



Karolina Alveryd
Utredare
Juridiska fakultetskansliet

Regeringskansliet
(Finansdepartementet)
103 33 Stockholm

Remiss: Promemorian ”Nya skatteregler för företagssektorn”

Promemorian bygger till vissa delar på Företagsskattekommitténs (FSK) betänkande presenterat i SOU 2014:40. Remissinstanser framförde i många avseenden stark kritik mot förslagen i betänkandet. Dessa förslag har sedan varit föremål för en betydande omarbetning inom Finansdepartementet. Regeringens förslag bygger på arbetet i det internationella samarbetet ”BEPS-projektet”, drivet av G20/OECD. I BEPS-projektet lades från 2015 och framåt ett antal konkreta förslag, varav två är av särskilt intresse för de ändringar som föreslås i promemorian: BEPS Action 2 (”Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements”) samt BEPS Action 4 (”Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments”). Här kan noteras av inget av dessa dokument beskrivs som ”minimum standard”, dvs de ger rekommendationer som de deltagande länderna inte har förbundit sig till att implementera. Som komplement till detta arbete har sedan EU-kommissionen tagit fram två s.k. skatteflyktsdirektiv, som därefter blev antagna av EU:s finansministerråd (2016/1164, nedan kallat ”ATAD I” samt 2017/952, nedan kallat ”ATAD II”) med vissa något mer preciserade regler för att harmonisera lagstiftningsarbetet inom EU.

Till skillnad från OECD:s policyarbete är direktiven rättsligt bindande, med det viktiga tillägget att direktiven innehåller en ”minsta skyddsnivå” för att motverka skatteflykt, något som innebär att direktiven inte hindrar tillämpningen av nationella regler som syftar till att säkerställa en ”högre skyddsnivå” (artikel 3, ATAD I). Hur man bedömer vad som är en ”högre skyddsnivå” är dock inte definierat, och kan vara en kontroversiell fråga. Viktigt att notera är också att direktiven utgör sekundär rätt, som är underordnad den primära rätten i EU-fördragen och praxisen från EU-domstolen. Det har i forskningen argumenterats för att vissa delar av direktiven kan strida mot den primära unionsrätten. Den svenska riksdagen har så att säga inte full frihet att göra som den vill. Lagstiftningen har således också ett syfte att skapa mer lika förhållanden för bolag som verkar på en europeisk och även internationell marknad.

I promemorian ges ett förslag om breddning av skattebasen och en sänkning av bolagsskatten från nuvarande nivå om 22 procent till 20 procent. Förslaget om basbreddning har formen av två alternativa lagförslag om ränteavdragsbegränsning, vilka kompletteras av ett antal andra regler. Bakgrunden är att avdragsrätten för ränta har varit

ett mycket utnyttjat redskap för internationella koncerner för att minska sin totala skattebelastning. Att det är två förslag som läggs fram, är enligt promemorian för att tillförsäkra regeringen ett så bra beslutsunderlag som möjligt.

Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln har formen av en s.k. EBIT/EBITDA-regel. Ett negativt räntenetto (ränteinkomster minus ränteutgifter) ska inte vara avdragsgillt till den del det överstiger en viss andel av ett avdragsutrymme. Avdragsbegränsningen är således konstruerad på ett sådant sätt att företagets vinst, får betydelse för hur mycket ränta som kan dras av.

Det är två olika så kallade resultatmått som läggs till grund för de alternativa förslagen till generell ränteavdragsbegränsning:

1. resultat före ränta och skatt: *EBIT, Earnings Before Interest and Tax*
2. resultat före ränta, skatt och avskrivningar: *EBITDA, Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortization*.

Förslag 1 bygger på en EBIT-regel om begränsning av hur stora ränteavdragen får vara, avdraget föreslås bli maximalt 35 procent av EBIT.

Förslag 2 bygger på en EBITDA-regel, avdraget föreslås bli maximalt 25 procent av EBITDA.

I båda de alternativa förslagen finns dessutom två ytterligare förslagen gemensamma begränsningsregler. Ett förslag ges till en s.k. *hybridregel*, som går ut på att förhindra att ett bolag drar av en räntebetalning, som betalas till ett bolag som i sitt land anses ta emot skattefri utdelning. Hybridregeln kan sägas följa den överenskomna internationella standarden. Vidare föreslås en speciell skatteflyktsregel som är snarlik nu gällande regel om ränteavdrag inom koncerner.

Reglerna ska tillämpas i en viss ordning: först bedöms om en ränteutgift är avdragsgill enligt skatteflyktsregeln. De ränteutgifter som inte omfattas av de riktade begränsningarna får sedan dras av mot ränteinkomster för att beräkna räntenettet. Det bör dessutom tilläggas att koncerninterna lån även omfattas av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen, som dock ligger utanför ramen för promemorian.

