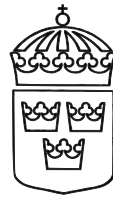


Regeringens proposition

2008/09:65



Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag

Prop.
2008/09:65

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 23 oktober 2008

Fredrik Reinfeldt

Mats Odell
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att bolagsskatten och expansionsfondsskatten ska sänkas från 28 procent till 26,3 procent. Förslaget har sin bakgrund i önskemål att förbättra villkoren för lokalisering av företag till Sverige, för investeringar i Sverige och för redovisning av inkomster i Sverige och därmed förstärka svensk skattebas.

I propositionen lämnas vidare ett förslag som ska förhindra skatteupplägg med ränteavdrag inom en intressegemenskap, s.k. räntesnurror. Denna skatteplanering inom företagssektorn minskar den svenska bolagsskattebasen och ger upphov till skattebortfall i mångmiljardklassen. De föreslagna reglerna begränsar möjligheten att göra ränteavdrag vid internt finansierade förvärv av delägaraktier från ett företag inom intressegemenskapen. Reglerna kommer således inte att påverka företag som inte ingår i en intressegemenskap, vilka utgör majoriteten av alla företag. De nu föreslagna reglerna avser endast att träffa skatteupplägg med hjälp av ränteavdrag. Affärsmässigt bedrivna verksamheter ska däremot inte, så långt det är möjligt, försvaras av förslaget. Av denna anledning föreslås två undantagsregler. Enligt den första undantagsregeln får avdrag göras för ränteutgifter om den inkomst som motsvarar utgiften skulle ha beskattats med minst tio procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten. Som en alternativ undantagsregel föreslås vidare att avdrag ska få göras för ränteutgifter, oavsett hur motsvarande inkomst har beskattats, om såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna huvudsakligen är affärsmässigt motiverade. Flertalet länder inom Europeiska unionen har regler som på olika sätt begränsar

avdragsrätten för ränteutgifter, bl.a. för att förebygga skatteplanering genom ränteavdrag. De föreslagna reglerna liknar dem som finns i Nederländerna.

Dessutom föreslås i propositionen att de s.k. 3:12-reglerna förbättras på så sätt att nivån på schablonbeloppet i den s.k. förenklingsregeln höjs från två till två och ett halvt inkomstbasbelopp samt att det maximala löneuttagskravet i löneunderlagsregeln sänks från femton till tio inkomstbasbelopp.

Vidare föreslås ett slopande av verksamhetsvillkoret för framskjuten beskattning vid andelsbyten när den avyttrade andelen är kvalificerad.

Slutligen innehåller propositionen ett förslag på mervärdeskatteområdet om att höja lönegränsen för uttagsbeskattning av vissa fastighetstjänster från 150 000 kr till 300 000 kr.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2009.

Beträffande bolagsskatten föreslås att äldre bestämmelser ska tillämpas för beskattningsår som har påbörjats före ikraftträdandet och beträffande sänkningen av expansionsfondsskatten föreslås att den ska utformas på ett sådant sätt att den omfattar även redan gjorda avsättningar till expansionsfond.

I fråga om bestämmelserna om ränteavdragsbegränsningar föreslås att dessa ska tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2008.

När det gäller förslaget på mervärdeskatteområdet föreslås att äldre bestämmelser ska gälla för beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet.

1	Förslag till riksdagsbeslut	5
2	Lagtext	6
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	6
2.2	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	15
3	Ärendet och dess beredning	16
4	Bolagsskatt	17
4.1	Gällande rätt	17
4.2	Bolagsskatten i ett internationellt perspektiv	17
4.3	Sänkt bolagsskatt	20
5	Expansionsfondsskatt	24
5.1	Gällande rätt	24
5.2	Sänkt expansionsfondsskatt	26
6	Ränteavdragsbegränsningar	30
6.1	Bakgrund	30
6.1.1	Skatteverkets hemställan	30
6.1.2	Finansdepartementets promemoria	32
6.1.3	Skatteverkets kartläggning	34
6.2	Gällande rätt	36
6.3	Skattemässiga regler om ränteinkomster och ränteutgifter i några andra länder	38
6.3.1	Allmänt	38
6.3.2	Danmark	38
6.3.3	Frankrike	40
6.3.4	Förenade kungariket	40
6.3.5	Nederländerna	41
6.3.6	Tyskland	42
6.4	Behovet av att motverka skatteplanering med hjälp av ränteupplägg inom en intressegemenskap	43
6.5	Val av metod för att motverka skatteplanering med hjälp av ränteavdrag inom en intressegemenskap	44
6.6	Utformningen av bestämmelser om avdragsbegränsning för ränteutgifter till företag i intressegemenskap	46
6.6.1	Definition av intressegemenskap	46
6.6.2	Vilka lån bör omfattas?	49
6.7	Undantagsregler	56
6.7.1	Behovet av undantagsregler	56
6.7.2	Undantaget vid en viss lägsta beskattning – ”tioprocentsregeln”	57
6.7.3	Undantaget vid huvudsakligen affärsmässigt motiverade förhållanden – ”ventilen”	66
6.8	Vissa EG-rättsliga aspekter	69
6.9	Särskilt om bevisbörda, beviskrav och eftertaxering	72
6.10	Ikraftträdande	73
6.11	Uppföljning av den föreslagna lagstiftningen	74

7	Förbättringar av 3:12-reglerna.....	75
7.1	Höjt schablonbelopp i förenklingsregeln	75
7.2	Sänkt löneuttagskrav i löneunderlagsregeln.....	76
8	Slopats verksamhetsvillkor vid andelsbyten av kvalificerade andelar	78
9	Mervärdesskatt – uttagsbeskattning avseende vissa fastighetstjänster	79
10	Offentligfinansiella konsekvenser m.m.	80
10.1	Konsekvenser för de offentliga finanserna.....	80
10.2	Konsekvenser för företagen	81
10.3	Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.....	82
11	Författningskommentar.....	82
11.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	82
11.2	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	92
Bilaga 1	Lagförslagen (delvis) i promemorian Förbättrade skatteregler för företagande, m.m.	93
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanser till promemorian Förbättrade skatteregler för företagande, m.m.....	100
Bilaga 3	Lagförslag i Skatteverkets promemoria Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder	101
Bilaga 4	Förteckning av remissinstanser till Skatteverkets promemoria Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder	104
Bilaga 5	Lagförslagen i Finansdepartementets promemoria Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap.....	105
Bilaga 6	Förteckning av remissinstanser till Finansdepartementets promemoria Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap...	108
Bilaga 7	Lagförslag i lagrådsremissen Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap	109
Bilaga 8	Lagrådets yttrande över lagrådsremissen Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap.....	113
Bilaga 9	Lagförslag i lagrådsremissen Sänkt expansionsfondsskatt.	117
Bilaga 10	Lagrådets yttrande över lagrådsremissen Sänkt expansionsfondsskatt	122
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 23 oktober 2008 ..	123

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2008/09:65

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229), och
2. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹
dels att 48 a kap. 6 a och 12 §§ ska upphöra att gälla,
dels att rubriken närmast före 48 a kap. 6 a § ska utgå,
dels att 24 kap. 1 §, 33 kap. 8 och 16 §§, 34 kap. 6, 8, 10, 18 och 20 §§,
 48 a kap. 13 §, 50 kap. 5 §, 57 kap. 11 och 19 §§ samt 65 kap. 8 och
 14 §§ ska ha följande lydelse,
dels att det i lagen ska införas fem nya paragrafer, 24 kap. 10 a–
 10 e §§, och närmast före 24 kap. 10 a, 10 b och 10 d §§ nya rubriker av
 följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

24 kap.

1 §²

I detta kapitel finns bestämmelser om

- tillämpning i inkomstslaget näringsverksamhet av vissa bestämmelser i inkomstslaget kapital i 2 och 3 §§,
- partiell fission i 3 a §,
- kapitalrabatt på optionslån i 4 §,
- avdragsrätt för ränta på vinstandelslån i 5–10 §§,
 - *begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder i 10 a–10 e §§,*
- avdrag för lämnad utdelning i 11 §, och
- skattefria utdelningar i 12–22 §§.

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

Bestämmelser om i vilken utsträckning ersättningar i form av livränta och liknande utbetalningar för avyttrade tillgångar räknas som ränta finns i 44 kap. 35 och 37–39 §§.

¹ Senaste lydelse av
 48 a kap. 6 a § 2007:1419
 48 a kap. 12 § 2007:1419
 rubriken närmast före 48 a kap. 6 a § 2002:1143.

² Senaste lydelse 2006:1422.

Begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder

Definition av företag i intresse-
gemenskap

10 a §

Företag ska vid tillämpning av 10 b–10 e §§ anses vara i intressegemenskap med varandra om

1. ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande i det andra företaget, eller

2. företagen står under i huvudsak gemensam ledning.

Med företag avses i första stycket och i 10 b–10 e §§ juridiska personer och svenska handelsbolag.

Huvudregler

10 b §

Ett företag som ingår i en intressegemenskap får inte – om inte annat följer av 10 d § – dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen, till den del skulden avser ett förvärv av en delägarrätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen.

Om en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen ersätts av en skuld till ett företag i intressegemenskapen, ska första stycket tillämpas på den sistnämnda skulden om bestämmelsen hade varit tillämplig på den förstnämnda skulden, för det fall det företaget hade ingått i intressegemenskapen.

10 c §

Bestämmelsen i 10 b § första stycket tillämpas också – om inte

annat följer av 10 e § – på en skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen, till den del ett företag i intressegemenskapen har en fordran på det förstnämnda företaget, eller på ett företag som är i intressegemenskap med det förstnämnda företaget, såvida skulden kan anses ha samband med denna fordran och avser förvärv av en delägarrätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen.

Kompletteringsregler

10 d §

Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § ska dras av om någon av följande förutsättningar är uppfyllda.

1. Inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.

2. Såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade.

Om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten har möjlighet att få avdrag för utdelning får första stycket 1 inte tillämpas, om Skatteverket kan visa att såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifter till övervägande del inte är affärsmässigt motiverade.

10 e §

Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 c § ska dras av om någon av följande förutsättningar är uppfyllda.

1. Ett företag som har en sådan fordran som avses i 10 c §

beskattas för den inkomst som har samband med denna fordran i enlighet med vad som sägs i 10 d § första stycket 1.

2. Såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade.

Om ett företag som avses i första stycket 1 har möjlighet att få avdrag för utdelning ska 10 d § andra stycket tillämpas på motsvarande sätt.

33 kap.

8 §

Med *kapitalunderlaget för räntefördelning* för en enskild näringsidkare avses skillnaden mellan värdet på tillgångarna och värdet på skulderna i näringsverksamheten vid det föregående beskattningsårets utgång

ökad med

– underskott av näringsverksamheten under det föregående beskattningsåret till den del avdrag för underskottet inte har gjorts enligt någon av de bestämmelser som anges i 14 kap. 22 § första och andra styckena,

– kvarstående sparad fördelningsbelopp,

– en sådan övergångspost som avses i 14 §, och

– en sådan särskild post vid arv, gåva m.m. som avses i 15–17 §§,

minskad med

– 72 procent av expansionsfonden enligt 34 kap. vid det föregående beskattningsårets utgång, och	– 73,7 procent av expansionsfonden enligt 34 kap. vid det föregående beskattningsårets utgång, och
--	--

– sådana tillskott i näringsverksamheten under det föregående beskattningsåret som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten.

16 §³

Den särskilda posten uppgår till ett belopp som motsvarar det negativa kapitalunderlag för räntefördelning som hänför sig till förvärvet, beräknat vid förvärvstidpunkten. Posten får dock inte överstiga ett belopp som motsvarar den ersättning som lämnas för fastigheten minskad med det högsta värdet för fastigheten vid förvärvstidpunkten enligt 12 § eller 13 § och ökad med

Den särskilda posten uppgår till ett belopp som motsvarar det negativa kapitalunderlag för räntefördelning som hänför sig till förvärvet, beräknat vid förvärvstidpunkten. Posten får dock inte överstiga ett belopp som motsvarar den ersättning som lämnas för fastigheten minskad med det högsta värdet för fastigheten vid förvärvstidpunkten enligt 12 § eller 13 § och ökad med

³ Senaste lydelse 2007:1419.

72 procent av en övertagen expansionsfond till den del den avser fastigheten. Ett åtagande att ta över expansionsfonden räknas inte som ersättning.

Om en del av fastigheten övergår till någon annan ägare, ska posten minskas i motsvarande mån.

Om fastigheten och driften av den räknas till olika näringsverksamheter och förvärvaren eller hans närstående inom två år före förvärvet eller efter förvärvet skjutit till kapital i mer än obetydlig omfattning till den näringsverksamhet som driften räknas till, ska posten minskas i motsvarande mån.

73,7 procent av en övertagen expansionsfond till den del den avser fastigheten. Ett åtagande att ta över expansionsfonden räknas inte som ersättning.

34 kap.

6 §

För enskilda näringsidkare får expansionsfonden uppgå till högst ett belopp som motsvarar 138,89 procent av kapitalunderlaget för expansionsfond.

För enskilda näringsidkare får expansionsfonden uppgå till högst ett belopp som motsvarar 135,69 procent av kapitalunderlaget för expansionsfond.

8 §⁴

En särskild post får beräknas om en fastighet förvärvas genom arv, testamente eller gåva eller genom bodelning med anledning av äktenskapsskillnad eller makes död och summan av egen och övertagen expansionsfond överstiger 138,89 procent av summan av förvärvarens kapitalunderlag för expansionsfond och det kapitalunderlag som hänför sig till förvärvet. Förvärvarens kapitalunderlag och expansionsfond ska beräknas vid utgången av beskattningsåret före förvärvet medan det kapitalunderlag som hänför sig till förvärvet och den övertagna expansionsfonden beräknas vid förvärvstidpunkten.

En särskild post får beräknas om en fastighet förvärvas genom arv, testamente eller gåva eller genom bodelning med anledning av äktenskapsskillnad eller makes död och summan av egen och övertagen expansionsfond överstiger 135,69 procent av summan av förvärvarens kapitalunderlag för expansionsfond och det kapitalunderlag som hänför sig till förvärvet. Förvärvarens kapitalunderlag och expansionsfond ska beräknas vid utgången av beskattningsåret före förvärvet medan det kapitalunderlag som hänför sig till förvärvet och den övertagna expansionsfonden beräknas vid förvärvstidpunkten.

Första stycket gäller bara under förutsättning att villkoren i 18 § är uppfyllda och om fastigheten är kapitaltillgång såväl hos den tidigare ägaren som hos förvärvaren.

10 §

Den särskilda posten får öka kapitalunderlaget för expansions-

Den särskilda posten får öka kapitalunderlaget för expansions-

⁴ Senaste lydelse 2007:1419.

fond med ett så stort belopp att expansionsfonden motsvarar högst 138,89 procent av kapitalunderlaget som avses i 8 §.

Kapitalunderlaget får ökas med posten bara så länge någon del av fastigheten finns kvar i näringsverksamheten. Om expansionsfonden ett visst år uppgår till eller är lägre än 138,89 procent av kapitalunderlaget före ökningen med posten, upphör rätten att öka kapitalunderlaget med posten.

fond med ett så stort belopp att expansionsfonden motsvarar högst 135,69 procent av kapitalunderlaget som avses i 8 §.

