

Stockholm den 25 september 2017

R-2017/1105

Till Finansdepartementet

Fi2017/02752/S1

Sveriges advokatsamfund har genom remiss den 20 juni 2017 beretts tillfälle att avge yttrande över promemorian Nya skatteregler för företagssektorn.

Synpunkter på förslaget

Avsnitt 5. Genomförande av en generell ränteavdragsbegränsningsregel och sänkt bolagsskatt

Advokatsamfundet har ingen erinran mot att generella ränteavdragsbegränsningar införs, vilket är en direkt nödvändighet med hänsyn till rådets direktiv (EU) 2016/1167. Det är ytterst en politisk fråga om begränsningen bör baseras på EBIT eller EBITDA. Enligt Advokatsamfundets mening kan det dock ifrågasättas om inte en begränsning baserat på EBITDA skulle vara mest lämplig. Som framgår av promemorian är EBITDA-regler mer vanligt förekommande i ett internationellt perspektiv och EBITDA anses utgöra ett mått för att mäta ett företags räntebetalningsförmåga. Advokatsamfundet hyser viss oro för att valet att basera begränsningen på EBIT kan komma att missgynna investeringar i Sverige i förhållande till investeringar i andra länder som tillämpar mer vanligt förekommande EBITDA-regler, vilket också är en neutralitetsaspekt som bör beaktas. En slutlig bedömning i valet mellan om begränsningen bör baseras på EBIT eller EBITDA är vidare inte möjlig att göra i avsaknad av en komplett konsekvensanalys av förslaget, se vidare nedan under avsnitt 13.

Advokatsamfundet noterar även att beloppet enligt den föreslagna förenklingsregeln, som innebär att ett negativt räntenetto får dras upp till totalt 100 000 kronor för företag inom en intressegemenskap, ur ett internationellt perspektiv förefaller mycket lågt (även i jämförelse med vad som gäller i våra nordiska grannländer). Även i detta perspektiv bör övervägas om inte det förhållandet riskerar att minska Sveriges konkurrenskraft som investeringsland, vilket indirekt kan ha en negativ effekt på sysselsättningen.

Advokatsamfundet anser därför att det bör övervägas att anpassa nivån för att ligga mer i linje med vad som gäller internationellt (dvs. i praktiken höja beloppsgränsen).

Koncerninterna förhållanden

Förslaget innebär att negativa räntenetton under vissa förutsättningar ska kunna utnyttjas av annat koncernbolag. Däremot kan avdragsutrymme inte överföras mellan bolag inom en koncern. Koncernbidrag föreslås ingå i avdragsutrymmet och det konstateras ”att företag som kan lämna koncernbidrag till varandra i viss utsträckning kan utjämna avdragsunderlagen inom koncernen” (se s. 116 i promemorian).

Advokatsamfundet noterar att även i det mycket förenklade exempel som innefattas i promemorian blir det komplext att beräkna hur stort ett koncernbidrag behöver vara för att möjliggöra att ett negativt räntenetto kan dras av i så stor utsträckning som möjligt. Samtidigt måste det beaktas vilka effekter ett sådant koncernbidrag har givet övriga intäkts- och kostnadsposter i berörda bolag. Det säger sig självt att i en koncern med ett stort antal bolag kommer beräkningarna att bli mycket komplexa och effekterna svåröverskådliga. En effekt av reglernas komplexitet är att det är svårt att utvärdera om de kommer att upprätthålla den grundläggande principen att neutralitet ska råda om man av kommersiella skäl väljer att dela upp verksamhet till att bedrivas i flera olika helägda juridiska personer.

I ljuset av ovanstående ifrågasätter Advokatsamfundet om det inte är möjligt att hitta en enklare lösning ur ett praktiskt tillämpningsperspektiv. Advokatsamfundet noterar att en gruppregel övervägts men inte ansetts lämplig, men ifrågasätter om en sådan ändå inte skulle underlätta tillämpningen väsentligt. Alternativt kan man fråga sig om man inte borde exkludera koncernbidrag från avdragsunderlaget i kombination med att introducera en möjlighet att överföra avdragsunderlag inom en koncern. Det skulle innebära att såväl koncernbidrag som överföring av avdragsunderlag skulle bli rena skattemässiga justeringar precis som i dag är fallet avseende koncernbidrag. Detta borde väsentligen kunna underlätta den praktiska tillämpningen och säkerställa att neutraliteten inom en koncern fullt ut kan upprätthållas.