Det handlar alltså om att på ett flertal sätt begränsa ett bolags rätt att dra av ränta. Av betydelse är därmed vad som kan anses vara ränta, vilket berörs i promemorian.

I promemorian lämnas ytterligare några förslag om expansionsfonder, periodiseringsfonder och säkerhetsreserv. Huvudfrågan är ränteavdragsbegränsningen i kombination med den sänkta bolagsskattesatsen.

Förslaget är mycket komplext och även rättstekniskt utmanande. Det handlar om svåra ekonomiska och skattepolitiska avvägningar. De båda alternativen (EBIT- eller EBITDA) slår till exempel olika för olika typer av verksamheter. Det är också en svår blandning av regler som följer internationellt överenskomna standarder och regler som alltigenom har svenska nationella rötter. De sistnämnda reglerna måste dock i vissa fall prövas mot överordnad rätt (framförallt unionsrätt) vilket givetvis gör det hela än mer komplicerat.

Juridiska fakultetsnämnden inriktar sin granskning framförallt på de rättsliga aspekterna. Fakultetsnämnden anser dock att det för sin bedömning hade varit en fördel om förslaget i

större utsträckning hade angett syften och ekonomiska konsekvenser av den utformning av reglerna som föreslås.

Utgångspunkt för promemorian och metodologiska synpunkter

Fakultetsnämnden noterar att utgångspunkten för promemorian är Företagsskattekommitténs betänkande från 2014, vilken beskrivs som ”förebild”. Med tanke på den kritik som har framförts mot FSK:s förslag av remissinstanser, utvecklingen på EU- och OECD-nivå, samt det faktum att omvärlden har förändrats med bland annat Brexit och 2016 års val i USA (som båda två sannolikt kommer att leda till att Storbritannien och USA kraftigt sänker beskattningen av företagsvinster), anser fakultetsnämnden att promemorian borde ha innehållit några mer långsiktiga och principiella reflektioner kring vilka företagsbeskattningsregler som bäst lämpar sig för Sverige.

Sänkningen av skattesatsen och den generella basbreddningen

Det är den så kallade skattekonkurrensen, och även målet av att förslagen ska vara neutrala ur ett statsfinansiellt perspektiv, som ligger bakom förslaget om sänkning av skattesatsen. FSK:s förslag gick längre vad avser såväl basbreddning som sänkning av skattesatsen (till 16 %). Nu föreslås en sänkning till en skattesats på 20% och en betydligt mer begränsad basbreddning. Som anges nedan bör man överväga ett alternativ med en större avdragsbegränsning (mindre avdragsutrymme) vilken skulle kunna möjliggöra en än större sänkning av skattesatsen. Sänkningar av bolagsskattesatsen motiverar även att man i vissa fall ser över den sammanlagda beskattningen i bolags- och ägarled främst avseende fåmansföretagsbeskattningen enligt 57 kap. IL för att skattebelastningen inte utan klara överväganden ska minska beaktansvärt.

Metoden att utforma avdragsbegränsningen genom att ange det högsta avdragsutrymme som en andel av EBIT alternativt EBITDA kan diskuteras med avseende på i vilken utsträckning neutraliteten mellan eget kapital och lånat kapital ökar. Avdragsutrymme är så pass högt att för många företag kommer ingen eller endast en begränsad del av ränteavdragen att falla bort. Detta innebär att det fortfarande kommer att föreligga en betydande neutralitetsbrist i behandlingen av eget respektive lånat kapital. Förslaget kommer således bara att i begränsad utsträckning öka neutraliteten mellan eget och främmande kapital. Fakultetsnämnden anser att det i sig hade varit önskvärt med ett mer begränsat avdragsutrymme för att öka neutraliteten, men kan inte avgöra i vilken utsträckning detta är önskvärt i förhållande till andra effekter av ett mindre avdragsutrymme.

Skälen till promemorians ställningstagande är hänförliga till den internationella skattekonkurrensen, och till förekomsten av de regelverk som andra stater tillämpar, samt till det förslag som BEPS/EU kommit överens om. Det direktiv som EU antagit föreskriver en ränteavdragsbegränsning baserad på måttet EBITDA. Direktivet möjliggör emellertid också en begränsning baserad på måttet EBIT. Direktivet anger en miniminivå. Sverige skulle således kunna ha striktare regler om Sverige så önskar, men valet har alltså kommit att ligga nära EU-direktivet. Sannolikt har valet huvudsakligen betingats av en förståelig önskan att Sverige bör införa regler som liknar de som andra länder har (promemorian s 109).

Förslaget är i båda alternativen nära de internationella standardernas förslag för *maximal* ränteavdragsrätt. De olika alternativen för generell ränteavdragsbegränsning som presenteras ger således i praktiken ett stort utrymme för ränteavdrag. Som konstateras i promemorian kommer en klart övervägande del av företagen inte att omfattas av någon

begränsning. Det betydande avdragsutrymmet medför enligt förslaget att riktade regler mot ränteavdrag måste bibehållas.