Kapitalunderlaget får ökas med posten bara så länge någon del av fastigheten finns kvar i näringsverksamheten. Om expansionsfonden ett visst år uppgår till eller är lägre än 135,69 procent av kapitalunderlaget före ökningen med posten, upphör rätten att öka kapitalunderlaget med posten.

18 §⁵

Om reattillgångar i en enskild näringsverksamhet övergår till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning och mottagaren tar över hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller av en verksamhetsgren, får mottagaren helt eller delvis ta över en expansionsfond, om

– mottagaren vid arv eller testamente skriftligen förklarar att han tar över fonden eller delen av fonden, eller

– parterna vid gåva eller bodelning träffar skriftligt avtal om övertagandet.

Utöver vad som sägs i första stycket krävs att

<p>1. mottagaren övertar tillgångar vars värde, minskat med övertagna skulder, motsvarar minst 72 procent av den övertagna expansionsfonden eller delen av fonden, och</p>	<p>1. mottagaren övertar tillgångar vars värde, minskat med övertagna skulder, motsvarar minst 73,7 procent av den övertagna expansionsfonden eller delen av fonden, och</p>
--	--

2. vad som övertas av fonden uppgår till högst så stor del av hela fonden som de övertagna reattillgångarna utgör av samtliga reattillgångar i näringsverksamheten.

Expansionsfonden får dock inte tas över till den del den överstiger 185 procent av det värde som reattillgångarna i näringsverksamheten uppgick till vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret (jämförelsebeloppet). Om fonden bara delvis tas över, får den övertagna fondens värde högst uppgå till så stor del av jämförelsebeloppet som de övertagna reattillgångarna utgör av samtliga reattillgångar vid tidpunkten för överföringen. Värdet av reattillgångarna ska beräknas på det sätt som anges i 33 kap. 12 § första stycket och 13 §. Som skuld enligt andra stycket 1 ska räknas också sådana avdrag som avses i 33 kap. 11 §.

Om expansionsfonden helt eller delvis tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningarna och avdragen för dem.

⁵ Senaste lydelse 2004:1149.

20 §⁶

En expansionsfond upphör utan att bestämmelserna i 14–16 §§ blir tillämpliga om en enskild näringsidkare

– överlåter samtliga reelltillgångar i näringsverksamheten till ett aktiebolag som han äger aktier i eller genom överlåtelsen kommer att äga aktier i,

– begär att expansionsfonden inte ska återföras, och

– gör ett tillskott till bolaget som motsvarar minst 72 procent av expansionsfonden.

– gör ett tillskott till bolaget som motsvarar minst 73,7 procent av expansionsfonden.

I 48 kap. 12 § finns bestämmelser om beräkningen av omkostnadsbeloppet för aktierna.

48 a kap.13 §⁷

I kapitalvinst som avses i 11 eller 12 § ska inte räknas med sådan ersättning i pengar som tagits upp som kapitalvinst enligt 9 §. *Om en kapitalvinst tagits upp enligt 12 § på grund av att verksamhetsvillkoret inte längre är uppfyllt, ska som anskaffningsutgift för den mottagna andelen även räknas med ett belopp som motsvarar den kapitalvinst som tagits upp.*

I kapitalvinst som avses i 11 § ska inte räknas med sådan ersättning i pengar som tagits upp som kapitalvinst enligt 9 §.

50 kap.5 §⁸

Anskaffningsutgiften ska *ökas* med

– den skattskyldiges tillskott till bolaget,

– belopp som tagits upp som den skattskyldiges andel av bolagets inkomster,

– 28 procent av avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap.,

– 72 procent av expansionsfond som förs över från andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet enligt 34 kap. 22 §, och

– det belopp som framgår vid en tillämpning av bestämmelserna om överlåtelse av privata tillgångar till underpris i 53 kap. 5 §.

Anskaffningsutgiften ska *minska* med

– 26,3 procent av avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap.,

– 73,7 procent av expansionsfond som förs över från andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet enligt 34 kap. 22 §, och

⁶ Senaste lydelse 2007:1419.

⁷ Senaste lydelse 2007:1419.

⁸ Senaste lydelse 2007:1419.

65 kap.8§¹¹

Expansionsfondsskatten är 28 procent av det belopp som dras av vid avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. När avdraget återförs ska ett belopp som motsvarar 28 procent av minskningen av expansionsfonden tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt.

Expansionsfondsskatten är 26,3 procent av det belopp som dras av vid avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. När avdraget återförs ska ett belopp som motsvarar 26,3 procent av minskningen av expansionsfonden tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt.

14 §¹²

För juridiska personer är den statliga inkomstskatten 28 procent av den beskattningsbara inkomsten.

För juridiska personer är den statliga inkomstskatten 26,3 procent av den beskattningsbara inkomsten.

För investeringsfonder är skatten i stället 30 procent.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering om inte något annat anges i punkterna 2–6.

2. Bestämmelserna i 24 kap. 1 § i sina nya lydelse och de nya bestämmelserna i 24 kap. 10 a–10 e §§ tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2008.

3. Bestämmelserna i 33 kap. 8 och 16 §§ samt 34 kap. 8 och 10 §§ i sina nya lydelse tillämpas första gången vid 2011 års taxering.

4. Vid 2010 års taxering ska samtliga kvarvarande avdrag för avsättning till expansionsfond som gjorts för beskattningsåret 2008 eller tidigare beskattningsår anses återförda den 1 januari 2009 och genast återavsätta till expansionsfond. Vid återföringen tillämpas bestämmelserna i sina äldre lydelse och vid återavsättningen tillämpas bestämmelserna i sina nya lydelse. Vid bestämmande av det belopp som expansionsfonden högst får uppgå till vid 2010 års taxering tillämpas i fråga om återavsättningen 34 kap. 6 och 10 §§ i sina äldre lydelse och vid tillämpningen av 34 kap. 13 § tillämpas 50 kap. 5 § i sin äldre lydelse. Bestämmelsen i 34 kap. 13 § andra stycket tillämpas inte i fråga om återavsättning.

5. Bestämmelserna i 48 a kap. 13 § i sina äldre lydelse tillämpas om en kapitalvinst har tagits upp enligt de upphävda bestämmelserna i 48 a kap. 12 § på grund av att verksamhetsvillkoret inte längre var uppfyllt.

6. Bestämmelserna i 65 kap. 14 § i sina äldre lydelse tillämpas för beskattningsår som har påbörjats före ikraftträdandet.

¹¹ Senaste lydelse 2007:1419.

¹² Senaste lydelse 2004:66.

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200)¹³ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.
8 §¹⁴

Med uttag av tjänst förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en egen fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Med uttag av tjänst förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en egen fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 300 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Första stycket gäller utförande av

1. bygg- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll,
2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster, och
3. lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighets-skötsel.

Vad som sägs i första stycket gäller också hyresgäst och bostadsrätts-havare som utför sådana tjänster som anges i andra stycket 1 och 2 på en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt, om lägenheten innehas i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

Om en fastighet ägs eller en hyresrätt eller bostadsrätt innehas av en näringsidkare som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § ska gruppen anses som fastighetsägare, hyresgäst eller bostadsrätts-havare vid tillämpning av denna paragraf.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009.
 2. Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet.

¹³ Lagen omtryckt 2000:500.

¹⁴ Senaste lydelse 2007:1376.

3 Ärendet och dess beredning

I budgetpropositionen för 2009 (prop. 2008/09:1, finansplan m.m.) har regeringen aviserat

- att bolagsskatten bör sänkas från 28 procent till 26,3 procent (a. prop. avsnitt 6.2.4.1),

- att motsvarande sänkning bör göras av expansionsfondsskattesatsen och att den bör utformas så att den omfattar även redan gjorda fondavsättningar (a. prop. avsnitt 6.2.4.2),

- att 3:12-reglerna bör förbättras dels genom att nivån på schablonbeloppet i den s.k. förenklingsregeln höjs från två till två och ett halvt inkomstbasbelopp, dels genom att det maximala löneuttagskravet i den s.k. löneunderlagsregeln sänks från femton till tio inkomstbasbelopp (a. prop. avsnitt 6.2.3.1),

- att lönegränsen för uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet av vissa fastighetstjänster bör höjas från 150 000 kr till 300 000 kr (a. prop. avsnitt 6.2.7.1), och

- att dessa ändringar bör träda i kraft den 1 januari 2009.

Finansdepartementet har utarbetat en promemoria med bl.a. dessa förslag (dnr Fi2008/5084), promemorian *Förbättrade skatteregler för företagande, m.m.* I promemorian föreslås också att det s.k. verksamhetsvillkoret för framskjuten beskattning vid andelsbyten när den avyttrade andelen är kvalificerad ska tas bort. Promemorians förslag i dessa delar finns i *bilaga 1*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. En remiss-sammanställning finns tillgänglig i lagstiftningsärendet.

Skatteverket har i en skrivelse till Finansdepartementet den 23 juni 2008 hemställt att det ska införas skatteregler som begränsar avdragsrätten för ränta på vissa skulder inom en intressegemenskap, i enlighet med vad som föreslås i en promemoria som tagits fram av Skatteverket, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder* (dnr Fi2008/4093). Skatteverkets lagförslag finns i *bilaga 3* och sammanfattas i avsnitt 6.1.1. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 4*.

Finansdepartementet har utarbetat promemorian *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap* (dnr Fi2008/4093). Finansdepartementets lagförslag finns i *bilaga 5* och sammanfattas i avsnitt 6.1.2. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 6*.

Sammanställningar av remissyttrandena över både Skatteverkets lagförslag och Finansdepartementets lagförslag finns tillgängliga i lagstiftningsärendet.

Regeringen har i budgetpropositionen för 2009 (prop. 2008/09:1, finansplan, m.m., avsnitt 6.2.4.8) gjort bedömningen att skatteupplägg baserade på avdrag för räntor i företagssektorn utgör ett allvarligt problem och att reglerna om avdrag bör ändras för att motverka detta slag av skatteupplägg, så att avsedda förfaranden träffas av reglerna utan att affärsmässigt bedriven verksamhet förhindras. Vidare har regeringen uttalat att den avser att återkomma till riksdagen med ett förslag senare

under hösten 2008 samt att reglerna bör träda i kraft den 1 januari 2009. Propositionens förslag i denna del motsvarar i allt väsentligt förslaget i Finansdepartementets promemoria.

Prop. 2008/09:65

Lagrådet

Regeringen beslutade den 25 september 2008 att inhämta Lagrådets yttrande över lagrådsremissen *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap*. Lagrådsremissens lagförslag finns i *bilaga 7*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 8*. Regeringens lagförslag har i huvudsak utformats i enlighet med vad Lagrådet förordat. Regeringen behandlar Lagrådets synpunkter i avsnitt 6 och i författningskommentaren.

Regeringen beslutade den 2 oktober 2008 att inhämta Lagrådets yttrande över lagrådsremissen *Sänkt expansionsfondsskatt*. Lagrådsremissens lagförslag finns i *bilaga 9*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 10*. Lagrådet har lämnat förslaget utan erinran. I förhållande till det remitterade förslaget har det gjorts några ändringar av redaktionell karaktär.

Övriga lagförslag som lämnas – dvs. sänkningen av bolagsskatten, sänkningen av löneuttagskravet i 3:12-reglerna, ändringen av löneuttagskravet, höjningen av gränsen för uttagsbeskattning på mervärdeskatteområdet samt sloandet av det s.k. verksamhetsvillkoret – är enligt regeringens mening av sådan enkel beskaffenhet att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse.

4 Bolagsskatt

4.1 Gällande rätt

Juridiska personer betalar inte kommunal inkomstskatt, utan endast statlig inkomstskatt. Skattesatsen, som regleras i 65 kap. 14 § inkomstskattelagen (1999:1229), uppgår sedan 1993 till 28 procent. För investeringsfonder uppgår skattesatsen till 30 procent. Med juridiska personer avses vid inkomstbeskattningen inte svenska dödsbon eller handelsbolag.

4.2 Bolagsskatten i ett internationellt perspektiv

Sverige har länge ansetts ha relativt förmånliga och generellt tillämpliga bolagsskatteregler. Den svenska bolagsskattesatsen har också tidigare ansetts vara relativt låg i ett internationellt sammanhang. Den utveckling som skett de senaste tio åren, framför allt i övriga Europa, innebär dock att den svenska bolagsskattesatsen i dag ligger över genomsnittet i EU.

Före 1991 års skattereform var den formella skattesatsen hög (52 procent åren före reformen) men regelsystemet gav stora möjligheter att bilda obeskattade reserver. Genom skattereformen breddades skattebasen och skattesatsen sänktes till 30 procent genom en

intäktsneutral reform. Ett ytterligare steg togs 1993 genom en sänkning av skattesatsen till nuvarande 28 procent, samtidigt som en mer generös reserveringsmöjlighet, skatteutjämningsreserv (surv), ersattes med de mindre generöst utformade reglerna för periodiseringsfonderna.

I början av 1990-talet hade Sverige ett av OECD-världens mest konkurrenskraftiga bolagsskattesystem. Så sent som 2002 var de svenska reglerna konkurrenskraftiga även sett ur ett EU-perspektiv. Det var emellertid före utvidgningen av EU. Därefter har nya medlemsstater tillkommit och flera av dessa har valt att ha en betydligt lägre bolagsskattesats än genomsnittet för de äldre medlemsstaterna. Men också i den senare gruppen har sänkningar av skattesatsen genomförts. En sammanfattande bild av förändringarna av bolagsskattesatserna i Europeiska unionen (EU) finns i tabell 1.