Enligt förslaget får ett negativt räntenetto som inte kunnat dras av ett visst beskattningsår rullas framåt och dras av inom sex beskattningsår. För att motverka handel med underskotts företag föreslås att rätten att utnyttja ett negativt räntenetto förloras om ett annat företag får det bestämmande inflytandet över ett företag med negativt räntenetto. Ett företag anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag, om företagen efter ägarförändringen tillsammans utgör en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). Advokatsamfundet utgår från att begränsningen inte gäller om företagen redan innan ägarförändringen ingick i samma koncern, men den föreslagna lagtexten är inte tydlig på denna punkt, utan detta bör klargöras (jfr begränsningsreglerna i 40 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, som är annorlunda utformade och innefattar ett uttryckligt undantag för koncerninterna omstruktureringar genom 40 kap. 10 § IL).

Vidare är det oklart vad som gäller för kvarstående räntenetto vid kvalificerade fusioner enligt bestämmelserna i 37 kap. IL. Enligt 37 kap. 18 § IL inträder som huvudregel det övertagande företaget i det överlåtande företags skattemässiga situation. Det finns vissa restriktioner avseende kvarstående gamla underskott, den s.k. fusionsspärren som reglerar förhållandet till begränsningsreglerna i 40 kap. IL. Motsvarande reglering föreslås inte i förhållande till kvarstående räntenetto och Advokatsamfundet utgår från att det innebär att syftet är att huvudregeln enligt 37 kap. 18 § IL ska tillämpas och att kvarstående räntenetton övertas av övertagande företag vid kvalificerade fusioner, men detta bör tydliggöras.

Avsnitt 7. En riktad begränsning av ränteavdrag för vissa interna skulder

Advokatsamfundet framförde under remissförfarandet allvarlig kritik mot nuvarande ränteavdragsregler. Tyvärr har samfundet fått rätt i sin kritik och reglerna har visat sig svårtillämpade och har gett upphov till en mängd rättsprocesser. Att reglerna visat sig oförutsebara reser allvarliga problem med att upprätthålla likabehandlingsprincipen, vilken i sin tur är en förutsättning för att upprätthålla legitimiteten i skattesystemet. Det kan i detta hänseende noteras att det i praktiken visat sig mycket svårt att erhålla förhandsbesked avseende räckvidden av reglerna, då de normalt bedömts huvudsakligen aktualisera utrednings- och bevisfrågor, som inte ansetts lämpa sig för förhandsbesked.

Advokatsamfundet är av uppfattningen att även den föreslagna insnävade riktade ränteavdragsbegränsningsregeln är svårtillämplig, oförutsebar samt medför svårigheter att upprätthålla likabehandling i rättstillämpningen. Detta beror främst på det subjektiva rekvisitet att ränteavdrag inte medges om ”skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån”. Rent tekniskt innebär utformningen en väsentlig insnävning i förhållande till dagens regel och enligt promemorian innebär det att endast skuldförhållanden som från cirka 90-95 procent upp till 100 procent är betingade av skatteskäl ska träffas av reglerna. Samma faktorer som i dag ska emellertid beaktas vid bedömningen om syftet är att erhålla en väsentlig skatteförmån. I praktiken förekommer det inte att domstolarna bedömer till hur många procent ett förfarande utgörs av specifika skäl, utan bedömningen kan förutses bli lika oförutsebar som enligt de nuvarande reglerna och samma begränsningar avseende de praktiska möjligheterna att kunna erhålla förhandsbesked kommer att kvarstå. Dessutom innebär förslaget att 24 kap. IL kommer att innehålla inte mindre än tre olika definitioner av ”intressegemenskap”, vilket bidrar till att lagstiftningen blir komplex och svårtillgänglig.

Behovet av den riktade ränteavdragsbegränsningen, särskilt om behovet vägs mot problemen avseende förutsebarheten och reglernas komplexitet, kan ifrågasättas efter det att den generella ränteavdragsbegränsningen införs. Något konkret underlag avseende omfattningen av de situationer då den riktade ränteavdragsbegränsningen skulle kunna tillämpas redovisas inte i promemorian.

Det ska vidare beaktas att EU-kommissionen under 2014 lämnade en underrättelse till den svenska regeringen avseende de nuvarande svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna och ifrågasatte om dessa är förenliga med den EU-rättsliga etableringsfriheten. Den svenska regeringen har vidhållit att reglerna inte strider mot EU-rätten. Även om någon fördragsbrottstalan inte har inletts, finns det ändå skäl att ifrågasätta om den riktade ränteavdragsbegränsningen är förenlig med EU-rätten. Denna problematik kvarstår enligt de nu föreslagna riktade ränteavdragsbegränsningarna.