Fakultetsnämnden anser att vore möjligt att överväga ett alternativ med en väsentligt större generell ränteavdragsbegränsning för att kunna slopa den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln.

Vad gäller skyddet av den svenska inkomstskattebasen kan man vända på bedömningen och säga att en regel som medger nettoränteavdrag upp till exempelvis 20% av EBIT (istället för nu föreslagna 35%) innebär att Sverige ”garanteras” att beskatta 80% av EBIT.

Ur skattebassynpunkt skulle en sådan omfattning av ”garanterad” beskattning kunna anses vara medföra ett bra och dessutom tillräckligt skydd för den svenska bolagsskattebasen. Den mycket stora fördelen med en större generell ränteavdragsbegränsning är att behovet av den särskilda riktade begränsningsregeln således skulle bortfalla (mer om den strax nedan).

Vidare kan konstateras att den ventil som anges i ATAD I är starkt begränsad i promemorian. Medan det i artikel 4 punkt 3 ATAD I föreslås en ”safe harbour” som innebär att avdrag i vilket fall kan medges upp till en räntekostnad på 3.000.000 EUR (på koncernnivå), begränsas denna ventil i promemorian till 100.000 kr. Även om denna lägre beloppsgräns naturligtvis säkerställer högre skydd av skattebasen, är det tveksamt om en så låg tröskel uppfyller syftet att minska den administrativa bördan (s. 130 i promemorian). Här kan noteras att t.ex. Tyskland, vars ränteavdragsbegränsningsregler starkt har inspirerat ATAD I, har en beloppsgräns på 3.000.000 EUR.

Förslaget innehåller två alternativa underlag för avdragsbegränsning; EBIT eller EBITDA. EBITDA innebär jämfört med EBIT att det möjliga avdragsunderlaget för räntor *ökar med DA*, dvs. de avskrivningar som minskat den beskattningsbara inkomsten. Därmed ökar avdragsutrymmet för räntor med 25 % av avskrivningarna. Detta innebär att investeringar i inventarier etc. totalt sett över tiden kommer kunna dras av med 125% av anskaffningsutgiften. Förutsättningen är givetvis att man kan utnyttja det ökade avdragsutrymmet för räntor. Vid tillämpning av 30-regeln för avskrivning erhålls således avdrag första året med $30 + 7,5\% = 37,5\%$ av anskaffningsutgiften.

EBITDA-regeln är mer gynnsam för branscher med en stor andel anläggningstillgångar såsom fastighetsbranschen, och verkstadsindustrin med relativt sett hög skuldsättning. EBITDA regeln minskar incitamentet att minska skuldfinansiering i dessa branscher. Utifrån det övergripande syftet att öka neutraliteten mellan skuld och eget kapital synes därför valet av EBITDA vara sämre. Den minskar även beskattningsneutraliteten mellan olika typer av företag, eftersom det är stor skillnad på andelen materiella tillgångar i olika branscher. Nyare branscher med hög andel kompetent och högutbildad arbetskraft kan upplevas missgynnas till förmån för traditionella ”mogna” branscher.

Slutligen kan konstateras att förslaget inte omfattar en s.k. gruppregel. En gruppregel innebär ett större avdragsutrymme om koncernen har ett skuldförhållande mot tredje part som överskrider avdragsutrymmet. En gruppregel är till fördel för företag som har hög extern – och därmed inte skattedriven – belåning, har svårt att få tillgång till eget kapital, är verksamma inom den finansiella sektorn, eller inom branscher som kräver stora investeringar. Både OECD och EU rekommenderar en sådan regel, men motiveringen till varför en sådan regel väljs bort är inte särskilt övertygande (s. 117).

När det gäller vissa **lagtekniska frågor** kan följande anföras. Enligt promemorian ska reglerna tillämpas så att först bedöms om en ränteutgift är avdragsgill enligt hybridreglerna och den riktade regeln. De ränteutgifter som inte omfattas av de riktade begränsningarna får sedan dras av mot ränteinkomster för att beräkna räntenettet. Fakultetsnämnden anser att detta borde tydligare framgå av lagtexten. I förslaget till 20 kap. 25 § anges detta genom att det föreskrivs att med negativt räntenetto avses skillnaden mellan ränteutgifter som får dras av och ränteinkomster som ska tas upp. Att beräkningen endast omfattar ränteutgifter efter de särskilda avdragsbegränsningarna borde kunna uttryckas tydligare genom hänvisningar till dessa regler. I den mån det finns även andra icke avdragsgilla räntor som bör omfattas av begränsningen kan det anges genom den generella skrivningen.

I förslaget till 24 kap. 27 § finns bestämmelsen för att beräkna *avdragsunderlaget* (EBIT enligt huvudförslaget):

”Avdragsunderlaget utgörs av överskottet av näringsverksamheten före avdrag för negativt räntenetto enligt 26 § och avdrag för kvarstående räntenetto enligt 28 § ökat med
– ränteutgifter,
minskat med
– ränteinkomster ...”