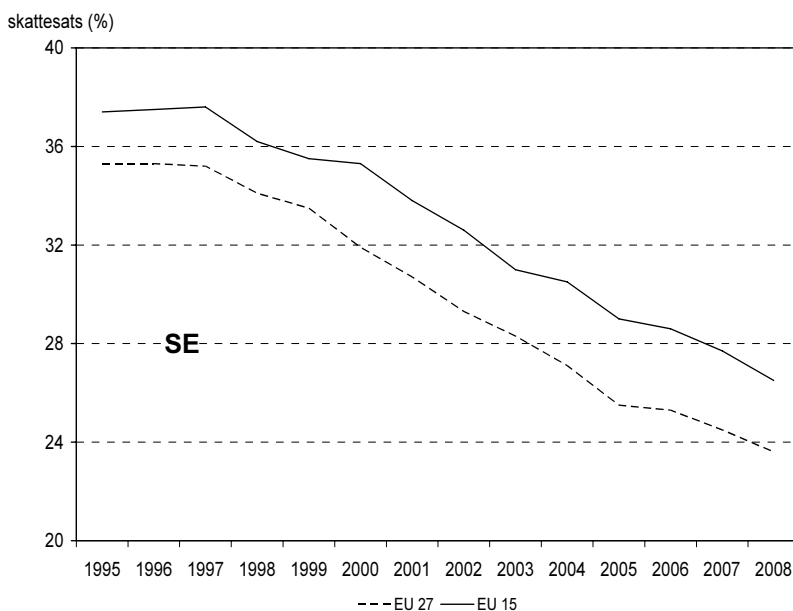
Tabell 1. Förändringar av formell bolagsskattesats i EU:s medlemsländer

Land	Bolagsskattesats (%)	Reformår
Belgien (BE)	39 till 33	2003
Bulgarien (BG)	15 till 10	2006, 2007
Cypern (CY)	25 till 10 (tre steg)	2003, 2005, 2006
Danmark (DK)	30 till 25	2005, 2007
Estland (EE)	26 till 23 (två steg)	2005, 2006
Finland (FI)	29 till 26	2005
Frankrike (FR)	35,4 till 34,4 (två steg)	2005, 2006
Grekland (EL)	35 till 25 (tre steg)	2005, 2006, 2007
Irland (IE)	40 till 12,5 (åtta steg)	2003 (senaste steget)
Italien (IT)	36 till 27,5 (tre steg)	2003, 2004, 2008
Lettland (LV)	22 till 15 (två steg)	2003, 2004
Litauen (LT)	29 till 15 (två steg)	2000, 2002
Luxemburg (LU)	29,63 till 25,5 (två planerade steg)	2009, 2010
Malta (MT)	35	Uppgift saknas
Nederländerna (NL)	34,5 till 25,5 (tre steg)	2005, 2006, 2007
Polen (PL)	28 till 19 (två steg)	2003, 2004
Portugal (PT)	30 till 25	2004
Rumänien (RO)	38/25 till 16	2000, 2005
Slovakien (SK)	25 till 19	2004
Slovenien (SI)	25 till 22	2007, 2008
Spanien (ES)	35 till 30 (25 för vinster upp till 120 202 euro)	2007, 2008
Storbritannien (UK)	30 till 28, 19 till 21 för vinster upp till 300 000 pund	2007, 2008
Sverige (SE)	28	1993
Tjeckien (CZ)	31 till 21 (tre steg)	2004, 2005, 2006, 2008
Tyskland (DE)	38,7 till 29,8 ¹	2008
Ungern (HU)	18 till 16	2004
Österrike (AT)	34 till 25	2005

¹ Den formella skattesatsen var före resp. är efter sänkningen egentligen 26,38 resp. 15,83 procent. Till detta läggs emellertid ett "solidaritetspåslag" om 5,5 procentenheter samt kommunal skatt. På grund av storleken av tilläggen anges skattesatsen för Tyskland med dem inkluderade.

Som framgår av diagram 1 finns det en tydlig utveckling inom EU mot lägre bolagsskattesatser. En förklaring till denna utveckling är att bolagsskattebasen är en av de mest rörliga skattebaserna (se t.ex. M. Devereux, B. Lockwood och M. Redoano, "Do countries compete over taxes?", Journal of Public Economics 92, s. 1210–1235, 2008). Som också framgår av diagrammet har skattekonkurrensen tilltagit inom EU, framför allt fr.o.m. slutet av 1990-talet. Sedan 2004 har Sverige en högre bolagsskatt än EU-genomsnittet.

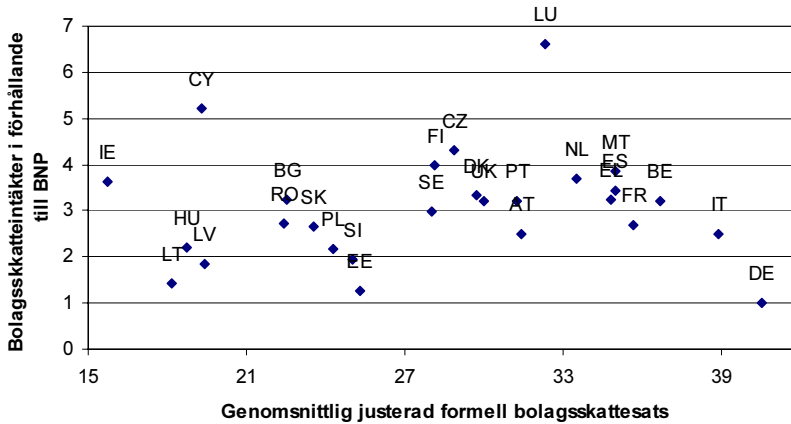
Diagram 1. Justerad genomsnittlig formell bolagsskattesats i EU 1995-2008¹⁵



Källa: Data från Eurostat, Taxation trends in the European Union, 2008 edition

¹⁵ Den justerade formella genomsnittliga bolagsskattesatsen inkluderar eventuella pålagor och genomsnittliga lokala skatter.

Diagram 2. Bolagsskatteintäkternas andel av BNP och den justerade formella bolagsskattesatsen i EU, genomsnitt 2000-2006 Prop. 2008/09:65



Källa: Data från Eurostat, Taxation trends in the European Union, 2008 edition och Finansdepartementet

Diagram 2 visar att det inte finns något tydligt samband mellan bolagsskattesats och bolagsskatteintäkter som andel av BNP. Detta indikerar att en sänkning av bolagsskattesatsen på lång sikt ger en ungefär motsvarande ökning av bolagsskattebasen, dvs. självfinansieringsgraden kan vara närmare 100 procent.

4.3 Sänkt bolagsskatt

Regeringens förslag: Inkomstskatten för juridiska personer sänks från 28 procent till 26,3 procent. Den lägre skattesatsen tillämpas för beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2008.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: De remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker att bolagsskatten sänks eller lämnar förslaget utan erinran. *Landsorganisationen i Sverige (LO)* anser att bolagsskatten skulle kunna vara en prioriterad skatt att sänka, om den kan finansieras. Några remissinstanser har i övrigt kommenterat förslaget närmare, i allt väsentligt enligt följande. *Byggherrarna Sverige AB* anser att den föreslagna sänkningen är otillräcklig. *Företagarna* instämmer i att bolagsskattesatsen bör sänkas, men ifrågasätter varför ett decimaltal väljs och anser att det är en onödig komplikation som sannolikt kommer att medföra merkostnader för företagen i samband med uppdateringen av deras dataprogram. *LO* anser att det är missvisande att redovisa det aritmetiska genomsnittet av de femton gamla EU-ländernas bolagsskattesats och anser att ett betydligt bättre mått är att länderna får sin vikt efter storlek, varvid det BNP-vägda genomsnittet blir 29,1 procent. *LO* kommer emellertid till slutsatsen att det kan vara lämpligt att sänka den svenska bolagsskatten i den utsträckning som föreslås, men uppger att en sådan sänkning måste vara finansierad och att en lämplig

finansiering skulle vara att höja beskattningen på ägarkapital. *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* motsätter sig inte att bolagsskatten sänks, men anser att en ytterligare sänkning av arbetsgivaravgifterna hade givit en bättre effekt för landets småföretagare. LRF menar att en sänkning av bolagsskatten dels minskar bolagens kostnader för att behålla vinstmedel i verksamheten, dels minskar ägarens beskattning av kapitalinkomster, medan en sänkning av expansionsfondsskatten för de enskilda näringsidkarna endast har en effekt på vinstmedel som kvarhålls i företaget. LRF uppger att en sänkning av bolagsskatten respektive expansionsfondsskatten således inte är neutral med avseende på företagsform och anser att reglerna för enskilda näringsidkare måste förbättras. *Näringslivets Skattedelegation*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Fastighetsägarna Sverige* och *Stockholms Handelskammare* ansluter sig, anser att förslaget är ett steg i rätt riktning. Delegationen uppger att sänkningen av bolagsskatten i princip även skulle föranleda en följdjustering av räntebeläggningen av periodiseringsfonderna. *Svenska Bankföreningen* välkomnar förslaget men anser att skattesatsen bör utgöras av ett heltal, förslagsvis 26 procent. Föreningen anför vidare att fortsatta sänkningar av bolagsskatten bör utgöra en självklar del i den framtida skattepolitiken. *Svenska Busstrafikens Riksförbund* uppger att en sänkning av bolagsskatten är en positiv åtgärd men anser, med hänvisning till lägre skattesatser i Danmark och Finland, att en sänkning till 25 procent hade skapat bättre konkurrensvillkor för svenska bussbolag och gynnat investeringar i nya och miljövänligare bussar. *Sveriges Byggindustrier* tillstyrker förslaget och uppger att bättre villkor för företagande ger en bredare skattebas varför någon särskild finansiering inte behöver anvisas. *Sveriges Kommuner och Landsting* ställer sig bakom förslaget.

Skälen för regeringens förslag

Bolagsskattesatsen påverkar multinationella företags investerings- och lokaliseringsbeslut

Bolagsskattesatsen påverkar de multinationella företagen i deras investerings- och lokaliseringsbeslut genom att den inverkar på den genomsnittliga skattebelastningen för exempelvis ett dotterbolag i ett visst land.

Enligt teorin för ny ekonomisk geografi, som utvecklats under senare år (se t.ex. P. Krugman, "Increasing returns and economic geography", *Journal of Political Economy* vol. 99, s. 483–499, 1991), är det lönsamt för företag att etablera sig i närheten av konsumenter och leverantörer. Dessa marknadsnära platser drar till sig företag som efterfrågar arbetskraft och kapital. Detta ökar marknadens storlek och gör en region än mer attraktiv för nyetableringar, eftersom produktion och investeringar i centralt belägna regioner eller länder är förenade med tilltagande skalavkastning. I ett europeiskt perspektiv utgörs dessa centralt belägna regioner eller länder i första hand av det industriella centrat i västra Europa och i Mellaneuropa.

Företagens produktions- och investeringsbeslut påverkas emellertid också av vinsten efter bolagsskatt. För länder som inte geografiskt tillhör centralt belägna regioner blir därmed bolagsskatten ett potentiellt viktigt instrument för att påverka företagen i deras lokaliserings- och investeringsbeslut.

Enligt en studie av OECD (2006) medför en sänkning av bolagsskattesatsen med en procentenhet en genomsnittlig ökning av utländska direktinvesteringar med 3,72 procent. Utländska direktinvesteringar i Sverige uppgick åren 2003–2006 till 87,33 miljarder kronor per år i genomsnitt. Baserat på OECD:s uppskattning skulle därmed en sänkning av bolagsskatten med en procentenhet öka direktinvesteringarna i Sverige med i genomsnitt 5,52 miljarder kronor per år ($1,7 \times 3,72\% \times 87,33$).

Bolagsskattesatsen påverkar var företagsvinster redovisas

Bolagsskattesatsen är betydelsefull för var företag väljer att redovisa och beskatta sin vinst – och därmed för storleken på svensk skattebas.

Utöver effekter på lokalisering och investeringar kan skattereglerna påverka i vilket land ett företag väljer att redovisa sina vinster. En sänkt bolagsskatt ökar incitamenten för företagen att beskatta sin vinst i Sverige – svensk skattebas värnas därmed.

Det finns undersökningar som försöker uppskatta skattebasens känslighet för förändrad bolagsskattesats. H. Huizinga och L. Laeven ("International Profit Shifting within Multinationals: A Multi-Country Perspective", Economic Paper No. 260, European Commission, 2006) visar i en studie att en sänkning av den svenska bolagsskattesatsen med en procentenhet skulle öka i Sverige redovisade vinster med 1,37 procent. I genomsnitt bedöms inkomsten av all näringsverksamhet för åren 2000–2009 uppgå till 300,2 miljarder kronor per år. En sänkning av bolagsskattesatsen med 1,7 procentenheter skulle därmed medföra att det beskattningsbara resultatet ökar med i genomsnitt 7,0 miljarder kronor per år ($1,7 \times 1,37\% \times 300,2$).

Bolagsskattesatsen påverkar företagens kapitalkostnad och investeringar

Bolagsskattesatsen är en av flera viktiga faktorer som påverkar företagets kapitalkostnad för investeringar. En sänkt kapitalkostnad innebär att fler investeringar blir lönsamma.

Den formella skattesatsen är en av de faktorer (förutom avskrivningar, räntekostnader, m.m.) som påverkar företagets kapitalkostnad. Kapitalkostnaden utgör avkastningskravet före skatt på en nyinvestering i företaget. En förändring av kapitalkostnaden påverkar det optimala kapitalbeståndet i företagen och därmed nivån på bruttoinvesteringarna. En sänkning av bolagsskattesatsen sänker kapitalkostnaden, men denna effekt motverkas till viss del av att det skattemässiga värdet av ränteavdragen minskar, vilket höjer avkastningskravet på lånefinansierade investeringar. Avgörande för genomslaget av en skattesats-sänkning är hur företagen finansierar den marginella investeringen. Om finansieringen sker med egna medel, dvs. med i bolagen kvarhållna

vinster eller genom nyemission, ger en skattesatssänkning större effekt på kapitalkostnaden än om investeringen finansieras med främmande kapital, dvs. lån.

Bolagsskattesatsen påverkar produktionen

Bolagsskattesatsen har genom sin inverkan på företagens lokaliserings- och investeringsbeslut betydelse för produktion och sysselsättning i Sverige.

En sänkt bolagsskatt sänker företagens kapitalkostnad, vilket i sin tur kan leda till mer investeringar och ökad samlad produktion. Detta samband får stöd av Y. Lee och R. H. Gordon ("Tax structure and economic growth", Journal of Public Economics, vol. 89, s. 1027–1043, 2005). De visar att en sänkning av den formella bolagsskattesatsen med en procentenhet ökar den årliga tillväxttakten i BNP per capita med 0,1–0,2 procentenheter. OECD (Tax and economic growth, ECO/CPE/WP1(2008)4, 2008) rangordnar skatter ur ett tillväxtperspektiv och hävdar att en sänkt bolagsskatt är den åtgärd som har störst positiv effekt på BNP per capita, följt av sänkt inkomstskatt och sänkta konsumtions- och egendomsskatter. Sänkt bolagsskatt, som finansieras med höjda konsumtions- och egendomsskatter, ökar enligt OECD:s bedömning BNP per capita nästan dubbelt så mycket som sänkt inkomstskatt och ökar framförallt produktiviteten i tillväxtsektorer.

Sammanfattande slutsats – bolagsskattesatsen bör sänkas

Som framgått finns det en utveckling mot allt lägre bolagsskattesats i EU-länderna. De nya medlemsstaterna i EU har en avsevärt lägre beskattningsnivå än Sverige, men även i de äldre medlemsstaterna har bolagsskattesatserna sänkts under senare år.

Som framgått av det föregående är den formella bolagsskatten av central betydelse för företagen. Den påverkar bland annat företagets investerings- och lokaliseringsbeslut. Företagens hemmamarknad är numera hela EU-området. Detta gör det möjligt även för mindre företag som tidigare enbart verkat på den nationella marknaden att expandera verksamheten över de nationella gränserna. Bolagsskattens relativa nivå är en av de faktorer som företagen beaktar vid sådana produktionsbeslut. Dessutom värnar en sänkt bolagsskatt svensk skattebas genom att göra det relativt mer förmånligt att beskatta vinsterna i Sverige. Därutöver kan en lägre formell bolagsskatt sänka företagets kapitalkostnad, vilket kan öka kapitalinvesteringar och BNP. Detta kan i sin tur leda till en högre sysselsättning. Vidare framhåller OECD sänkt bolagsskatt som en mycket betydelsefull ekonomisk-politisk reformåtgärd ur ett tillväxtperspektiv.

Mot denna bakgrund föreslås att den statliga inkomstskatten för juridiska personer sänks från 28 procent till 26,3 procent. Sänkningen föreslås få effekt på beskattningsår som påbörjas den 1 januari 2009 eller senare.