Mot ovanstående bakgrund är Advokatsamfundet starkt kritiskt till att riktade ränteavdragsbegränsningsregler föreslås bibehållas och Advokatsamfundet avstyrker förslaget i denna del. Alternativt bör övervägas att i vart fall slopa den subjektiva bedömningen och begränsa regeln till föreslagna krav på mottagare, som kan bedömas på objektiv grund (dvs. att mottagaren av inkomsten måste höra hemma i en stat inom EES, som Sverige har ingått ett skatteavtal med alternativt beskattas med minst tio procent enligt den lagstiftning i den stat där mottagaren hör hemma). I praktiken borde det adressera de särskilt aggressiva förfaranden som lagstiftningen avser att träffa och det utan att aktualisera de tillämpningsproblem som framhållits ovan. I den mån ytterligare förfaranden skulle anses behöva innefattas, dvs. i praktiken där ränteavdrag så gott som uteslutande är skattemotiverade trots att mottagaren finns i ovan nämnda typ av jurisdiktion, torde de lämpa sig bäst att prövas med stöd av skatteflyktslagen.

Avsnitt 9. Skatteregler om avtal om finansiell leasing

Förslaget om nya regler för finansiell leasing förutsätter att det s.k. K2-regelverket kommer att anpassas, eftersom detta baserats på nuvarande skatteregler. Om så inte skulle bli fallet uppkommer stora praktiska problem för företagen. Innan förslaget genomförs bör det säkerställas att en sådan anpassning inom ramen för Bokföringsnämndens normgivningsarbete verkligen kommer att ske.

Avsnitt 11. Övriga förslag

Inslag av otillåten retroaktiv skattelagstiftning

Det kan ifrågasättas om förslaget om tillfällig begränsning av underskottsavdrag för juridiska personer strider mot retroaktivitetsförbudet. Förslaget i denna del innebär att företag som har skattemässiga underskott, och som utgått från att dessa ska kunna kvittas fullt ut mot framtida vinster, inte kommer kunna utnyttja sina underskott i samma tidsmässiga utsträckning som innan och kommer att behöva betala skatt i ett tidigare skede. Genom sin tillfälliga natur kan förslaget även slå mycket olika mot företag beroende på i vilket utvecklingsskede dessa befinner sig, vilket är problematiskt ur ett likabehandlingsperspektiv.

Även den föreslagna schablonintäkten på säkerhetsreserv kan ifrågasättas utifrån retroaktivitetsförbudet. Den innebär i praktiken att värdet av ett tidigare medgivet avdrag tas tillbaka och detta även om någon återföring av avsättningarna inte är aktuell. Till

skillnad från vad som föreslås avseende periodiseringsfonderna handlar det således inte bara om att justera så att skattebelastningen på en faktisk återföring motsvarar värdet vid avsättningen.

Sammanfattningsvis avstyrker Advokatsamfundet att dessa två förslag genomförs då de är tveksamma i förhållande till retroaktivitetsförbudet.

Avsnitt 12. Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De nya bestämmelserna avseende fördelning av avskrivningsrätten ska tillämpas på finansiella leasingavtal som ingås efter den 30 juni 2018.

Det är inte ovanligt att befintliga finansiella leasingavtal överlåts på så sätt att en ny part träder in som leasinggivare med oförändrade villkor i de befintliga kontrakten med leasingtagaren. Det framgår inte tydligt om de nya bestämmelserna ska tillämpas om detta sker efter den 30 juni 2018, dvs. om bytet av leasinggivare innebär att ett nytt avtal ska anses ha ingåtts. Normalt innebär ett borgenärsbyte att ett nytt avtalsförhållande anses ha uppkommit, vilket skulle kunna skapa olyckliga inlåsningsituationer och hindra affärs-
mässigt motiverade överlåtelser. Advokatsamfundet anser att frågan uttryckligen bör regleras och att byte av leasinggivare på i övrigt oförändrade villkor inte ska medföra att de nya bestämmelserna ska tillämpas på aktuellt avtal.

Avsnitt 13. Konsekvensanalys

Promemorian saknar en konsekvensanalys av den samlade effekten av förslaget och det förslag som föreslås i SOU 2017:27 ”Vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet”, den s.k. fastighetspaketeringsutredningen. Båda dessa förslag föreslås träda i kraft samtidigt och de kommer att få mycket stora konsekvenser för svenska företags skattesituation, inte minst inom fastighetssektorn. Det kan noteras att själva utgångspunkten för fastighetspaketeringsutredningen och dess förslag, dvs. att fastställa huruvida fastighetssektorn är underbeskattad, kan komma att påverkas av nu aktuellt förslag. Samtidigt kan effekterna av nu aktuellt förslag väsentligen påverkas om det kombineras med förslagen enligt fastighetspaketeringsutredningen. Exempelvis skulle den kombinerade effekten av förslagen kunna ha en materiell betydelse för valet mellan om en begränsning bör baseras på EBIT eller EBITDA. Advokatsamfundet avstyrker mot bakgrund av detta att förslagen implementeras innan en fullständig konsekvensanalys, som beaktar de kombinerade effekterna av de två förslagen, genomförts.

SVERIGES ADVOKATSAMFUND

Anne Ramberg