I denna del av promemorian beskrivs inte närmare vilket resultat bestämmelsen avses medföra. I författningskommentaren finns ett räkneexempel vars innehåll inte verkar självklart korrekt. Det gör det svårt att avgöra om bestämmelsen är utformad i enlighet med dess syfte. Klart är dock att förslaget åsyftar att EBIT ska vara avdragsunderlaget. Följande exempel uppställs för att illustrera om bestämmelsen verkligen ger åsyftat resultat.

Förutsättningar (valda ingångsvärden för beräkningen):

Icke avdragsgilla räntor	- 20	
Avdragsgilla räntor		- 10
Inkomsträntor		+ 5
Redovisad inkomst före räntor		170 (EBIT)
Redovisad inkomst efter ränteavdrag	145	

Beräkning enligt 27 §:

Överskott av näringsverksamhet före avdrag för negativt räntenetto		= 170
Ökat med ränteutgifter	+ 30	
Minskat med ränteinkomster		- 5
Avdragsunderlag		= 195

Det förefaller fel att öka överskottet av näringsverksamhet före negativt räntenetto med räntenettet när startpunkten redan är beskattningsbart EBIT.

Vidare är under alla omständigheter formuleringen, att det är ränteutgifter respektive ränteinkomster som ska återläggas, istället för en formulering att det är ”ränteutgifter som får dras av” som ska återläggas (respektive motsvarande slag av ränteinkomster) otydlig. Bestämmelsen kan tolkas som att ”ränteutgifter” även omfattar räntor som inte är

avdragsgilla enligt den riktade begränsningsregeln. I ovanstående exempel har 27 § tillämpats med denna tolkning. Det förmodade felet kan då anses bli ännu större.

Fakultetsnämnden ställer sig frågande till om bestämmelsen är korrekt utformad eller åtminstone om det är bästa sättet att ange beräkningen av avdragsutrymmet. Synpunkterna gäller även förförslaget i EBITDA-alternativet.

Räntedefinitionen

I förslaget till 24 kap. 2 § IL ges en generell definition för räntebegreppet som innebär en utvidgning av räntebegreppet. I förslaget anges konsekvenserna härav i allt väsentligt med sikte endast på de generella avdragsbegränsningsreglerna. Fakultetsnämnden anser att man bör närmare överväga även vilka konsekvenser förändringen av definitionen får för de särskilda begränsningsreglerna.

Avgränsningen av ränteutgifter mot andra typer av kostnader i en näringsverksamhet är en komplicerad fråga. I promemorian anges punkt för punkt om olika utgiftstyper ska behandlas helt eller delvis som ränteutgifter eller inte. Det är därigenom klart vad som avses med hänseende på rättstillämpningen.

Fakultetsnämnden anser däremot att promemorian inte tillräckligt redovisar skäl för och emot de föreslagna bestämmelserna och vilka effekter de kan få. Det gäller primärt med avseende på likabehandling och neutralitet i de fall vissa utgifter, som i ekonomisk mening kan anses vara ”jämförbara med ränta”, inte ska behandlas såsom ränteutgifter. Nedan kommenteras några av förslagen.

Enligt förslaget ska s.k. tillskriven ränta på **pensionsavsättningar** inte behandlas som ränteutgifter och därmed omfattas av begränsningen. Detta medför en skattemässig skillnad mellan olika alternativ som en arbetsgivare kan välja för att säkra sina pensionslöften mot anställda. En betalning av premier för pensionsförsäkringar medför ett finansieringsbehov som direkt eller indirekt ökar skuldsättningen eller kravet på eget kapital. Ränteutgiften för denna skuldsättning omfattas av begränsningen.

Ett alternativ till tryggande genom pensionsförsäkring är bl.a. avsättning i redovisningen. Avsättningen ökas i takt med att utbetalningstidpunkten närmar sig. Uppskrivningen (tillskriven ränta) är avdragsgill. Uppskrivningen (tillskriven ränta) ska dock inte omfattas av begränsningen.

Enligt fakultetsnämnden medför förslaget en bristande neutralitet mellan dessa alternativ. Avvägningen mellan enkelhet och neutralitet borde därför ha utretts.

Tomträttsavgäld ska enligt förslaget inte jämföras med ränta. Tomträttsgålden kan anses motsvara den finansiella kostnad som skulle uppstå om marken ägdes. Förslaget i promemorian innebär dock mer generellt att en räntedel inte ska brytas ut ur hyror. Det kan därför anses konsekvent att inte behandla tomträttsavgälden som jämförbar med ränta.