En del remissinstanser har ifrågasatt varför ett decimaltal väljs för den nya skattesatsen och anser att det är en onödig komplikation som kan

medföra merkostnader vid omställningen av datasystemen. Andra remissinstanser anser att sänkningen visserligen är bra, men anser att den borde ha varit större eller att andra åtgärder skulle ha givit bättre effekt för småföretagandet. Några remissinstanser anser att sänkningen av bolagsskattesatsen, förutom motsvarande sänkning av expansionsfondsskatten, borde föranleda justeringar även av andra skatteregler som berör företagen.

Regeringen kan inte se att det skulle medföra några särskilda svårigheter eller kostnader att hantera den nya skattesatsen och anser att nivån på sänkningen är väl avvägd.

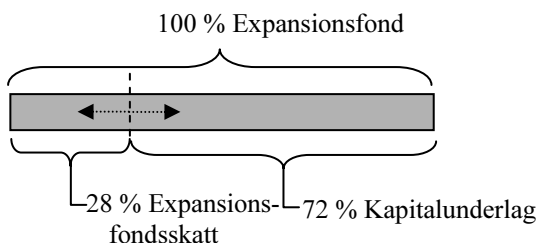
Lagförslaget

Förslaget föranleder en ändring i 65 kap. 14 § inkomstskattelagen (1991:1229).

5 Expansionsfondsskatt

5.1 Gällande rätt

Det grundläggande syftet med expansionsfonden är att åstadkomma neutralitet mellan företag bedrivna som enskild firma eller i handelsbolag respektive aktiebolag. Fonden ska skapa samma möjligheter för förstnämnda företagskategorier att kunna expandera eller bygga upp kapital i sin verksamhet med kvarhållen vinst som aktiebolag har. Det sker genom att näringsidkaren får sätta av hela årets vinst till en expansionsfond som – likt vinsten i ett aktiebolag – beskattas med för närvarande 28 procent. Återföringar från fonden tas upp som inkomst i det progressivt beskattade inkomstslaget näringsverksamhet. Näringsidkaren tillgodoräknas då den skatt på expansionsfonden som redan har betalats. Det som är kvar av fonden efter att den har beskattats med 28 procent, dvs. 72 procent av den, förutsätts behållas i företaget. Denna del av fonden innehåller en latent skatteskuld med avseende på den progressiva beskattning som kan utlösas när fonden upplöses och måste ha täckning i ett kapitalunderlag i näringsverksamheten. De tillgångar som denna del av fonden representerar kan användas för expansion, men också för skuld amorteringar och framtida förlusttäckning. Fonden behöver inte återföras till beskattning så länge den har täckning i kapitalunderlaget. Det motsvarar i princip ett eget kapital i verksamheten, dvs. tillgångar minus skulder. Förhållandet mellan fonden och det minsta erforderliga kapitalunderlaget kan illustreras med följande figur.



En förändring av expansionsfondsskatten leder till motsvarande förändring av kravet på kapitalunderlag. Om expansionsfondsskatten höjs till t.ex. 30 procent så minskar kravet på kapitalunderlaget till 70 procent av fonden och om skatten sänks till t.ex. 26,3 procent så ökar kravet på kapitalunderlaget till 73,7 procent (jfr pilarna i figuren ovan).

För möjligheten att sätta av till expansionsfond gäller vissa begränsningar. En ökning av fonden får inte medföra ett underskott i näringsverksamheten. Avdrag får därför göras högst med ett belopp som motsvarar ett för expansionsfond justerat positivt resultat. Avdraget får inte heller överstiga det maximibelopp som följer av bestämmelserna om kapitalunderlaget.

Med det för expansionsfonden justerade resultatet avses resultatet av näringsverksamheten före avdrag för avsättning till expansionsfond *ökat* med avdrag för egenavgifter, premie för pensionsförsäkring och särskild löneskatt *minskat* med sjukpenning och dylikt samt återfört avdrag för egenavgifter. Härutöver gäller att expansionsfonden får uppgå till ett belopp som högst motsvarar 138,89 procent av kapitalunderlaget för expansionsfond. Detta är ett annat sätt att uttrycka att kapitalunderlaget måste uppgå till minst 72 procent av fonden. Med detta kapitalunderlag avses skillnaden mellan värdet på tillgångarna och värdet på skulderna i näringsverksamheten vid beskattningsårets utgång, *dels* ökad med underskott av näringsverksamheten till den del underskottet inte dras av enligt de bestämmelser som anges i 14 kap. 22 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL) första och andra styckena, övergångsposten och en särskild post, *dels* minskad med sådana tillskott som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten. Övergångsposten räknas fram för att undvika att gamla förluster från tiden före räntefördelningens införande leder till negativ räntefördelning. Den särskilda posten räknas fram vid vissa förvärv av fastighet genom arv, gåva, m.m. för att undvika negativ räntefördelning och återföringar från expansionsfonden.

Avdrag för avsättning till expansionsfond ska återföras till beskattning bl.a. om den skattskyldige upphör med näringsverksamheten, vid konkurs och om verksamheten likvideras. Detsamma gäller vid överlåtelse genom försäljning av verksamheten.

En expansionsfond kan under vissa förutsättningar överföras från en enskild näringsidkare till en annan eller till ett handelsbolag, från en handelsbolagsdelägare till en annan eller till en enskild näringsidkare. Den som övertar fonden inträder i fråga om fonden i samma situation som överlåtaren. Expansionsfonden kan också ersättas mot kapital i ett aktiebolag (34 kap. 18–22 §§ IL). Syftet med dessa möjligheter är att underlätta generationsskiften och byte av företagsformer.

Regeringens förslag: Expansionsfondsskatten sänks från 28 procent till 26,3 procent av det belopp som dras av vid avsättning till expansionsfond.

Även redan befintliga avsättningar behandlas enligt de nya reglerna. Övergången till de nya reglerna sker genom att tidigare gjorda avsättningar anses återförda enligt nuvarande regler och genast återavsatta enligt de nya reglerna.

Promemorians förslag: Överensstämmer i allt väsentligt med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte haft något att erinra mot förslaget. Skatteverket och *Lantbrukarnas Riksförbund* har haft vissa synpunkter beträffande den närmare utformningen av övergångsreglerna.

Skälen för regeringens förslag

Som en följd av att regeringen har aviserat att bolagsskattesatsen bör sänkas från 28 procent till 26,3 procent bör expansionsfondsskatten sänkas i motsvarande mån och de lagändringar som detta föranleder bör träda i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering.

Valet av metod för en sänkning av expansionsfondsskatten

Reglerna om expansionsfond upplevs ibland som komplicerade och svårförståeliga. Det har också visat sig att de är svåra att ändra utan att det leder till att reglerna blir än mer invecklade. En sänkning av expansionsfondsskatten skulle kunna utformas på olika sätt, som vart och ett har olika fördelar respektive nackdelar. Ett alternativ skulle kunna vara att vid sidan av befintlig expansionsfond införa en ny sådan som är föremål för den lägre beskattningen. Med en sådan lösning skulle de skattskyldiga ställas inför ett välbekant regelverk. Hanteringen av två olika fonder skulle emellertid riskera att bli betungande för såväl de skattskyldiga som för Skatteverket och i princip leda till en duplicering av ett redan komplicerat regelverk. I denna proposition föreslås därför en utformning av reglerna som innebär att endast vissa procentsatser behöver bytas ut i de materiella reglerna, som i övrigt behåller sitt utseende. Övergången från nuvarande skattesats till den föreslagna skattesatsen sker i stället genom en övergångsreglering, som tas in i övergångsbestämmelser. Övergången kommer därigenom att ske med automatik och kan skötas av Skatteverket, utan att den skattskyldige behöver medverka. Det föreslås att nuvarande fondavsättningar omvandlas till avsättningar gjorda till den nya skattesatsen. På dessa kan därefter befintliga regler tillämpas, med den enda skillnaden att skattesatsen, och andra procentsatser som baseras på den, har ändrats. Förutom att detta är en enkel ordning leder den till att de skattskyldiga, utöver den ytterligare skattecredit som sänkningen av skattesatsen

innebär för framtida fondavsättningar, också får en engångsförstärkning i samband med övergången.

Som en följd av att expansionsfondsskattesatsen föreslås ändras ska också procentsatsen 72 ersättas med 73,7 och procentsatsen 138,89 ($\frac{1}{72\%}$) ersättas med 135,69 ($\frac{1}{73,7\%}$) i den aktuella lagstiftningen.

Möjligheten att föra över expansionsfonder när verksamheten förs över från en enskild näringsidkare till en annan enskild näringsidkare genom vissa typer av benefika fång kan i vissa fall ge utrymme för att omfördela skattepliktiga förvärvsinkomster mellan närstående med olika skatte- och avgiftsbelastning. Det finns därför en begränsning i de regler som anger under vilka förutsättningar en enskild näringsidkares expansionsfond får övertas av någon annan. Enligt denna begränsning får expansionsfonden inte övertas till den del den överstiger 185 procent av det värde som reallgångarna i näringsverksamheten uppgick till vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret (34 kap. 18 § IL). Gränsvärdet 185 procent baseras på värdet av reallgångarna i verksamheten vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret ökat med en tredjedel och avrundat till ett heltal (jfr prop. 1993/94:50 s. 238 och 318). Baserat på denna teknik borde procenttalet 185 egentligen ändras till 181 [$\approx \frac{1}{73,7\%} \times 1 \frac{1}{3}$] när det nu föreslås att expansionsfondsskatten ska sänkas. Skillnaden mellan dessa procenttal är emellertid inte så stor att någon ändring bedöms motiverad i detta sammanhang.

Den gamla fonden omvandlas till en ny

Sänkningen av expansionsfondsskatten föreslås såsom tidigare nämnts hanteras med övergångsbestämmelser som innebär att samtliga avdrag för avsättning till expansionsfond ska anses återförda enligt de nu gällande bestämmelserna och därefter genast åter avsatta till expansionsfond enligt de nya bestämmelserna. I promemorians lagförslag angavs således att samtliga kvarvarande avdrag för avsättning till expansionsfond som gjorts för beskattningsår 2008 eller tidigare anses återförda vid ingången av beskattningsåret 2009. De nya bestämmelserna kommer därefter, med några få undantag, att kunna tillämpas fullt ut vid taxeringen 2010. Om den skattskyldige då vill göra nya avsättningar till eller återföringar från den omvandlade fonden så görs det på vanligt sätt i deklarationen. Effekten av den föreslagna regleringen är att när den slutliga skatten bestäms för taxeringen så kommer den skattskyldige att tillgodoföras ett belopp motsvarande skillnaden (1,7 procentenheter) mellan den expansionsfondsskatt som belöper sig på det avsatta beloppet beräknad dels enligt de nya bestämmelserna (26,3 procent), dels enligt de gamla (28 procent). *Skatteverket* har påpekat att det inte är lämpligt att tala om ingången av beskattningsåret 2009 när den skattskyldige har ett räkenskapsår som har påbörjats före 2009 och föreslår att den relevanta tidpunkten i stället anges vara vid ingången av taxeringsåret 2010. Regeringen delar Skatteverkets synpunkt men anser att det i stället bör anges att den relevanta tidpunkten är den 1 januari 2009. Även i övrigt har, mot

bakgrund av synpunkter från Skatteverkets sida, gjorts vissa förtydliganden i förhållande till den i promemorian föreslagna lagtexten.

Avslutningsvis bör framhållas att den föreslagna regleringen är av rent lagteknisk natur och således inte påverkar storleken på den skattskyldiges expansionsfond. Om den skattskyldige vill öka eller minska sin fond så ankommer det, som tidigare framgått, på den skattskyldige att själv göra det i sin deklaration.

Äldre bestämmelser om kapitalunderlag tillämpas under en övergångstid

Sänkningen av expansionsfondsskatten medför att kravet på kapitalunderlag ökar i motsvarande mån, dvs. från 72 procent till 73,7 procent av expansionsfonden. För att den skattskyldige inte på grund av övergången från den högre till den lägre skattesatsen ska behöva återföra någon del av gjorda avsättningar eller tillskjuta andra medel till verksamheten än de som återfås enligt ovan behövs en särskild reglering. De 1,7 procentenheter som näringsidkaren återfår kan nämligen inte användas som ett tillskott till näringsverksamheten förrän de blir tillgängliga, dvs. tidigast vid utgången av 2010. Ett exempel kan illustrera.

Den 1 januari 2009 uppgår näringsidkarens kapitalunderlag för expansionsfond till 180 000 kronor. Det innebär att expansionsfonden högst får uppgå till 250 000 kronor, dvs. 138,89 procent av kapitalunderlaget. Med andra ord överstiger 72 procent av expansionsfonden inte kapitalunderlaget. Vid 2010 års taxering återförs fonden och en återavsättning med samma belopp görs. Kapitalunderlaget uppgår fortfarande till 180 000 kronor och expansionsfonden alltjämt till 250 000 kronor. Den enda skillnaden är att fonden efter det att lagändringarna har trätt i kraft får uppgå till högst 135,69 procent av kapitalunderlaget eller med andra ord att 73,7 procent av fonden inte får överstiga 184 250 kronor. Näringsidkaren måste öka kapitalunderlaget med ett belopp som motsvarar den återbetalda skatten. Skillnaden mellan den gamla och den nya skatten (4 250 kronor) kommer dock att bli tillgänglig tidigast i december 2010.

För att näringsidkaren inte tvångsmässigt ska behöva återföra delar av expansionsfonden krävs alltså en särskild reglering. Ett enkelt sätt att hantera den beskrivna situationen på är att utgå från det gamla, högre procenttalet 138,89 procent, vid återavsättningen av den återförda fonden vid 2010 års taxering. Lagtekniskt kan detta åstadkommas genom att övergångsbestämmelserna kompletteras med en bestämmelse som innebär att när det bestäms vilket belopp som expansionsfonden högst får uppgå till vid 2010 års taxering så tillämpas i fråga om återavsättningen 34 kap. 6 och 10 §§ IL i sina äldre lydelse och vid tillämpningen av 34 kap. 13 § IL så tillämpas 50 kap. 5 § IL i sin äldre lydelse.

Skatteverket uppger att den föreslagna regleringen kan leda till att den som ger bort sin fastighet under 2009 behöver tillskjuta ett belopp som motsvarar den senare erhållna återbetalningen av expansionsfondsskatten eller med motsvarande belopp minska storleken på de skulder som mottagaren övertar. Som Skatteverket också nämner och som framgår av promemorian kan så bli fallet även för den som – utan att någon fastighet

övergår i det sammanhanget – överlåter hela eller delar av sin näringsverksamhet under 2009 och i det sammanhanget överför hela eller delar av expansionsfonden till mottagaren. Med de föreslagna bestämmelserna kommer det att krävas att tillgångar motsvarande 73,7 procent (tidigare 72 procent) av den överförda fonden övergår till mottagaren. *Lantbrukarnas Riksförbund* anser att detta förhållande inte bör tillåtas påverka möjligheten att överföra expansionsfonden. Regeringen menar att de regler som föreslås inte hindrar att expansionsfonden överförs till annan under 2009, utan att det beskrivna problemet är av praktisk art. Regeringen anser att den beskrivna effekten av den föreslagna regleringen måste anses vara acceptabel mot bakgrund av att syftet med regleringen är att åstadkomma enklast möjliga övergång från den nuvarande skattesatsen till den nya, att behovet att tillskjuta mer än befintliga tillgångar endast uppkommer i de fall näringsidkaren har gjort maximala fondavsättningar i förhållande till kapitalunderlaget och att det är fråga om en övergångsfråga som endast gör sig gällande vid 2010 års taxering.

