedöms beröra mycket få företag. För de företag som berörs kommer förslaget i normalfallet att medföra en liten eller ingen kostnadsökning. Förslaget har därmed en mycket liten effekt på den samlade administrativa bördan för företag.

När det gäller vilka kategorier företag som kan komma att beröras saknas underlag för en bedömning. Anledningen till detta är att beskattningsinträden sällan förekommer och att de speciella omständigheter som måste föreligga, för att ett företag ska påverkas av förslaget, inte är synliga i något register eller någon annan informationskälla.

7.2.4 Effekter för jämställdheten

Det övergripande målet för regeringens jämställdhetspolitik är att kvinnor och män ska ha samma makt att forma samhället och sitt eget liv. Utifrån det övergripande målet arbetar regeringen efter sex delmål. Det andra

jämställdhetspolitiska delmålet är ekonomisk jämställdhet. Kvinnor och män ska ha samma möjligheter och villkor i fråga om betalt arbete som ger ekonomisk jämställdhet livet ut.

De som ur ett tillämpningsperspektiv direkt berörs av förslaget är företag. Det betyder att regeltillämpningen inte direkt berör fysiska personer. Fysiska personer kan däremot beröras indirekt i egenskap av delägare i sådana företag. Bedömningen är dock att förslagets påverkan på företagen inte är märkbar. Därmed är också eventuell påverkan på kvinnors respektive mäns ekonomiska förutsättningar inte märkbar.

7.2.5 Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget bedöms inte medföra några konsekvenser för Skatteverket eller de allmänna förvaltningsdomstolarna.

7.2.6 Förslagets förenlighet med EU-rätten

Förslaget bedöms vara förenligt med EU-rätten.

7.2.7 Övriga effekter

Förslaget bedöms inte medföra några effekter för enskilda personer, offentlig sektor, miljön, sysselsättningen eller inkomstfördelningen.

8 Författningskommentar

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

20 a kap.

3 §

I paragrafens första stycke regleras anskaffningsvärde för lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar vid beskattningsinträde.

Ändringen innebär att verkligt värde ersätts av nettoförsäljningsvärde. Anskaffningsvärdet vid beskattningsinträdet ska således beräknas som det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet vid beskattningsinträdet som de definieras i 17 kap. 2 § jämförd med 4 kap. 9 § andra och tredje styckena årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL. Med nettoförsäljningsvärde avses därmed försäljningsvärdet vid beskattningsinträdet med avdrag för beräknad försäljningskostnad.

Övervägandena behandlas närmare i avsnitt 5.2.

24 kap.

1 §

Av 16 kap. 1 § framgår att ränteutgifter ska dras av som kostnad även om de inte är utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster. I kapitlet finns

dock bestämmelser som innebär att avdragsrätten för ränteutgifter begränsas.

Ändringen i paragrafens första stycke är en följd av att paragraferna 15 a–c §§ införs och innebär en hänvisning till de nya bestämmelserna om avdragsförbud för ränteutgifter på skulder till företag i vissa icke samarbetsvilliga stater eller jurisdiktioner.

Övervägandena finns i avsnitt 4.3.

15 a §

Paragrafen är ny och föranleds av förslaget om ett avdragsförbud för ränteutgifter avseende skulder till företag i vissa icke samarbetsvilliga jurisdiktioner.

I paragrafen anges vad som avses med företag vid tillämpning av avdragsförbudet. Med ”företag” avses juridiska personer och svenska handelsbolag. Vad som sägs om svenska handelsbolag gäller också i fråga om europeiska ekonomiska intressegrupperingar (5 kap. 2 § andra stycket).

Övervägandena behandlas närmare i avsnitt 4.3.

15 b §

I paragrafen, som är ny, anges när företag ska anses vara i intressegemenskap vid tillämpning av den nya regeln om ett avdragsförbud för ränteutgifter avseende skulder till företag i vissa icke samarbetsvilliga jurisdiktioner. Regeln om avdragsförbud finns i 15 c § och ska endast tillämpas på företag som ingår i en intressegemenskap. Definitionen av intressegemenskap begränsar således tillämpningsområdet för avdragsförbudet, som dock omfattar både interna och externa skulder.

I *första stycket* räknas det upp tre situationer när företag ska anses vara i intressegemenskap. Enligt *första punkten* ska företag anses vara i intressegemenskap om företagen ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § ÅRL. Förenklat innebär årsredovisningslagens koncerndefinition att om ett företag, moderföretaget, innehar mer än hälften av rösterna i en annan juridisk person, dotterföretaget, så ingår företagen i samma koncern. Detsamma gäller om ett företag äger andelar i den juridiska personen och förfogar över mer än hälften av rösterna, har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna. Alla fysiska och juridiska personer som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, koncernredovisning eller delårsrapport kan vara moderföretag. Att koncernen ska vara ”av sådant slag” som anges i 1 kap. 4 § ÅRL innebär att även utländska koncerner omfattas om företagen upprätthåller förbindelser med varandra motsvarande vad som anges i årsredovisningslagen.