Förslagets utformning indikerar att de nuvarande bestämmelserna i 24 kap. 5 och 6 §§ inkomstskattelagen om **vinstandelsräntor** inte ändras. I förslaget anges endast att den ränta som anges i 24 kap. 5 § tredje stycket inkomstskattelagen kommer att omfattas av den allmänna räntedefinitionen och därmed av begränsningsreglerna. Fakultetsnämnden förstår det som att bestämmelsen i 24 kap. 6 § blir oförändrad. Där anges att avdrag ges för vissa vinstandelsräntor. Fakultetsnämnden anser att dessa vinstandelsräntor också bör omfattas av begränsningsreglerna. Det är fakultetsnämndens bedömning att bestämmelsen

i 24 kap. 26 § inkomstskattelagen, genom det särskilda begreppet vinstandelsränta, betraktas som en lex specialis-regel och det blir därför oklart om dessa vinstandelsräntor omfattas av begränsningsreglerna

I promemorian föreslås ett omfattande regelsystem enligt vilket avtal om **finansiell leasing** ska behandlas som förvärv av tillgången, med därav följande konsekvenser att en del av leasingavgiften kan anses vara ränta på ett lån och resterande del en amortering av lånet. Fakultetsnämnden anser att en sådan regel i princip är motiverad. Vid detta ställningstagande har dock inte kunnat beaktas de skäl som i tidigare lagstiftningsärenden motiverat att en sådan regel inte införts.

De beräkningar som krävs för att bestämma räntedelen är komplicerade och tillämpningen kommer sannolikt att bli mer komplicerad än vad som förmodas i promemorian. Av bl.a. detta skäl borde den föreslagna gränsen i 20 a kap. 2 § för tillämpning av bestämmelserna sättas högre än 3 mkr. En nackdel med en sådan tröskelregel är dock att effekterna av att över- eller underskrida tröskeln inte bara medför att över- eller underskridande värde kan omfattas av begränsningsreglerna. Denna effekt föreligger oavsett storleken på tröskelregeln, men blir större ju högre tröskeln sätts. I förslaget anges att ett avtal som omfattats av undantaget ett år även omfattas fortsättningsvis. Detta mildrar tröskeleffekten och fakultetsnämnden anser att en sådan tröghetsregel är väl motiverad.

Hybridregeln

Den föreslagna regleringen avseende hybridföretag (24 kap 16 § IL) och hybrida finansiella instrument (24 kap. 17 §) innebär att avdrag kan vägras för ränteutgifter i vissa situationer. Det gäller situationer där en betalning från ett företag eller för ett finansiellt instrument kan dras av som ränta i Sverige utan att den räknas som skattepliktig inkomst i mottagarstaten (vilket kallas ”avdrag utan inkludering”). Ett annat fall är då samma räntekostnad också dras av hos ett annat företag inom intressegemenskapen (”dubbla avdrag”). Reglerna har sitt ursprung i BEPS-projektet och EU-direktivet. En särskild regel som preciserar vad som är rimlig tid för att den avdragna räntan ska tas upp hos mottagaren införs också och anges som 12 månader.

Utformningen av reglerna följer i princip den överenskomna internationella regleringen och fakultetsnämnden har inga synpunkter på förslaget. Fakultetsnämnden vill dock påpeka att denna hybridregel ibland kan leda till dubbelbeskattningssituationer. Ett exempel är när en betalning görs i Sverige utan motsvarande inkludering hos mottagaren p.g.a. skattefrihet eller att mottagaren är ett transparent företag, men samtidigt ett tredje lands CFC-regler tillämpas och resulterar i beskattningen av mottagarens inkomst hos ett annat skattesubjekt. Om avdrag inte medges i Sverige samtidigt som inkomsten beskattas i tredje land blir koncernen föremål för en dubbelbeskattningssituation. Detta på grund av att tillämpning av det tredje landets CFC-regler knappast kan undvikas, då CFC-regler normalt beaktar beskattningsnivån av det aktuella lågbeskattade företaget snarare än de skatteflyktsåtgärder som andra stater kan ta. I viss utsträckning tas denna risk i beaktande (se den föreslagna bestämmelsen i 24 kap. 17 § sista stycket) men det kan finnas dubbelbeskattningssituationer som kvarstår.

Den särskilda skatteflyktregeln

I inkomstskattelagen finns regler om begränsning av ränteavdrag för vissa interna lån (de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna) vars syfte är att motverka skatteplanering som går ut på att en företagsgrupp genom koncerninterna lån för ut en del av skattebasen ur Sverige. Dessa regler har kritiserats av forskare och representanter från näringslivet. De är också föremål för EU-kommissionens granskning.

Förslaget i promemorian går ut på att reglerna ska ges ett snävare tillämpningsområde. Fakultetsnämnden anser att förslaget syfte är bra. De gällande reglerna är olämpliga och bör förändras. Förslagets regler om generella ränteavdragsbegränsningar minskar också behovet av de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna. Även hybridregeln minskar behovet av de riktade reglerna, eftersom möjligheterna till internationell skatteplanering minskar.