Slutligen kan tilläggas att den som i samband med en fondöverföring inte vill eller kan göra det ytterligare tillskott om 1,7 procentenheter av fonden som krävs, i stället kan överföra så stor del av fonden som befintligt kapitalunderlag medger och upplösa resterande del av fonden. Den skattemässiga effekten av detta blir att den beskattning som återföringen föranleder helt neutraliseras genom krediteringen av den tidigare betalda skatt som näringsidkaren återfår dels på grund av återföringen, dels på grund av att sänkningen av expansionsfondsskatten omfattar även redan gjorda fondavsättningar.

För delägare i handelsbolag skulle det ökade krav på kapitalunderlag som sänkningen av expansionsfondsskatten medför i vissa fall kunna medföra problem eftersom en bolagsman enligt 2 kap. 10 § lagen (1990:1102) om handelsbolag och enkla bolag inte har rätt att mot någon annan bolagsmans bestridande öka sin behållna insats i bolaget. Någon särskild reglering föreslås dock inte för detta fall. Det får förutsättas att övriga delägare i handelsbolaget inte kommer att motsätta sig ett sådant tillskott.

Äldre bestämmelser som bygger på historiska värden tillämpas under en övergångstid

Förutom de regler som har behandlats i föregående avsnitt behöver även vissa andra bestämmelser tillämpas i sin nuvarande lydelse under en kortare övergångstid. Det är fråga om sådana bestämmelser som utgår från storleken på näringsidkarens kapitalunderlag eller expansionsfond vid olika tidpunkter. I de fall dessa tidpunkter ligger före omvandlingen av gamla fondavsättningar (gjorda med den högre expansionsfondsskattesatsen) till avsättningar gjorda med den nya, lägre skattesatsen, måste bestämmelserna tillämpas i sina äldre lydelse tills det är kapitalunderlagets eller expansionsfondens storlek efter omvandlingen vid taxeringen 2010 som är av betydelse. I den här delen har *Skatteverket* ifrågasatt om inte den nya lydelsen av 34 kap. 8 § IL bör gälla redan vid 2010 års taxering. Bestämmelsen anger i vilka fall en

särskild post, som påverkar kapitalunderlaget för expansionsfond, får beräknas vid vissa benefika fastighetsförvärv. Verket menar att den särskilda posten annars kommer att bli för stor när en fastighet övertas genom ett benefikt fäng under beskattningsåret 2009.

I 34 kap. 8 § IL regleras när den särskilda posten ska beräknas och i 33 kap. 16 § IL anges hur den ska beräknas. Båda dessa bestämmelser i sin nuvarande lydelse ska enligt den föreslagna övergångsbestämmelsen fortfarande tillämpas vid taxeringen 2010. I 34 kap. 10 § IL finns också en begränsning av hur stor del av den således beräknade särskilda posten som tillåts öka kapitalunderlaget. Även den bestämmelsen bör, i likhet med de nyss nämnda bestämmelserna, tillämpas första gången vid 2011 års taxering. Med den föreslagna regleringen kommer den särskilda posten inte att kunna beaktas i större utsträckning än vad som är motiverat.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 33 kap. 8 och 16 §§, 34 kap. 6, 8, 10, 18 och 20 §§, 50 kap. 5 § samt 65 kap. 8 § IL.

6 Rän-teavdragsbegränsningar

6.1 Bakgrund

6.1.1 Skatteverkets hemställan

Skatteverkets förslag

Skatteverket har den 23 juni 2008 kommit in med en hemställan till Finansdepartementet om att genomföra ändringar i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, i enlighet med vad som framgår av promemorian *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder* (dnr Fi2008/4093).

Bakgrunden till förslagen i hemställan är att Skatteverket har identifierat ett antal skatteplaneringsförfaranden som vidtagits inom en intressegemenskap. De grundläggande komponenterna i förfarandena är att ränteavdrag har gjorts i Sverige medan motsvarande ränteinkomst har beskattats lågt eller inte alls. En annan viktig komponent är den år 2003 införda skattefriheten för kapitalvinster på näringsbetingade andelar. Vidare framgår av hemställan att förfarandena huvudsakligen har saknat affärsmässiga motiv. Enligt Skatteverkets beräkning medför förfarandena att det svenska skatteunderlaget reduceras med betydande belopp, uppskattningsvis med minst 25 miljarder kronor årligen, vilket motsvarar (28 procent \times 25 mdkr \Rightarrow) 7 miljarder kronor i skattebortfall. Skatteverket har försökt att förhindra att ränteavdrag får göras i sådana fall genom att åberopa lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen). Regeringsrätten har dock i de s.k. Industrivärden-domarna den 6

november 2007 (RÅ 2007 ref. 84 och ref. 85) klargjort att Prop. 2008/09:65
skatteflyktslagen inte är tillämplig i dessa fall.

I hemställan har Skatteverket lämnat förslag på hur förfarandena kan motverkas. Förslaget i hemställan kan sammanfattas enligt följande. Ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som ingår i en intressegemenskap ska inte få göra avdrag för ränteutgifter och andra utgifter som hänförs till en skuld till ett företag i intressegemenskapen, till den del skulden har samband med ett förvärv av en delägarrätt eller en fordringsrätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen. Vidare har Skatteverket föreslagit en reglering av följande två interna kringgåendesituationer. Avdrag ska inte få göras till den del skulden har medfört att aktiebolaget eller den ekonomiska föreningen har kunnat lämna utdelning till ett företag i intressegemenskapen. Detsamma gäller till den del skulden har medfört att kapitaltillskott har kunnat lämnas till ett företag i intressegemenskapen till den del tillskottet, direkt eller indirekt, har använts för sådana interna förvärv som begränsar avdragsrätten.

Förslaget innehåller även begränsningar av avdragsrätten för ränteutgifter som avser vissa kringgåenden med hjälp av externa lån. Den första situationen rör s.k. back-to-back-lån. Om ett företag i intressegemenskapen tar ett lån i t.ex. en bank har förslagits att avdrag inte ska få göras, till den del ett företag i intressegemenskapen har en fordran på banken eller på ett företag i intressegemenskap med banken. Vidare har Skatteverket föreslagit att avdragsrätten ska begränsas om ett företag i en intressegemenskap tar ett internt lån som ersätter ett externt lån, under förutsättning att ränteutgifterna inte skulle ha fått dras av om det externa lånet i stället hade varit ett internt lån.

Remissbehandlingen av Skatteverkets förslag

Landsorganisationen i Sverige tillstyrker förslaget. Övriga remissinstanser som har yttrat sig avstyrker eller kan varken tillstyrka eller avstyrka förslaget. Flertalet remissinstanser stöder syftet med förslaget att motverka skatteplanering genom ränteupplägg, men är kritiska mot förslagets utformning med hänsyn till att det även träffar transaktioner som är affärsmässigt motiverade. Den huvudsakliga kritiken mot förslaget kan sammanfattas enligt följande.

Förslaget träffar transaktioner som har motiveras av rent affärsmässiga skäl och beaktar inte om transaktionerna leder till en minskad beskattning av intressegemenskapen. Förslaget uppnår därför inte sitt syfte att motverka skatteupplägg. Avdragsbegränsningen gäller oavsett om ränteintäkterna beskattas hos mottagaren eller inte. Förslaget skulle försvåra och fördyra företagsekonomiskt motiverade omstruktureringar samt normal kassa- och likviditetsförvaltning. Ingen hänsyn har tagits till hur stora koncerner samordnar sina finansfunktioner genom internbanker och s.k. cash-pooler. Att identifiera enskilda skulder är svårt i många fall, speciellt vid användande av en s.k. cash-pool. Svårigheten förstärks av förslagets retroaktiva inslag, dvs. det gäller för räntebetalningar som görs från och med den 1 januari 2009, oavsett om den bakomliggande affären gjordes före detta datum.

Det finns vanligtvis affärsmässiga motiv till interna förvärv av delägar-rätter och fordringsrätter. Detsamma gäller behovet av att lånefinansiera utdelningar och sådana kapitaltillskott som omfattas av förslaget.

Reglerna om back-to-back-lån får orimliga konsekvenser. För att få tillgång till stordriftsfördelar anlitar stora koncerner oftast ett fåtal banker för samtliga koncernföretags externa bankaffärer. Som förslaget är utformat innebär det att avdrag i många fall inte skulle få göras för externa lån eftersom ett eller flera andra koncernföretag kan ha en fordran på banken, trots att dessa fordringar inte har något som helst samband med det aktuella banklånet.

Förslaget skulle få särskilt svåra konsekvenser för bank- och finanssektorn på grund av dess speciella kapitaltäckningsmiljö vad gäller graden av eget kapital samt att fordringar utgör sektorns primära rörelse-tillgångar. Ingen hänsyn har tagits till den speciella situation som gäller för byggnadsrörelser och företag som bedriver handel med fastigheter i och med att även fastigheter som är lager omfattas av förslaget. Förslaget bör inte omfatta staten, kommuner och landsting med hänsyn till deras speciella situation.

Flera remissinstanser har också ifrågasatt det beräknade skattebortfallet och anser att det är orealistiskt högt. Konsekvensanalysen har också fått kritik, både vad gäller allmänna konsekvenser för näringslivet och det beräknade administrativa merarbetet.

6.1.2 Finansdepartementets promemoria

Förslaget i Finansdepartementets promemoria

Mot bakgrund av den starka kritik som riktades mot Skatteverkets förslag har ett nytt förslag till lagstiftning utarbetats inom Finansdepartementet, i promemorian *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap* (dnr Fi2008/4093). Förslaget bygger på Skatteverkets förslag, men har anpassats för att ta hänsyn till de synpunkter som framförts från remissinstanserna. De föreslagna reglerna liknar de regler som tillämpas i Nederländerna.

Utgångspunkten för förslaget har varit att skatteupplägg inom en intressegemenskap med hjälp av ränteavdrag bör förebyggas genom att en särskild avdragsbegränsning införs, men att det är nödvändigt att avgränsa de nya reglerna så att de inte förhindrar eller onödigt försvårar för företag att bedriva normal affärsverksamhet.

De nya reglerna har föreslagits gälla för ränteutgifter som betalas till företag i intressegemenskap. Med företag avses i detta sammanhang juridiska personer och svenska handelsbolag.

Enligt förslaget ska ränteutgifter på grund av skulder till ett företag inom samma intressegemenskap under vissa förutsättningar inte få dras av. De föreslagna reglerna omfattar skulder som avser förvärv av delägarätter från ett företag i intressegemenskapen. För att säkerställa att bestämmelserna inte kringgås har även föreslagits bestämmelser som rör vissa externa skuldförhållanden.

Vidare har särskilda undantag från bestämmelserna föreslagits som begränsar avdragsrätten för ränteutgifter. Sådana utgifter ska enligt förslaget i Finansdepartementets promemoria dras av om förutsättningarna i något av följande två alternativ är uppfyllda. Enligt alternativ 1 ska avdrag göras, om den inkomst som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med en skattesats minst tio procent enligt bestämmelserna i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten. Om det företag som faktiskt har rätt till inkomsten skulle ha möjlighet att få avdrag för utdelning ska avdrag dock inte få göras med stöd av detta undantag. Enligt alternativ 2 ska utgifterna dras av, oavsett hur motsvarande inkomst har beskattats, om såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen motiverade av affärsmässiga skäl.

Reglerna har föreslagits träda i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2008.

Remissinstansernas synpunkter på Finansdepartementets promemoria

Två remissinstanser, *Länsrätten i Västmanlands län* och *Skatteverket*, tillstyrker att förslaget läggs till grund för lagstiftning.

Lantbrukarnas Riksförbund motsätter sig inte lagstiftning baserad på förslaget, under förutsättning att vissa förändringar görs. Tioprocentregelns innebörd bör klargöras ytterligare och kravet på att transaktionerna "huvudsakligen" är motiverade av affärsmässiga skäl bör tas bort.

Svenskt Näringsliv, *Näringslivets skattedelegation*, *Industrins Finansförening*, *AB Volvo*, *Skanska AB*, *AB Industrivärden*, *SSAB Svenskt Stål AB*, *Atlas Copco AB*, *Telefonaktiebolaget L M Ericsson (publ)*, *Assa Abloy AB*, *SKF Group Headquarters*, *Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA*, *Electrolux*, *Investor AB*, *Stockholms Handelskammare*, *Svenska Riskkapitalföreningen*, *Sveriges Byggindustrier*, *Gambro AB*, *Husqvarna AB (publ)*, *Investment AB Latour*, *Lantmännen*, *NCC AB* och *Trelleborg AB (publ)* anser att det nya förslaget är en väsentlig förbättring jämfört med Skatteverkets förslag, men att det har allvarliga brister i två avseenden. Dels drabbar förslaget investmentföretag på ett oacceptabelt sätt, dels blir svårigheterna vad gäller bevisning och hantering av transaktionernas affärsmässighet oproportionerligt betungande, framför allt på grund av kravet att transaktionerna ska vara huvudsakligen motiverade av affärsmässiga skäl. Med förändringar i dessa två avseenden anser Svenskt Näringsliv och företagen att förslaget skulle kunna läggas till grund för lagstiftning. Utöver detta anser de att det är önskvärt med vissa förtydliganden och klargöranden.

Sveriges Kommuner och Landsting anser att lagstiftningen borde föregås av en konsekvensanalys och att tid finns för att göra en sådan på sedvanligt sätt vad gäller kommunsektorn. Förslaget skadar de kommunala internbankerna och kommunerna bör inte ingå i uttrycket intressegemenskap.

Sveriges advokatsamfund anser inte att förslaget kan läggas till grund för lagstiftning. Frågorna bör i stället utredas av en av regeringen utsedd

utredare med en allsidigt sammansatt expertgrupp. Samfundet har även lämnat synpunkter på enskilda frågor i förslaget.

Övriga remissinstanser har varken tillstyrkt eller avstyrkt förslaget, men anser att det är betydligt bättre än Skatteverkets förslag.

6.1.3 Skatteverkets kartläggning

Inledning

Skatteverket har gjort en kartläggning av skatteplaneringsförfaranden med ränteupplägg. De förfaranden som omfattas av kartläggningen har alla följande kännetecken:

- Skatteförmånen uppstår genom att ränteavdrag görs i Sverige – av ett svenskt aktiebolag eller i en svensk filial till ett utländskt bolag – medan motsvarande ränteinkomst som betalas till ett företag i intressegemenskapen inte beskattas i Sverige.

- Olika förfaranden och regler används för att räntemottagaren inte ska beskattas för räntan eller beskattas så lågt som möjligt.

- Den räntebärande fordringen/skulden uppkommer genom interna transaktioner, t.ex. koncerninterna aktieförvärv där säljaren erhåller en räntebärande revers som ersättning.

- Säljaren beskattas inte för någon försäljningsvinst.

