

Bilaga till remissyttrande avseende promemorian Nya skatteregler för företagssektorn

Några närmare synpunkter på vissa av förslagen till lagtext och författningskommentarer

20 b kap. 1 § IL

Licensavtal avseende immateriella tillgångar är i redovisningen en särskild avtalstyp som inte omfattas av leasingregler. Det är därför korrekt att immateriella tillgångar i 18 kap. IL inte omfattas av regleringen.

20 b kap. 2 § IL

Det är rimligt att leasingavtal inte omklassificeras mellan olika beskattningsår. Antingen är de kapitaliserade eller inte. Tillstyrks.

20 b kap. 4 § IL

Första strecksatsen motsvarar i allt väsentligt definitionen av ett leasingavtal i BFN K3 punkt 20.2. Dock saknas formuleringen ”på avtalade villkor”. Ingen förklaring ges till varför detta led utelämnats. Det sägs att den skatterättsliga definitionen har samma innebörd som BFN K3 punkt 20.2 i författningskommentaren (s. 315). För att undvika osäkerhet bör hela definitionen i BFN K3 föras in.

Den del av definitionen som avser att beskriva vad som är en lease bör brytas ut till en egen definition och särskiljas från vad som är en finansiell lease, se vidare huvudtexten i remissvaret.

Andra strecksatsen innehåller definitionen av finansiellt leasingavtal. Den har en likartad men ej identisk ordalydelse jämfört med BFN K 3. ”i allt väsentligt överförs” är utbytt mot ”uteslutande eller så gott som uteslutande” i IL.

Motiveringen är motsägelsefull. I författningskommentaren (s. 315) sägs att uttrycket ”i allt väsentligt” inte används i IL. Men det råder osäkerhet om bestämmelsen i IL ska anses ha samma innebörd som BFN K3. I författningskommentaren sägs att den har samma innebörd. I allmänmotiveringen (s. 190) sägs att en likadan definition bör användas. Samtidigt sägs dock också (s. 190 f) att även om definitionen överensstämmer med den redovisningsmässiga definitionen så är det en självständig skatterättslig definition.

Huvudmän i NSD är:

**Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv * Svensk Industriförening
Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige**

NSD

N Ä R I N G S L I V E T S
S K A T T E -
D E L E G A T I O N

Skattedefinitionen är tekniskt sett frikopplad. Utgångspunkten är enligt promemorian att den skatterättsliga tolkningen ska ske på samma sätt som för redovisningsändamål. Varken Skatteverket eller domstolarna är dock enligt promemorian bundna av hur en viss transaktion hanterats redovisningsmässigt utan kan göra en självständig bedömning av om kriterierna är uppfyllda. Detta är nödvändigt för att uppnå ett ändamålsenligt resultat. Sedan hänvisas till flygplansleasingdomarna (RÅ 1998 ref. 58 I).

Genom att ersätta ”i allt väsentligt” med ”uteslutande eller så gott som uteslutande” så kan den skatterättsliga definitionen tolkas på ett annat sätt än definitionen i BFN K3. Språkligt sett är konstruktionen märklig (”uteslutande /.../”) överföra ekonomiska risker och fördelar”. Uteslutande vad?

NSD anser att samma formulering bör användas vid beskattningen som i redovisningen för att undanröja osäkerhet.

I skattebestämmelsen bör ett tillägg göras för att förtydliga att klassificeringen ska ske vid avtalets ingående, jfr BFN K3 punkt 20.3, och att klassificeringen därefter inte ändras, såvida inte villkoren ändras under leasingperioden, jfr BFN K3 punkt 20.4.

20 b kap. 5 § IL

I BFN K3 punkt 20.17 används uttrycket ”närstående part”, som inte är definierat. I promemorians förslag är detta utbytt mot ”samma intressegemenskap”, som definieras i 20 b kap. 3 § IL. Ändringen är inte kommenterad. 3 § är införd utifrån syftet att klargöra tillämpningsområdet för förenklingsregeln. Det är därför svårt att bedöma vilken betydelse avvikelserna från BFN K3 får för tillämpningsområdet vid beskattningen i förhållande till redovisningen. Detta bör utvecklas i den fortsatta beredningen.

Den särskilda regeln om variabla avgifter är annorlunda utformad än i BFN K3. Skälen framgår av avsnitt 9.5.1 (i huvudsak beroende på en oklar formulering av K3). I sak innebär promemorians förslag att det blir samma bedömning i redovisningen och vid beskattningen. Förslaget tillstyrks.

20 b kap. 6 § IL

Lika med BFN K3 punkt 20.10. Tillstyrks.

20 b kap. 7 § IL

BFN K3 innehåller en generell och vagare definition av verkligt värde än 4 kap. 14 a § ÅRL, som är avser finansiella instrument och därför inte direkt passar in på

NSD
N Ä R I N G S L I V E T S
S K A T T E -
D E L E G A T I O N

leaseavtal. I och med att 17 kap. 2 § IL redan hänvisar till bestämmelsen ÅRL kan förslaget i promemorian framstå som systematiskt rimligt. Men en tillämpning av definitionen i ÅRL ställer kanske högre krav på bevisning för företaget jämfört med definitionen i BFN K3. Det hade enligt NSD räckt med att hänvisa till definitionen i BFN K 3.

20 kap. b 8 § IL

Tillstyrks.

20 b kap. 9 § IL

Tillstyrks.