Fakultetsnämnden anser, som ovan påpekats ovan, att båda de olika alternativen för generell ränteavdragsbegränsning i praktiken lämnar ett stort utrymme för ränteavdrag. En klart övervägande del av företagen kommer inte att omfattas av någon begränsning.

Eftersom den generella ränteavdragsbegränsningen föreslås utformas relativt generöst uppstår därför ett behov av att ha kvar någon slags riktad ränteavdragsbegränsningsregel för koncerninterna lån. Fakultetsnämnden tror inte att den allmänna skatteflyktslagen skulle utgöra en tillräckligt avhållande faktor. Den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln syftar till att slå till mot ”konstruerade lån” och regeln vilar således på ett rationellt neutralitetssyfte.

Problemet är dock att den nuvarande riktade ränteavdragsbegränsningsregeln, och även den nu föreslagna insnävade riktade ränteavdragsbegränsningsregeln, är vagt och öppet formulerade. Enligt fakultetsnämnden är det viktigt att de nya riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna inte innehåller samma slags oklara rekvisit som de nuvarande, och det är viktigt att de föreslagna reglerna utformas på ett sådant sätt att Skatterättsnämnden ges möjlighet att lämna så kallade förhandsbesked.

Bakgrunden är följande. Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har i ett antal uppmärksammade avgöranden beslutat att inte pröva Skatterättsnämndens förhandsbesked vad gäller tillämpningen av de nu gällande riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna. Domstolens motiv för att vägra förhandsbesked var följande [fakultetsnämndens kursiveringar]:

”Av förarbetena framgår bl.a. följande (prop. 2012/13:1, volym 1, s. 250 ff. och 333 f.). En bedömning ska göras i varje enskilt fall *med beaktande av samtliga relevanta omständigheter som har samband med skuldförhållandet* för att avgöra om det huvudsakliga skälet till att transaktionerna vidtagits och avtalsförhållandena uppstått är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Vid bedömningen *ska både långgivarens och låntagarens skattemässiga situation beaktas*. Det kan även finnas skäl att beakta *låntagarens hela skuldsituation*. Andra omständigheter som bör ha betydelse är t.ex. om det är fråga om slussning av räntebetalningar genom andra företag i intressegemenskapen och förfarandet *framstår som omotiverat* bortsett från de skatteeffekter som uppnås. En omständighet som talar emot avdragsrätt är om skuldförhållandet får anses ha uppkommit enbart för att intressegemenskapen ska kunna utnyttja ett underskott i ett annat land. *Kapitalets ursprung*, t.ex. om det handlar om egenupparbetade medel som lånas ut, *är också en faktor som bör ingå i bedömningen*.

Ett ärende om förhandsbesked prövas utifrån de omständigheter som sökanden väljer att presentera i ansöknings hos Skatterättsnämnden. En prövning av om undantagsregeln ... är tillämplig förutsätter att *en mängd omständigheter, hänförliga inte bara till sökanden utan även till dennes motpart i skuldförhållandet liksom till övriga företag som ingår i en*

intressegemenskap, är klarlagda. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening aktualiseras därmed utpräglade utrednings- och bevisfrågor som inte lämpar sig för att pröva inom ramen för ett förhandsbesked.”

Det framgår klart av HFD:s beslutsskäl att orsaken till reglernas oklarhet ligger i att de rekvisit, som är avgörande för att ränteavdragsrätt ska medges eller nekas, är synnerligen öppet formulerade och att bedömningen ska baseras på ett mycket stort antal sakomständigheter. Det är mycket olyckligt att förhandsbeskedsvägen är stängd för företagen, framförallt med tanke på den mycket subjektiva och oförutsebara bedömning som reglerna medför. Skatteverket anser sig utan lagstöd kunna utfärda så kallade dialogsvar, dessa är dock inte möjliga att överpröva och de är inte heller rättsligt bindande.

Promemorians förslag innebär att den grundläggande oklara öppna formuleringen i regleringen kvarstår. I gällande regelverk anges att avdragsrätt inte ska medges om ”*det huvudsakliga*” skälet till att ett internt skuldförhållande föreligger är att en ”väsentlig skatteförmån” ska uppstå. I promemorians förslag anges att skälet istället ska vara ”*uteslutande eller så gott som uteslutande*”. I övrigt anges i förarbetena att i princip samma bedömning som i tidigare förarbeten föreskrivits, ska ske.

Är det enklare att på grundval av samma stora mängd ”*omständigheter, hänförliga inte bara till sökanden utan även till dennes motpart i skuldförhållandet liksom till övriga företag som ingår i en intressegemenskap*” avgöra om ett skäl är 1) uteslutande eller så gott som uteslutande, än 2) huvudsakligt? Svaret är nej.

Fakultetsnämnden anser därför att den föreslagna förändringen inte är tillräcklig för att skapa ökad klarhet i termer av tolkning och tillämpning. Det hade varit betydligt mer ändamålsenligt om förändringen hade gjorts tydligare i lagtext. En rimlig väg att gå är att helt enkelt sortera bort vissa situationer.