Kombinationen skattefria kapitalvinster vid avyttring av näringsbetingade andelar och en obegränsad avdragsrätt för räntebetalningar är de faktorer som främst driver fram detta slag av skatteplanering. Den ökade internationaliseringen och den lätthet med vilken bolags-etableringar och andra gränsöverskridande transaktioner görs är andra faktorer av vikt.

Utländskt moderbolag

Det följande typfallet är ett högst schematiskt och förenklat exempel på ett skatteplaneringsförfarande som visar de grundläggande principerna.

En koncern med ett utländskt moderbolag, U, äger direkt eller indirekt ett svenskt rörelsedrivande bolag, S. Koncernen vill minska beskattningen av resultatet i det rörelsedrivande svenska bolaget. Koncernen vill därför överföra en del av resultatet från S till ett annat koncernföretag, A, (som inte bedriver verksamhet i Sverige) som hör hemma i ett annat land med lägre beskattning.

Koncernbidrag kan enligt 35 kap. IL inte lämnas med avdragsrätt, eftersom ett villkor för sådan avdragsrätt är att mottagaren av bidraget beskattas för det i Sverige. Resultatet kan inte heller reduceras genom att tillgångar överförs eller tjänster utförs till underpris mellan S och A, eftersom resultatet kan korrigeras med stöd av t.ex. den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL.

För att reducera resultatet i S till förmån för A vidtas i stället följande transaktioner:

1. U bildar ett nytt svenskt AB, NYAB.
2. U överlåter S till NYAB för S:s marknadsvärde. Som ersättning erhåller U en revers från NYAB. Räntan på reversen och övriga villkor är marknadsmässiga.
3. U lämnar reversen som kapitaltillskott till A.
4. Räntebetalningen från NYAB till A finansieras med avdragsgilla koncernbidrag från S till NYAB.

Att koncernbidrag lämnas från S till NYAB är inte en nödvändig förutsättning för transaktionerna, eftersom S skulle kunna fusioneras med NYAB med resultatet att både rörelsen och skulden finns i samma bolag.

För att det beskrivna förfarandet ska bli lönsamt för koncernen fordras att det land där U hör hemma inte har regler som motverkar värdet av förfarandet, t.ex. effektiva CFC-regler,¹⁶ eller att det land där A hör hemma inte beskattar räntan med en för hög skattesats.

Svenskt moderbolag

För att få avsedd skatteeffekt när moderbolaget är svenskt krävs bl.a. att resultatet av ränteintäkterna inte blir föremål för CFC-beskattning (se 39 a kap. IL).

Det som utmärker de fall som identifierats av Skatteverket är skillnader i uppfattning mellan två länder av hur företag eller finansiella instrument ska beskattas, s.k. hybridföretag¹⁷ eller hybridinstrument¹⁸. Nedan beskrivs ett exempel på fall som uppmärksammats av Skatteverket.

Check-the-box-situationen

Förenta staterna (såsom även Nova Scotia-regionen i Kanada) har särskilda regler som brukar benämnas check-the-box. Enligt dessa regler kan ett moderbolag välja om dess dotterbolag ska behandlas som egna skattesubjekt eller om dotterbolagens inkomst ska beskattas hos moderbolaget. Reglerna kan utnyttjas för att skapa en situation där ett svenskt aktiebolag får göra avdrag för ränteutgifter vid den svenska besattningen samtidigt som det långivande bolaget i Förenta staterna inte beskattas för motsvarande inkomst. Den ränta det svenska dotterbolaget betalar till det amerikanska bolaget, som i de flesta fallen har sitt säte i delstaten Delaware, betraktas i Förenta staterna skatterättsligt som en nullitet och beskattas således inte där. De svenska CFC-reglerna är inte tillämpliga då bolaget har sitt säte i Förenta staterna. De

¹⁶ CFC = controlled foreign company.

¹⁷ Med hybridföretag avses i detta sammanhang att ett företag (t.ex. ett svenskt aktiebolag) skattemässigt behandlas som ett sådant i land A (i detta fall Sverige) och därför är ett skattesubjekt medan det skattemässigt behandlas som en annan typ av företag i land B, t.ex. som ett transparent företag eller som en del av ägarföretaget, dvs. det utgör inte ett eget skattesubjekt.

¹⁸ Med hybridinstrument menas i detta sammanhang att instrumentet behandlas på ett visst sätt i land A (t.ex. Sverige) medan det behandlas på ett annat sätt i land B, t.ex. som eget kapital.

identifierade fallen ser lite olika ut, men ett fall utgår från att den svenska koncernmodern (T AB), som äger ett stort rörelsedrivande dotterbolag i Förenta staterna (USA Inc.), bildar ytterligare ett dotterbolag (Delaware Inc). T AB säljer USA Inc. till Delaware Inc. skattefritt eftersom det är ett näringsbetingat innehav. Sistnämnda bolag bildar därefter ett svenskt holdingbolag (H AB), till vilket USA Inc. avyttras mot lån med motsvarande belopp. Efter denna omgruppering ligger USA Inc. fortfarande under moderbolaget T AB, men med två mellanliggande holdingbolag utan egen verksamhet. De räntor H AB betalar till Delaware Inc. – och som finansieras med koncernbidrag från den svenska koncernmodern – beskattas inte i USA (eftersom H AB ses som en del av Delaware Inc.), men är fullt avdragsgilla i Sverige och kan kvittas mot erhållna koncernbidrag.

6.2 Gällande rätt

Det problem som både Skatteverkets och Finansdepartementets förslag avser att motverka gäller främst att ränteavdrag får göras i en näringsverksamhet som är föremål för normal beskattning medan motsvarande ränteinkomst bara blir föremål för en mycket låg beskattning eller ingen beskattning alls. Detta kan inträffa i en helt normal affärsrelation där räntebetalningen utgör en normal utgift för intäkternas förvärvande och den låga beskattningen av ränteinkomsten beror på normalt tillämpliga skattebestämmelser. Förhållandet kan dock även framkallas utan att den intressegemenskap som planerar och vidtar transaktionerna uppnår något affärsmässigt mervärde vid sidan av skatteeffekterna. Denna bristande reciprocitet mellan behandlingen av räntan hos utbetalaren respektive mottagaren av räntan åstadkoms både inom internationella bolagskoncerner och inom rent inhemska koncerner.

De fall som Skatteverket har identifierat gäller alla ränteavdrag i ett svenskt dubbelbeskattat subjekt, oftast ett aktiebolag. I samtliga dessa fall har det dessutom varit fråga om näringsbetingade andelar (eller motsvarande andelar enligt den utländska rättsordning som varit aktuell), för vilka kapitalvinst och utdelning är skattebefriade. I detta kapitel lämnas därför en redogörelse för gällande svensk rätt såvitt avser behandlingen av räntebetalningar och ränteavdrag inom aktiebolagssektorn och för reglerna om näringsbetingade andelar.

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska enligt 16 kap. 1 § första stycket IL, dras av som kostnad. Vidare ska ränteutgifter dras av även om de inte är sådana utgifter.

Det finns två begränsningar i avdragsrätten för ränta. En begränsning gäller vinstandelsränta på vinstandelslån, se 24 kap. 5–10 §§ IL. Med vinstandelsränta, som under vissa förutsättningar inte är avdragsgill, avses enligt 24 kap. 5 § IL en ränta vars storlek är beroende av det låntagande företags utdelning eller vinst. Den andra begränsningen är att utgifter för förvärv av inkomster som är undantagna från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal inte får dras av (9 kap. 5 § IL). Ingen av dessa två begränsningar har varit aktuell att tillämpa i de av Skatteverket identifierade fallen.

Avdragsrätten för ränta är inte beroende av om mottagaren beskattas eller när i tiden mottagaren tar upp motsvarande belopp till beskattning. Skattemässigt får avdrag göras för räntan det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed. Räntan behöver således inte ha betalats utan avdrag får normalt göras redan för upplupen ränta. För aktiebolag och ekonomiska föreningar tas ränteintäkter upp i inkomstslaget näringsverksamhet.

Rättsfallet RÅ 2001 ref. 79 rör en kommun som avsåg att till marknadspris överlåta ett dotterbolag till ett eget helägt nybildat bolag mot revers. Kapitalvinsten vid överlåtelsen och ränteinkomsten beskattas inte eftersom kommuner är skattebefriade subjekt. Det nybildade bolaget avsåg att finansiera räntekostnaderna med koncernbidrag från dotterbolaget. Kommunen avsåg att lämna aktieägartillskott till det nybildade bolaget med 72 procent av koncernbidragen minskat med den utdelning som dotterbolagen skulle ha lämnat till kommunen vid ett fortsatt direktäggande. Det nya bolaget avsåg att lämna det erhållna aktieägartillskottet vidare som aktieägartillskott till dotterbolaget. Skatterättsnämnden fann att förfarandet inte stred mot syftet med lagstiftningen då skatteeffekten väsentligen hade ett samband med kommunens skattefrihet. Regeringsrätten delade Skatterättsnämndens bedömning.

I rättsfallet RÅ 2007 ref. 85 överlät ett svenskt aktiebolag som var ett investmentföretag (se 39 kap. 15 § IL) samtliga aktier i tre rörelse-drivande dotterbolag till ett annat dotterbolag. Köpen finansierades med aktieägartillskott från investmentföretaget som senare omvandlades till lån. De räntebetalningar som sedan gjordes från köparbolaget till investmentföretaget finansierades med koncernbidrag från de koncerninternt förvärvade dotterbolagen. Investmentföretaget kvittade bort ränteintäkterna mot avdragsgill utdelning (jfr 39 kap. 14 § första stycket 3 punkten IL). Genom detta förfarande uppnåddes effekten att de vinster som upparbetats inom koncernens rörelsedrivande dotterbolag, såvitt avser aktuella belopp, undgick beskattning (avser första ledet i dubbelbeskattningen av aktiebolagens vinster). Beskattning kunde, när så var aktuellt, bara ske hos mottagarna av utdelningen (andra ledet). Med hänvisning till RÅ 2001 ref. 79 ansåg Regeringsrätten att avdrag för räntebetalningarna inte kunde vägras eftersom en taxering på grundval av förfarandet inte kunde anses strida mot lagstiftningens syfte.

I båda rättsfallen argumenterade Skatteverket för att skatteflyktslagen skulle tillämpas på så sätt att avdrag för räntan skulle vägras. De huvudsakliga komponenterna i fallen var att ränteavdrag skapades genom koncerninterna överlåtelser av dotterbolag mot ersättning i form av en räntebärande revers och att transaktionerna vidtagits utan egentliga affärsmässiga skäl vid sidan av skatteeffekterna. I båda fallen var det otvivelaktigt att de tre första kriterierna i skatteflyktslagen var uppfyllda.¹⁹

¹⁹ Vid taxeringen ska hänsyn ej tas till rättshandling enligt 2 § skatteflyktslagen, om 1) rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige, 2) den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna, 3) skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och 4) en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det

Regeringsrätten fann dock att en taxering på grundval av förfarandet inte skulle strida mot lagstiftningens syfte.

För aktiebolag och ekonomiska föreningar är innehav av onoterade andelar i andra aktiebolag alltid klassificerade som näringsbetingade andelar om andelarna inte utgör lager (se 24 kap. 14 § IL). Andelar i helägda dotterbolag är således alltid näringsbetingade om de inte utgör lager. Utdelning på näringsbetingade andelar är skattefri. Detsamma gäller i de flesta fall för kapitalvinst vid avyttring av sådana andelar. Många utländska jurisdiktioner har också bestämmelser som undantar näringsbetingade andelar från beskattning. Eftersom det finns en ovillkorlig rätt till ränteavdrag i Sverige kan denna skattefrihet utnyttjas för att uppnå otillbörliga skattefördelar.

Den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19–20 §§ IL har inte ansetts kunna tillämpas för att begränsa avdragsrätten för en marknadsmässig ränta eller för att omklassificera lån till något annat. I rättsfallet RÅ 1990 ref. 34 prövades om lån, mellan ett underkapitaliserat svenskt dotterbolag och dess utländska moderbolag, med stöd av korrigeringsregeln skatterättsligt skulle kunna omklassificeras till ett aktieägartillskott. Regeringsrätten ansåg att detta inte var möjligt.

Sverige har inte några s.k. underkapitaliseringsregler. Med sådana regler menas normalt att ränteavdrag på olika sätt begränsas eller omklassificeras om det bolag som betalar räntan har ett eget kapital som i relation till lånat kapital är lågt (bolaget sägs då vara underkapitaliserat).

Sverige saknar även regler om källskatt på räntebetalningar.

6.3 Skattemässiga regler om ränteinkomster och ränteutgifter i några andra länder

6.3.1 Allmänt

Regelverk mot skatteplanering med ränteavdrag finns redan i ett flertal länder. Nedan följer en kortfattad beskrivning av vissa utländska regelverk som har till syfte att motverka att ränteavdrag används i skatteplaneringssyfte. För en mer utförlig beskrivning av regelverken hänvisas till kapitel 4 i Skatteverkets promemoria *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder* (dnr Fi2008/4093).

6.3.2 Danmark

Danmark har underkapitaliseringsregler som är tillämpliga på företag eller koncerner som direkt eller indirekt kontrollerar mer än 50 procent av kapitalet eller rösterna i ett danskt låntagande bolag (eller ett utländskt bolags fasta driftställe i Danmark). Om relationen mellan alla lån och eget kapital överskrider 4:1 vid beskattningsårets utgång är reglerna tillämpliga. Avdrag för räntor m.m. begränsas för lån från kontrollerande företag och lån som ett sådant företag ställt säkerhet för. Reglerna är inte

framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

tillämpliga om låntagaren kan visa att likvärdiga lån och lånevillkor skulle kunna ha erhållits från en fristående part.

Vidare finns särskilda regler med syfte att förhindra avdrag (främst ränteavdrag) i ett danskt företag när motsvarande intäkt inte beskattas i mottagarlandet på grund av att det danska företaget inte behandlas som ett skattesubjekt utan delägarbeskattas i det andra landet. Det danska bolaget behandlas då som en filial till det utländska bolaget och inte som ett danskt skattesubjekt. Samtliga tillgångar och skulder som ägs av det danska företaget anses knutna till företagets fasta driftställe i Danmark. Detta gäller endast när det andra landet är ett land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller ett land med vilket Danmark har ett skatteavtal. För räntebetalningar till bolag i övriga länder kan det i stället bli aktuellt med källskatt.

Om ett företag har en skuld till ett annat kontrollerande företag som hör hemma utomlands och fordringen enligt det andra landets regler betraktas som tillfört kapital behandlas skulden skatterättsligt som eget kapital. I dessa fall anses räntebetalningar vara utdelning och är därför inte avdragsgilla.

Under 2007 genomfördes ett paket med ändringar som bl.a. innehåller begränsningar av avdragsrätten för räntebetalningar för bolag och andra juridiska personer. Syftet var att motverka aggressiv skatteplanering och uppnå en mer likformig fördelning av skattebelastningen samt att finansiera en sänkning av bolagsskattesatsen från 28 procent till 25 procent. Avdragsbegränsningarna innehåller en huvudregel och en kompletteringsregel (EBIT-regel).²⁰ Huvudregeln maximerar avdraget i relation till det skattemässiga värdet av bolagets tillgångar. Avdragsrätten begränsas även för räntor på skulder till icke närstående långivare. Icke avdragsgilla räntor får inte föras vidare till nästa år. Enligt kompletteringsregeln får avdrag för ett enskilt bolags nettofinansieringsutgifter göras med högst ett belopp om 80 procent av EBIT. Regeln gäller alla skulder. Outnyttjade avdrag får föras vidare till nästa år. För båda reglerna gäller att det är avdrag för nettofinansieringsutgifter²¹ som begränsas. Begränsningarna gäller endast om koncernens nettofinansieringsutgifter överstiger 20 miljoner danska kronor. För företag som ingår i en dansk sambeskattnings beräknas begränsningarna på koncernnivå och görs sedan proportionella för respektive koncernföretag.