Av *andra punkten* följer att företag ska anses vara i intressegemenskap om ett av företagen, direkt eller indirekt, innehar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i det andra företaget eller om ett av företagen har rätt till minst 25 procent av vinsten i det andra företaget.

Enligt *tredje punkten* ska företag som innehas av en och samma person anses vara i intressegemenskap. Innehavet kan vara direkt eller indirekt

och måste avse minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i företagen. Innehavaren kan vara antingen en fysisk eller en juridisk person.

I *andra stycket* anges vad som ska gälla vid bedömningen enligt första stycket om flera personer agerar tillsammans i fråga om innehav av kapitalet eller rösterna i ett annat företag. Agerar flera personer tillsammans ska dessa personer behandlas som en enda person, dvs. deras andel av kapital- eller röstandelarna i företaget ska läggas samman. Innebörden av att agera tillsammans motsvarar således innebörden i 24 b kap. 3 §.

Övervägandena behandlas närmare i 4.3.

15 c §

Paragrafen är ny och föranleds av förslaget om ett avdragsförbud för ränteutgifter avseende skulder till företag i vissa icke samarbetsvilliga jurisdiktioner.

Av *första stycket* framgår att ett företag som ingår i en intressegemenskap inte får dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag som hör hemma i en stat eller jurisdiktion som är upptagen i en gällande och offentliggjord förteckning över stater eller jurisdiktioner utanför Europeiska unionen (EU) som av medlemsstaterna gemensamt har bedömts vara icke samarbetsvilliga på skatteområdet. Medlemsstaterna har gemensamt antagit en förteckning över icke samarbetsvilliga stater eller jurisdiktioner på skatteområdet genom beslut av Ekofinrådet den 5 december 2017. Förteckningen har därefter reviderats av Ekofinrådet och från och med 2020 ska den uppdateras två gånger per år.

Bestämmelsen ska ge icke samarbetsvilliga jurisdiktioner incitament att följa internationella standarder och kriterier med målet att jurisdiktionerna ska kunna tas bort från förteckningen. Bestämmelsen omfattar därför räntebetalningar hänförliga både till interna och externa lån och gäller skulder till företag som hör hemma i en icke samarbetsvillig jurisdiktion som uppfyller definitionen av företag i 15 a §. En förutsättning för att avdragsförbudet för ränteutgifter ska bli tillämpligt är dock att det företag som har en skuld till ett företag i en sådan jurisdiktion ingår i en intressegemenskap enligt 15 b §.

Bedömningen av om en ränteutgift är avdragsgill eller inte ska göras utifrån en förteckning som är gällande och offentliggjord. Hänvisning till EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga stater eller jurisdiktioner på skatteområdet avser förteckningarna i deras vid varje tidpunkt gällande lydelse, en s.k. dynamisk hänvisning.

Av *andra stycket* framgår att avdragsförbudet endast gäller sådana ränteutgifter som belöper sig på den tid då staten eller jurisdiktionen är upptagen i förteckningen. Det innebär att ränteutgifter som belöper sig på tiden innan jurisdiktionen är upptagen i förteckningen inte omfattas av det föreslagna avdragsförbudet. Detsamma gäller ränteutgifter som belöper sig på tiden efter att en jurisdiktion har tagits bort från förteckningen.

När det gäller turordningen vid prövningen av om en ränteutgift får dras av eller inte, ska i första hand avdragsförbudet för ränteutgifter avseende skulder till företag i vissa icke samarbetsvilliga jurisdiktioner och andra avdragsförbud beaktas. Därefter ska en prövning göras enligt andra ränteavdragsbegränsningsregler. När det gäller dessa regler ska den

riktade ränteavdragsbegränsningsregeln i 18 § tillämpas före den generella ränteavdragsbegränsningsregeln i 24 §.

Vid tillämpning av avdragsförbudet för ränteutgifter avseende skulder till företag i vissa icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner gäller definitionen av ränteutgifter i 24 kap. 2 §.

Övervägandena behandlas närmare i avsnitt 4.3.

Bilaga 39 a

Bilagan ändras så att Trinidad och Tobago inte längre delvis undantas från kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 §.

Övervägandena behandlas närmare i avsnitt 4.4.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Av *första punkten* framgår att lagen träder i kraft den 1 januari 2021.

Av *andra punkten* framgår att lagen tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2020.

Av *tredje punkten* framgår att den nya lydelsen i bilaga 39 a tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.

Övervägandena behandlas närmare i avsnitt 6.