Det ska också nämnas att nuvarande reglering har kritiserats på europarättslig grund för att sakna erforderlig förutsebarhet. Det finns en beaktansvärd risk för att reglerna vid en prövning i EU-domstolen inte skulle anses vara förenliga med etableringsrätten (se mål C-318/10 SIAT). Tyvärr är analysen av förslagen ur ett unionsrättsligt perspektiv nästan obefintlig, se tex promemorian s. 250 eller 255 där det anförs att förslagen är förenliga med EU-rätten. I promemorian har det undersökts om förslagen är förenliga med sekundärrätten i ATAD I och ATAD II, men det finns ingen analys av huruvida förslagen stämmer överens med den primära rätten, som tveklöst har högre rättskällevärde än den sekundära rätten.

Det är också olyckligt att förslaget inte ger en god bild av vilka uttalanden i förarbeten som ska anses vägledande för tillämpningen av de nya reglerna. Det är anmärkningsvärt när promemorian hänvisar till den äldre (nu gällande lagstiftningens) förarbeten, för vägledning av hur den nya regleringen bör tillämpas (se s. 161 och s. 324 i promemorian). Det är otillfredsställande att man ska behöva söka ledning för rättstillämpningen genom att kombinera studierna av det aktuella förarbetsuttalandet med studier av de äldre förarbetena.

Fakultetsnämnden är också av uppfattningen att förslagets lagregel, utifrån HFD:s ovan anförda beslutsskäl, inte heller kommer att kunna bli föremål för Skatterättsnämndens prövning. Företagen kommer således inte att kunna få förhandsbesked på om ränteavdragsrätt kan medges.

Förslaget bör således förbättras på flera punkter. Fakultetsnämnden föreslår i *första hand* att den proposition som senare läggs fram utformas som ett sammanhängande dokument utan hänvisningar till andra dokument. Ett minimikrav är att det endast ska finnas en förarbetestext som ska kunna gälla som tolkningshjälpmedel.

Fakultetsnämnden föreslår också i *andra hand* att ökad klarhet ska skapas genom att vissa begränsningar i vilka sakomständigheter med mera som ska prövas tas bort.

A: Fakultetsnämnden anser till att börja med att en prövning av relevansen av så kallade *kapitaltillskott* inte ska ske. I förslaget anges att lagregeln som påbjuder prövning av kapitaltillskott ska tas bort, men å andra sidan anges att kapitaltillskott ändå ska beaktas med ungefär samma ”anvisningar” för tillämpningen som tidigare (s. 162 ff. i promemorian.) Med förslagets synsätt uppstår ingen förbättring utan istället en ännu större oklarhet (lagtext justeras men enligt förarbetet ska ändå samma prövning äga rum).

B: Fakultetsnämnden anser vidare att samma prövning av ränteavdraget, ska ske oberoende av huruvida skulden som upptagits finansierar förvärv av delägarätter eller om skulden finansierar något annat. I förslaget är det olika typer av bedömningar. En förändring gör prövningen enklare och mer förutsägbar.

C: Fakultetsnämnden anser slutligen att den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln istället skulle kunna prövas mot bakgrund av EU-domstolens formulerade lära om missbruksdoktrin i målet C-255/02 Halifax och bedömningen av förekomsten av ”*rent konstlade upplägg*” (första gången i målet i C-196/04 Cadbury Schweppes). Att denna prövning ska gälla bör framgå direkt av lagtexten, vilket innebär att förslagets rekvisit om skälen till uppfattade väsentliga skatteförmåner kan tas bort. Den föreslagna formuleringen beaktar den subjektiva skatteplaneringsavsikten som motiverar ett upplägg. Samtidigt har EU-domstolen klargjort att den skattskyldiges avsikt av att minska skattebördan inte är en ursäcksgrund för en regel som utgör hinder för etableringsfriheten, utan att det istället bör vara objektiva substansrekvisit som tillämpas för att dra gränsen mellan acceptabla och oacceptabla skatteplaneringsförfaranden. Förslagsvis används rekvisitet ”rent konstlat upplägg” eller så används samma språkbruk som i det unionsrättsliga skatteflyktsdirektivet: ”*icke-genuina arrangemang*”.

Fakultetsnämnden inser att det är svårt att bedöma om ett skuldförhållande inte är genuint/rent konstlat – men en fördel är att den praxis som faktiskt finns från EU-domstolen kommer att kunna ge stöd för tolkningen och tillämpningen av den svenska bestämmelsen. EU-domstolens praxis har också implementerats direkt in i svensk inkomstskattelag i ett tidigare sammanhang (i 39a kapitlet inkomstskattelagen), vilket inte synes ha föranlett några svårigheter.