Reglerna om avdragsbegränsningar tillämpas först efter det att underkapitaliseringsreglerna har tillämpats, dvs. tillämpning sker enligt följande ordning: 1) underkapitaliseringsregler, 2) huvudregeln, 3) kompletterings-/EBIT-regeln.

²⁰ EBIT – inkomster före räntor och skatt (Earnings before interest and tax).

²¹ Nettofinansieringsutgifter är den negativa summan av följande skattepliktiga intäkter och avdragsgilla utgifter:

- ränteutgifter och ränteutgifter (utom räntor på kundfordringar och leverantörsskulder o.d.),
- provisioner och provisionsutgifter och liknande avseende lån,
- vinster och förluster avseende fordringar, skulder och vissa finansiella instrument,
- vissa finansiella poster avseende leasing, och
- vinster och förluster avseende andelar samt utdelningar etc.

De franska underkapitaliseringsreglerna gäller fr.o.m. 2007 alla lån från företag i intressegemenskap. De tillämpas inte på banker och liknande kreditinstitut. Till detta ”bankundantag” räknas också företag som ansvarar för koncernens cash-pooling.

Först undersöks om räntesatsen överstiger medelvärde av tvåårsräntor avseende lån som lämnas av fristående kreditinstitut. Om så är fallet är den överskjutande räntebetalningen att anse som en inte avdragsgill utdelning. En högre räntesats kan dock godtas om företaget visar att den är armlängdsmässig. Sistnämnda möjlighet finns emellertid inte om lånen lämnas av ett direkt aktieägarbolag.

Även om räntan uppfyller armlängdsmässiga villkor kan avdrag vägras om räntan samtidigt överstiger

- en teoretisk ränta som beräknas med utgångspunkt från en 1,5:1-kvot mellan intern skuld och eget kapital per bokslutsdagen,
- 25 procent av en justerad rörelsevinst före internränta, avskrivning, vissa leasingavgifter och skatt samt
- mottagen ränta från företag i intressegemenskap.

Ränta för vilken avdrag vägras i steg två anses fortfarande som ränta och kan rullas vidare till efterföljande år, dock med en avtrappning med 5 procent per år.

En speciallagstiftning, *l'amendement Charasse*, syftar till att förhindra nedtryckning av skulder till franska bolag inom en koncern. Om ett franskt förvärvande bolag uppträder som köpare av ett bolag från sin(a) aktieägare och finansierar förvärvet med lån kan avdragsrätten för räntan begränsas. Detta förutsätter att det förvärvande bolaget och det förvärvade bolaget väljer att konsolideras skattemässigt. Denna lag riktar sig mot rent koncerninterna överlåtelser och tillämpas inte om det förvärvade bolaget nyligen förvärvats till koncernen.

Frankrike har enligt en särskild bestämmelse begränsningar vid räntebetalningar till företag i skatteparadis.²² Som huvudregel är sådana räntebetalningar inte avdragsgilla, men kan bli det om gäldenären kan visa att en verklig transaktion ligger till grund för räntebetalningen.

6.3.4 Förenade kungariket

Förenade kungarikets underkapitaliseringsregler har alltid varit nära knutna till regelsystemet för internprissättning. År 1995 upprättade skatteförvaltningen riktlinjer för hur finansieringsstrukturer inom globala koncerner borde vara utformade för att uppfylla armlängdskravet. Riktlinjerna följde den praxis som utformats under en längre period. Om skulderna för den inhemska delen av koncernen understeg det egna kapitalet (kvot 1:1) och kvoten räntor i förhållande till inkomst inte översteg 1:3 skulle finansieringsstrukturen i princip godtas. Från och med år 2004 finns underkapitaliseringsreglerna inom ramverket för

²² Med skatteparadis avses vanligen en jurisdiktion med låg eller ingen beskattning samt strikta sekretessregler. Det finns många olika definitioner av skatteparadis och olika länder använder olika definitioner av begreppet i sin interna lagstiftning.

internprissättningsreglerna. I dessa regler anges inte några kvoter. Det har dock uttalats att tidigare kvoter kan vara en utgångspunkt för skatteförvaltningens diskussioner med bolagen.

Avdragsrätten för räntor och garantiavgifter prövas med utgångspunkt från vad som kan accepteras som armlängdspris enligt ett regelsystem som baseras på OECD:s riktlinjer för internprissättning. Särskild hänsyn tas till intressegemenskapens inverkan på lånet, dvs. om lån över huvudet skulle ha lämnats, om lån skulle lämnats med samma belopp, och om räntesats och andra lånevillkor varit desamma. Små och medelstora företag är i princip undantagna från underkapitaliseringsreglerna.

Under år 2005 har nya regler införts i syfte att försvåra för företag att dra fördelar av gränsöverskridande möjligheter till skattearbitrage. Lagstiftningen skiljer mellan avdragsfall och inkomstfall.

Ett avdrag kan helt eller delvis vägras om följande fyra omständigheter föreligger:

A) Transaktionen är en del av ett upplägg som involverar användningen av ett hybridföretag eller ett hybridinstrument.

B) Upplägget är kvalificerat och innefattar antingen ett dubbelavdrag eller ett avdrag som inte motsvaras av en skattepliktig intäkt.

C) Huvudskälet eller ett av huvudskälen är att uppnå skattefördelar i Förenade kungariket.

D) Skattefördelen i Förenade kungariket är mer än obetydlig.

Inkomstfallen är mycket snävare. De avser i princip bara upplägg där ett inhemskt företag tar emot en betalning för vilken ingen skatt betalas, medan betalaren får göra avdrag och det framgår att detta är vad parterna förutsett.

Förenade kungarikets skatteförvaltning har publicerat detaljerade riktlinjer med exempel för att illustrera tillämpningen av de nya reglerna. Exempelvis kan upplägg med s.k. check-the-box (se ovan avsnitt 6.1.3) utgöra skäl för att vägra avdrag för räntor.

6.3.5 Nederländerna

Sedan år 2004 har Nederländerna underkapitaliseringsregler som blir tillämpliga om relationen lån/eget kapital överstiger 3:1. I sådant fall begränsas avdragsrätten för räntor under vissa förutsättningar och det oberoende av om lånen är från närstående eller inte. Begränsningen kan dock inte överstiga de räntor som avser lån från (eller som garanteras av) närstående. Även om rätten till avdrag blir begränsad behandlas räntan fortfarande som ränta och mottagarens beskattning påverkas inte.

Ränteutgifter, kostnader och valutakursförluster avseende ett antal olika typer av lån som direkt eller indirekt uppburits från närstående företag eller närstående person (eller lån från tredje part som på visst sätt garanteras av närstående företag) är inte avdragsgilla om

– inte låntagaren visar att lånet tillsammans med de i övrigt aktuella rättshandlingarna baserats på sunda affärsmässiga överväganden, eller

– det inte visas att räntan hos räntemottagaren beskattas med en effektiv skattesats om minst tio procent beräknat på ett underlag enligt nederländska regler.

Vidare får räntemottagaren inte vara berättigad till avdrag för förluster från år före det att lånet beviljas. Inte heller får lånet beviljas för att ränteintäkten ska kunna kvittas mot kommande förluster. De sistnämnda villkoren beror på att det krävs att räntan beskattas effektivt. Från och med den 1 januari 2008 kan skattemyndigheten, även om mottagaren beskattas med tio procent, visa att transaktionerna inte vidtagits av sunda affärsmässiga skäl med påföljd att avdrag för räntan inte får göras.

De lån som omfattas är följande:

1. Lån för att möjliggöra utdelning eller återbetalning av kapital från låntagaren, eller från ett till denne närstående företag, till ett närstående företag eller en närstående person.

2. Lån för att låntagaren ska förvärva andelar eller liknande rättigheter i ett bolag som innan och/eller efter förvärvet är närstående företag. Även kapitaltillskott till sådant företag omfattas. Enligt uttalanden i förarbetena kan externa förvärv omfattas i fall som är mycket artificiella och bara syftar till att erhålla ränteavdrag, t.ex. när det förvärvande företaget redan har medel för att göra förvärvet men töms på medel genom utdelning som sedan på omvägar kommer tillbaka som ett lån från ett bolag i ett skatteparadis.

3. Lån där låntagaren i sin tur lämnar ett kapitaltillskott e.d. till ett närstående företag (som kan vara långivaren). Tillskottsgivaren måste således vara ett nederländskt skattesubjekt. Denna regel exemplifieras av att ett nederländskt moderbolag lämnar ett kapitaltillskott till ett dotterbolag, som i sin tur använder tillskottet för utlåning till moderbolaget eller ett annat av moderbolagets dotterbolag.

Nederländerna har även regler som innebär att ett lån (hybrid-instrument) under vissa förutsättningar behandlas som eget kapital hos låntagaren och därmed även som kapitaltillskott från långivaren (avser främst lån som saknar återbetalningstidpunkt, är efterställda andra lån och där "räntan" är beroende av "låntagarens" resultat etc.). Följaktligen får avdrag inte göras för ränta eller för en kursförlust.

Avdrag får inte heller göras för räntor eller kursförluster på lån från närstående företag där lånets löptid är oändligt eller överstiger tio år och vissa andra förutsättningar är uppfyllda.

6.3.6 Tyskland

I samband med en skattereform, vars övergripande syfte var att göra det tyska skattesystemet mer attraktivt för utländska investerare, bl.a. genom att sänka bolagsskatten från 40 procent till 30 procent, infördes från och med 2008 begränsningar i avdragsrätten för ränta. Avdragsbegränsningen infördes för att ge incitament till att i högre utsträckning finansiera företag med eget kapital i stället för med lånat kapital samt för att förhindra att inkomster överförs till utlandet. Den nya avdragsbegränsningen (i det följande räntespärren) ersatte de tyska underkapitaliseringsreglerna. Räntespärren innebär i princip att avdrag inte får göras för nettoräntekostnader (skillnaden mellan räntekostnader och andra avgifter till långivaren och motsvarande intäkter) som överstiger

30 procent av skattemässig EBITDA.²³ Ränteutgifterna får rullas vidare till nästa år. Räntespärren gäller för såväl interna som externa lån och för såväl inhemska som gränsöverskridande förhållanden, samt för såväl aktiebolag som handelsbolag.

Som huvudregel gäller bestämmelserna det enskilda bolaget. Om företaget ingår i en skattemässig enhet gäller de i stället hela enheten. Medan överränta enligt underkapitaliseringsreglerna behandlades som utdelning, och därför kunde vara skattefri hos det mottagande bolaget, utgör överränta enligt de nya reglarna skattepliktig inkomst för mottagaren.

Undantag för räntespärren gäller:

- nettoräntekostnader som understiger 1 miljon euro,
- företag som inte redovisningsmässigt helt eller proportionellt kan konsolideras i en koncern eller
- om företagens andel eget kapital i förhållande till företagets totala redovisningsmässiga balansomslutning är högre eller lika med koncernens motsvarande andelstal.

6.4 Behovet av att motverka skatteplanering med hjälp av ränteupplägg inom en intressegemenskap

Regeringens bedömning: Det är nödvändigt att vidta lagstiftningsåtgärder för att motverka skatteplanering med hjälp av ränteupplägg inom en intressegemenskap. Åtgärderna bör utformas så att affärsmässigt bedriven verksamhet så långt det är möjligt inte påverkas negativt.

Bedömningen i Finansdepartementets promemoria: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Allmänna synpunkter på förslaget i Finansdepartementets promemoria framgår av avsnitt 6.1.2. *Skatteverket* och *Länsrätten i Västmanlands län* stöder att förslaget läggs till grund för lagstiftning. Av övriga remissinstanser motsätter sig endast *Sveriges advokatsamfund* att förslaget läggs till grund för lagstiftning.

Skälen för regeringens bedömning: Av Skatteverkets kartläggning framgår att problemet med skatteplanering med hjälp av ränteavdrag inom en intressegemenskap är omfattande. Skatteförmånen uppstår genom att avdrag för ränteutgifter görs i Sverige medan motsvarande ränteinkomst inte beskattas alls (varken i Sverige eller utomlands) eller beskattas mycket lågt. En annan viktig förutsättning är att kapitalvinster på näringsbetingade andelar är skattefria. Enligt Skatteverkets uppskattning medför de identifierade förfarandena att det svenska skatteunderlaget reduceras med betydande belopp, uppskattningsvis med minst 25 miljarder kronor årligen, vilket motsvarar 7 miljarder kronor i skattebortfall. Skatteverket har gjort bedömningen att de aktuella förfarandena vidtagits uteslutande eller så gott som uteslutande av skatteplaneringsskäl. Utvecklingen av rättspraxis (se avsnitt 6.2) visar att

²³ EBITDA – inkomster före räntor, skatter och avskrivningar (Earnings before interest, taxes, depreciation and amortisation).

avdrag för räntebetalningar i dessa fall inte har kunnat vägras med stöd av skatteflyktslagen.

Skatteverkets kartläggning visar att det aktuella slaget av skatteplanering utgör ett allvarligt problem. Situationen är inte acceptabel och det är nödvändigt att vidta åtgärder för att motverka detta slag av skatteplanering. Om ingen lagstiftningsåtgärd vidtas finns en risk att uppläggen ökar i omfattning, vilket kan få ännu allvarigare konsekvenser för skattebasen. Regeringen anser därför inte att det går att avvakta med sådan lagstiftning. Flertalet remissinstanser har också uttalat att de stöder syftet med Skatteverkets hemställan och Finansdepartementets förslag att motverka dessa transaktioner som vidtas för att uppnå otillbörliga och omotiverade skatteförmåner.

Mot denna bakgrund anser regeringen att det är nödvändigt att nu införa lagstiftning som säkerställer att avsedda förfaranden träffas av reglerna. Samtidigt är det viktigt att så långt möjligt undvika att affärsnärlig bedriven verksamhet påverkas negativt av en sådan lagstiftning.

6.5 Val av metod för att motverka skatteplanering med hjälp av ränteavdrag inom en intressegemenskap

Regeringens bedömning: Skatteplanering inom en intressegemenskap med hjälp av ränteavdrag bör förebyggas genom att en särskild avdragsbegränsning införs. De nya reglerna bör utformas så att de inte förhindrar eller onödigt försvårar för företag att bedriva normal affärsverksamhet.

Bedömningen i Finansdepartementets promemoria: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Allmänna synpunkter på förslaget i Finansdepartementets promemoria framgår av avsnitt 6.1.2.

Skatteverket och *Länsrätten i Västmanlands län* stöder att förslaget läggs till grund för lagstiftning. Länsrätten anser att det finns anledning att göra såväl en bredare som djupare analys av vilka regelförändringar som kan vara nödvändiga för att stävja olika former av skatteundandragande eller skatteplanering med företrädesvis ränteupplägg inom multinationella koncerner, där bl.a. frågan om införande av underkapitaliseringsregler bör utredas.