20 b kap. § 10 IL

I promemorian har man bytt ut uttrycket ”motsvarande” i BFN K3 till ”likvärdigt”. Det sägs i promemorian (s. 317) att begreppet ändå har samma innebörd som i BFN K3. Men ingen förklaring lämnas till varför man bytt term. Det framstår därför som onödigt.

En omständighet som man varken tänkt på i redovisningsnormeringen (inklusive IFRS) och i promemorian är att särskilt i små företag är det inte säkert att det går att fastställa en upplåningsränta för företaget annat än på hypotetisk väg därför att företaget inte har någon upplåning. Men det får man leva med.

20 b kap. 11 § IL

Tillstyrks. Jfr 20 b kap. 17 § IL.

20 b kap. 12 § IL

Avstyrks vad gäller kravet på att leasetagaren ska ta upp en tillgång. Se huvudtexten i remissyttrandet.

20 b kap. 13 § IL

I förslaget till lagtext sägs att räntan för varje beskattningsår ska beräknas med ett belopp som motsvarar en fast räntesats för skulden under respektive beskattningsår. I författningskommentaren sägs att räntan bör beräknas enligt effektivräntemetoden, vilket är den metod som tillämpas i K3-regelverket.

Uttrycket fast ränta för respektive beskattningsår är vagt och behöver inte nödvändigtvis leda till en tillämpning av effektivräntemetoden såsom den definieras i BFN K 3. Om avsikten är att ge uttryck för att effektivräntemetoden eller någon annan metod som leder till att en fast räntesats över avtalet får tillämpas bör det preciseras. Om avsikten däremot är att effektivräntemetoden ska tillämpas bör det framgå av lagtexten.

20 b kap. 14-15 §§ IL

Bör formuleras om till ränteberäkningsregler för leasegivaren i linje med avstyrkandet av att tillgången ska redovisas hos leasetagaren.

20 b kap. 16 § IL

Kan utgå, mot bakgrund av ställningstagandena avseende 12 samt 14-15 §§. God redovisningssed styr periodiseringen i avsaknad regler i IL.

20 b kap. 17 § IL

SLB behöver inte regleras om inte tillgångssidan av finansiella leasar regleras.

Om regler införs avseende tillgångssidan av finansiella leasar bör för tydlighetens skull anges att bestämmelsen endast gäller SLB där leaseavtalet klassificeras som ett finansiellt leasingavtal.

Periodiseringen av vinst motsvarar redovisningen i BFN K 3. Vad som däremot inte uppmärksammas i promemorian är att om denna regel ska tillämpas på SLB avseende fastigheter så innebär det en avvikelse från tidpunkten för beskattning vid avyttring av näringsfastigheter, som ska ske det år avyttringen sker (44 kap. 26 § IL).

Förluster på SLB är oreglerade i BFN K 3. I redovisningen torde därför grundläggande principer tillämpas om en förlust uppstår. I promemorian föreslås en symmetrisk behandling av vinster och förluster vid försäljningen, dvs. en periodisering över löptiden. Det framstår som oförsiktigt att periodisera förluster utifrån ett redovisningsperspektiv. Förluster bör dras av det år de uppkommer.

24 kap. 20 §

I den föreslagna lagtexten står det "[...] ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen [...]". I den bestämmelse som denna paragraf är avsedd att ersätta, 24 kap. 10b § återfinns en likalydande text. Även om det i denna utbrutna del av lagtexten inte föreslås någon förändring så innebär förslaget till en gemensam definition av ränteutgift för 24 kapitlet att tillämpningsområdet utökas väsentligt. I promemorian finns inte någon närmare analys eller vägledning om hur lagtexten skall tolkas, eller vad den uppnådda utvidgningen är avsedd att träffa. Det är därför svårt som remissinstans att förhålla sig till förslaget. Det är förstås viktigt att reglerna inte ges ett vidare tillämpningsområde än vad som är nödvändigt utifrån syftet. Här behövs förtydliganden i en remiss som ger remissinstanserna möjlighet att bedöma förslagen och dess konsekvenser.

NSD
N Ä R I N G S L I V E T S
S K A T T E -
D E L E G A T I O N

24 kap. 27 §

NSD är tveksam till om den valda lagstiftningstekniken leder till avsedd och principiellt riktigt beräknat underlag. NSD anser att Finansdepartementet bör överväga att i lagtexten använda sig av begreppen intäktspost och kostnadspost. Med dessa kan det säkerställas och ges klar vägledning om att andras poster inte ska inkluderas i beräkningen. Att behov finns framgår bl.a. av vissa skattespecialister gjort den felaktiga bedömningen att även om avdragsrätten för ett underskott begränsas till följd av övergångsbestämmelsen i pkt 12 ska avdragsunderlaget reduceras med hela det underskott som fastställdes vid den föregående taxeringen.

24 kap. 29 §

Se synpunkter i avsnittet rullningar över tid. Det är centralt att en bestämmelse om begränsningar vid ägarförändringar kompletteras med ett undantag motsvarande det som återfinns i 40 kap. 10 § st 2.

30 kap. 5 §

Se kommentar avseende 24 kap. 27 §. Motsvarande gäller här.

Övergångsreglerna

Pkt 2

Se synpunkter i avsnittet Ränteutgifter och rätten till värdeminskingsavdrag.

Punkt 4

Bestämmelsen innebär en retroaktiv tillämpning av räntegreppet med avseende på leasing. Regeln avstyrks därför.

Punkt 12

Se kommentar avseende 24 kap. 27 §. Motsvarande gäller här.