Sammanfattning

EBIT-/EBITDA-förslaget och hybridreglerna har stöd i BEPS-projektet och EU-regleringen och överensstämmer därför med de regler som både är internationellt accepterade och som också bör implementeras för att Sverige ska fullgöra sina internationella åtaganden. De är dock tekniskt komplicerade vilket ytterligare förstärker trenden mot extremt teknisk reglering. Det försvårar tillämpning och tolkning. Förslagen uppfyller inte heller fullt ut kravet på att skapa neutralitet mellan finansieringsformerna varvid det grundläggande problemet med skatteanpassning kvarstår. Det förhållandet accentueras av att förslagen dessutom är relativt gynnsamma med avseende på storleken på avdragsmöjligheterna.

Detta förhållande, som handlar om internationell skattekonkurrens och som bär kompromissens prägel, motiverar enligt fakultetsnämnden att det finns kvar en särskild skatteflyktsregel för koncerninterna räntebetalningar. Fakultetsnämnden anser inte att skatterättens allmänna lära om verklig innebörd eller att skatteflyktslagens bestämmelser är tillräckliga som remedier. Det framgår klart av äldre HFD praxis kring tunn kapitalisering och räntesnurror.

Ett alternativ för att uppfylla kravet på förutsebarhet skulle vara att helt förhindra avdrag för alla räntebetalningar mellan företag i intressegemenskap. En sådan drastisk regel skulle dock i praktiken bli svårtillämpad. Den skulle också kunna strida mot statsstödsreglerna, i och med att ett stöd ges till oberoende företag genom att försämra för närstående företag. Regeln skulle också försvåra legitima lösningar som baseras på koncern effektiv skuldhantering. Den skulle dessutom slå hårt mot landstings- och kommunsektorn.

Det som återstår är igen en kompromissbaserad regel – avdrag måste kunna nekas för det fallet att det handlar om planering som syftar till att föra ut svensk skattebas ("Base Erosion"). Utmaningen blir att tillfredsställa rättssamhällets krav på rättssäker och förutsebar beskattning. Går det att sätta upp en koncernintern finansieringslösning och på förhand veta om avdrag kan medges?

Det avgörande för svaret på den frågan är om det är det möjligt att utifrån lagtextens lydelse och förarbetenas skrivning veta vad som gäller. Fakultetsnämnden är kritisk mot promemorians förslag. Problemet bottenar i att förslaget har två syften: det ska bli klarare vad som gäller och avdragsutrymmet ska bli något större än vad det kan anses vara idag.

Problemet med det senare syftet är att det är få som vet vad gällande rätt innebär. Praxis saknas helt till följd av att HFD hittills inte ansett att något förhandsbesked kan lämnas på området. Om kunskap om norminnehållet i enskilda tillämpningsfall helt enkelt saknas är det inte lätt att utöka tillämpningsutrymmet.

Förslaget borde därför enligt fakultetsnämnden fokuseras på ett av syftena: att ge vägledning för rättstillämpningen. Det pris som måste betalas är att en ökad klarhet givetvis också ger en möjlighet för företagen att lägga sig på rätt sida om gränsen. Fakultetsnämnden ser dock inget egentligt alternativ. Rättssäkerhet kostar. Belöningen är den tillit och acceptans som skattebetalarna visar.

I nuläget anser fakultetsnämnden att förslagen riskerar att skapa en obalans. Förslagen i promemorian beskrivs som neutrala ur ett statsfinansiellt perspektiv, eftersom begränsningarna till avdragsrätten och de övriga försämringarna kompenseras av en lägre bolagsskattesats. Dock kommer effekterna av förslagen mycket sannolikt inte att vara neutrala ur ett företagsklimatperspektiv, och möjligen också inte heller ur ett statsfinansiellt perspektiv. Detta beror främst på att förslagen medför ökad oförutsebarhet, ökad subjektivitet, och ökad komplexitet, med risken att Sverige blir ett mindre attraktivt land att bedriva affärsverksamhet i. Företagen kan på den globala marknaden flytta (Nordea är ett tydligt exempel), men oftast och betydligt mindre synligt anpassar koncerner sin organisation efter regelverken, dels baserat på skattesatser, men också på osäkerheten och risken för tvister (se till exempel ovan om problemet att erhålla bindande förhandsbesked). Till exempel kan viktiga funktioner flyttas till annat land (och med detta en del av skattebasen), eller börja bedrivas från utlandet istället för Sverige. Operativa förändringar som medför att viktiga funktioner inte (längre) bedrivs från Sverige innebär att Sverige går miste om en del av skattebasen, som istället beskattas i ett annat land.

Remissvaret har på fakultetsnämndens uppdrag beslutats av dekanus, professor Jonas Ebbesson. Yttrandet har beretts av professorerna Roger Persson Österman och Peter Melz. Föredragande har varit utredare Karolina Alveryd. Yttrandet har expedierats av Juridiska fakultetskansliet.

Jonas Ebbesson

Karolina Alveryd