Av övriga remissinstanser motsätter sig endast *Sveriges advokatsamfund* att förslaget läggs till grund för lagstiftning och anser i stället att de frågor som berörs i promemorian bör utredas av en av regeringen utsedd utredare med en allsidigt sammansatt expertgrupp.

Skälen för regeringens bedömning: Det finns olika metoder för att motverka det slag av skatteplanering med hjälp av ränteavdrag inom en intressegemenskap som identifierats i Skatteverkets kartläggning. I Skatteverkets hemställan redogjordes för ett antal alternativa lösningar på problemet: att ändra CFC-reglerna i 39 a kap. IL, att införa källskatt på räntebetalningar samt att införa underkapitaliseringsregler eller s.k. EBIT- eller EBITDA-regler som införts i Danmark och Tyskland (se avsnitt 6.3). Ytterligare en lösning som togs upp i Skatteverkets

hemställan är att införa ett system där avdrag bara ska få göras mot visst slag av intäkt, företrädesvis motsvarande slag av intäkt som avdragsbegränsningen omfattar. Den metod som Skatteverket stannade för är att införa bestämmelser som begränsar avdragsrätten för ränteutgifter betalda till företag i intressegemenskap i särskilt angivna situationer.

Även i Finansdepartementets promemoria gjordes bedömningen att det bästa sättet att motverka den aktuella formen av skatteplanering är att införa särskilda bestämmelser som begränsar avdragsrätten för ränteutgifter betalda till företag i intressegemenskap i särskilt angivna situationer. Regeringen delar denna bedömning eftersom sådana regler är direkt inriktade på att komma till rätta med de av Skatteverket identifierade problemen. Reglerna bör vara utformade så att syftet med dem uppnås, utan att affärsmässigt bedriven verksamhet förhindras eller onödigt försvåras. I likhet med vad som sägs i promemorian bör de nederländska reglerna om begränsningar av ränteavdrag kunna tjäna som vägledning (se avsnitt 6.3.5).

Regeringens förslag innebär inte att den allmänna principen i 16 kap. 1 § IL om att ränteutgifter ska dras av ändras. Däremot föreslås nya regler som gör avsteg från principen genom att begränsa möjligheten att göra sådana avdrag vid vissa transaktioner inom en intressegemenskap för att motverka otillbörlig skatteplanering med hjälp av ränteavdrag. Den närmare utformningen av de nya reglerna behandlas nedan i avsnitt 6.6 och 6.7.

Frågan om även andra former av skatteplanering behöver åtgärdas omfattas inte av detta lagstiftningsärende och behandlas därför inte i denna proposition. Även om externa lån och externa förvärv i vissa fall kan utnyttjas för skatteplanering med hjälp av ränteavdrag har de fall som identifierats av Skatteverket rört intern skatteplanering. Det är framför allt den omständigheten att näringsbetingade andelar inte utlöser kapitalvinstbeskattning som gör sådan skatteplanering möjlig. Vid externa förvärv och externt finansierade förvärv ser problemen annorlunda ut. Om det skulle visa sig att även skatteplanering vid t.ex. externa förvärv eller externa lån utgör allvarliga hot mot den svenska bolagsskattebasen avser regeringen återkomma med regeländringar som motverkar detta. Regeringen kommer också att ge i uppdrag till Skatteverket att följa upp de nya reglerna för att se om de fungerar som tänkt och om det kan finnas andra slag av skatteplanering med hjälp av ränteavdrag som behöver motverkas (se vidare om uppföljning i avsnitt 6.11).

6.6 Utformningen av bestämmelser om avdragsbegränsning för ränteutgifter till företag i intressegemenskap

6.6.1 Definition av intressegemenskap

Regeringens förslag: De nya reglerna om begränsning av avdragsrätten för ränteutgifter ska gälla för räntebetalningar mellan företag i intressegemenskap. Med företag ska i detta sammanhang avses juridiska personer och svenska handelsbolag.

Företag ska anses vara i intressegemenskap med varandra om

1. ett företag, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande i det andra företaget, eller
2. företagen står under i huvudsak gemensam ledning.

Förslaget i Finansdepartementets promemoria: Överensstämmer i sak med regeringens, bortsett från att bestämmelsen formulerats om i regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Sveriges Kommuner och Landsting* anser att kommunerna inte ska ingå i definitionen av intressegemenskap. *Sveriges advokatsamfund* anser att det är mycket olyckligt att använda ett så oprecist uttryck som ”står under i huvudsak gemensam ledning” i lagtexten.

Skälen för regeringens förslag: Syftet med förslaget är att träffa vissa skatteplaneringsförfaranden som vidtas inom en ekonomisk intressegemenskap med hjälp av ränteavdrag. De aktuella intressegemenskaperna kan förutom aktiebolag även ha en kommun, staten eller en annan juridisk person som ägare. S.k. oäkta koncerner med en eller flera fysiska personer som ägare bör också omfattas. Däremot bör fysiska personer inte anses ingå i intressegemenskapen, utan bara de direkt eller indirekt ägda underliggande bolagen etc. Enligt 2 kap. 3 § IL omfattar uttrycket juridisk person i lagen inte svenska handelsbolag. Dessa bör dock anses ingå i intressegemenskapen för att undvika kringgåendesituationer. Av 5 kap. 2 § IL framgår att bestämmelserna om svenska handelsbolag också gäller för europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

Även motsvarande utländska företag kommer att omfattas av reglerna (jfr 2 kap. 2 § IL). Ett utländskt företag med ett fast driftställe i Sverige som betalat räntor till ett annat företag i intressegemenskapen kommer därför att omfattas av de nya reglerna.

Uttrycket ”intressegemenskap” förekommer i ett antal lagrum i IL, t.ex. 6 a kap. 6 §, 14 kap. 20 §, 17 kap. 19 a § och 25 a kap. 2 §. Uttrycket används i olika betydelser i dessa lagrum, definitioner som är formulerade för att passa just de aktuella situationerna. Det är svårt att finna något annat uttryck som på ett lämpligt sätt kan täcka in samtliga förhållanden mellan företag som den nya lagstiftningen är tänkt att omfatta. Regeringen anser därför att uttrycket ”intressegemenskap” bör användas även i detta sammanhang.

I lagrådsremissen föreslogs att i de nya reglerna bör företag anses vara i intressegemenskap med varandra om

1. företagen är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning, eller

2. ett företag, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande i det andra företaget.

Såsom *Lagrådet* anför i sitt yttrande är avsikten, vad avser uttrycket ”moderföretag och dotterföretag” i den föreslagna punkten 1, att intressegemenskapsbegreppet ska omfatta endast företag som är moderföretag och dotterföretag i förhållande till varandra. Enligt *Lagrådet* framgår det dock inte av den föreslagna lagtexten. Ett moderföretag har genom ägarandel eller på annat sätt ett bestämmande inflytande i dotterföretaget. *Lagrådet* anser att den i lagrådsremissen föreslagna punkten 1 därför omfattas av den föreslagna punkten 2. I enlighet med det anförda föreslår *Lagrådet* att bestämmelsen ges följande lydelse:

”Företag ska vid tillämpning av 10 b – 10 e §§ anses vara i intressegemenskap med varandra,

1. om ett företag, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande i det andra företaget, eller

2. om företagen står under i huvudsak gemensam ledning.”

I denna proposition har bestämmelsen formulerats om i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Sveriges Kommuner och Landsting anser att kommuner ska undantas från definitionen av intressegemenskap och anför bl.a. följande. Kommunsektorn ägnar inte sig åt meningslösa förfaranden i syfte att enbart uppnå skattefördelar. Den skattefördel som vissa anser kan uppkomma när kommunägda bolag bedriver näringsverksamhet och utger ersättning till sina ägare tillfaller inte bolagen utan kommunen och är till nytta för landets skattebetalare. Verksamheten bedrivs dock inte av kommunen utan av de kommunala bolagen. Det finns därför inget konkurrensrättsligt problem i detta avseende. Bildandet av kommunägda aktiebolagsrättsliga koncerner stärker konkurrensen eftersom det då ställs krav på avkastning och på att kapitalstrukturerna anpassas till vad som gäller för andra koncerner. Sverige har anmälts till Europeiska kommissionen för att kommunala bostadsföretag inte bedrivs tillräckligt affärsmässigt. Det är då inte lämpligt att införa regler som motverkar affärsmässighet. De frågor som väckts är komplexa med kopplingar till både kommunernas totala inkomstskattebefrielse men även till EG:s konkurrens- och statsstödsregler. Dessa frågor kräver en utredning i sig, utförd på sedvanligt sätt där berörda parter ingår i utredningen. En kommun är en del av den offentliga sektorn eller statens förlängda arm och därför är det ofta inte lämpligt att ur regelsynpunkt jämställa en kommun med ett privat företag.

I Finansdepartementets promemoria föreslogs att staten, kommuner och landsting skulle omfattas av definitionen av intressegemenskap. Regeringen delar denna bedömning. Finansutskottet har uttalat (se bet. 2000/01:FiU3, s. 38 och bet. 2000/01:FiU 29, s. 20) att lagstiftaren inte har några invändningar mot att kommuner organiserar sin verksamhet genom bolag. Däremot har utskottet samtidigt framhållit att när det gäller de kommunala bolagens förhållande till skattelagstiftningen ska kommunala bolag givetvis behandlas på samma sätt som privata bolag.

Några skäl för att undanta kommunerna från definitionen av intresse- gemenskap föreligger därför inte. Om kommuner vill driva sin verksamhet i bolagsform får det ske på samma villkor som annan näringsverksamhet. I annat fall finns risk för att privat näringsverksamhet missgynnas jämfört med kommunal näringsverksamhet. De konkurrens- och statsstödsrättsliga frågor som rör de kommunala bostadsföretagen utgör en separat frågeställning och ska inte hanteras i samband med detta lagstiftningsärende. Sammanfattningsvis anser regeringen att det inte finns tillräckliga skäl för att undanta kommunerna från de nya reglerna om avdragsbegränsning för ränteutgifter.

Sveriges advokatsamfund har påpekat att det pågår ett antal skatte- processer som rör uttrycket ”står under i huvudsak gemensam ledning” som redan används i 25 kap. 7 § IL. Beloppen är betydande och en av processerna, som rör miljardbelopp, har pågått i flera år men har ännu inte avgjorts i första instans. Det vore mot denna bakgrund enligt Sveriges advokatsamfund mycket olyckligt att även i detta sammanhang använda ett så oprecist uttryck i definitionen av intressegemenskap.

Enligt regeringen är det nödvändigt att de nya reglerna gäller för företag som har samband med varandra på det sätt som angetts. I annat fall kommer de nya reglerna att bli alltför lätta att kringgå. Uttrycket ”står under i huvudsak gemensam ledning” har funnits i skatte- lagstiftningen sedan lång tid tillbaka i sådana fall då det med hänsyn till skiftande förhållanden inte varit möjligt att på ett exakt eller uttömmande sätt definiera de fall som avses. I förarbetena (prop. 1999/2000:2, del 2 s. 335 och prop. 1986/87:42 s. 35) betonas att det är det faktiska inflytandet och inte de formella förhållandena som är avgörande (jfr även RÅ 2003 not. 138 och RÅ 1983 not. 225). I dag används uttrycket i 20 kap. 23 §, 25 kap. 7 §, 25 a kap. 2 § IL och 39 a kap. 3 §. Mot bakgrund av att uttrycket använts sedan länge i dessa sammanhang bör innebörden av uttrycket numera vara så klarlagd att tolkningen av detsamma i de flesta fall inte bör vålla några större problem. Att det inte är helt klarlagt i varje enskilt fall hur uttrycket ”står under i huvudsak gemensam ledning” ska tolkas utgör därför inte skäl för att uttrycket inte ska användas i den föreslagna regleringen. För att reglerna inte ska kunna kringgåas är det nödvändigt att falla tillbaka på en mer generell beskrivning. Uttrycket får därför anses väl avvägt och hur det ska tolkas får avgöras av rättstillämpningen med beaktande av omständigheterna i det enskilda fallet.

Lagförslaget

Den särskilda definitionen av intressegemenskap bör tas in i en ny paragraf, 24 kap. 10 a § IL.

6.6.2 Vilka lån bör omfattas?

Regeringens förslag: Ränteutgifter på grund av skulder till en juridisk person inom samma intressegemenskap ska inte få dras av under vissa förutsättningar. Lagförslaget omfattar skulder som avser förvärv av delägarätter från ett företag i intressegemenskapen.

För att säkerställa att bestämmelserna inte kringgås är det nödvändigt med bestämmelser som rör vissa externa skuldförhållanden (interna lån som ersätter tillfälliga externa lån och s.k. back-to-back-lån).

Förslaget i Finansdepartementets promemoria: Överensstämmer, förutom några förtydliganden och redaktionella ändringar, med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket, Länsrätten i Västmanlands län och Sveriges advokatsamfund* anser att det vore lämpligare att lagstiftningen omfattar de identifierade kringgåendefallen i stället för att överlämna prövningen till rättstillämpningen. Skatteverket anser vidare att även förvärv av fordringsrätter borde omfattas av förslaget medan länsrätten anser att det också bör gälla andra utgifter än ränta, företrädesvis borgen. Sveriges advokatsamfund menar dessutom att förslaget innehåller flera termer med oklar innebörd.

Sveriges Byggindustrier anser att förvärv av delägarätter som blir lager hos förvärvaren bör undantas från tillämpningen. I annat fall bör i vart fall denna situation anges som ett exempel där ”huvudsakligen affärsmässiga skäl” kan presumeras föreligga. Sveriges Byggindustrier har vidare tagit upp några tillämpningsfrågor som rör back-to-back-lån och tillfälliga lån.

Sveriges Kommuner och Landsting anser att regeln om s.k. back-to-back-lån ska tas bort eller modifieras och har vidare tagit upp vissa tillämpningsfrågor som rör tillfälliga lån.

Skälen för regeringens förslag

Huvudregel

Vilka förvärv bör omfattas?

Typfallet som bör omfattas av avdragsbegränsningen är ränteutgifter för lån från ett företag i en intressegemenskap som avser förvärv av en tillgång från ett företag i intressegemenskapen. Det slag av tillgång som har använts för att skapa det interna skuldförhållandet har i alla de av Skatteverket identifierade fallen utgjorts av andelar i företag, företrädesvis helägda dotterbolag. Säljaren har i dessa fall inte beskattats för försäljningsvinsten. Interna lån i samband med förvärv av andelar i ett företag inom intressegemenskapen bör därför omfattas.

För att förhindra kringgåenden bör allt som anses som eller ska behandlas som delägarätter enligt 48 kap. 2 § IL omfattas. Även lagerandelar bör omfattas eftersom en avgränsning till att bara gälla andelar etc. som kan säljas utan kapitalvinstbeskattning skulle medföra

att reglerna inte blir effektiva, i synnerhet eftersom försäljningar kan ske i utländska stater.

Sveriges Byggindustrier har i sitt remissvar framfört att om förslaget genomförs, ska avdragsbegränsningen inte gälla i de fall den bakomliggande transaktionen avser andelar som är lager i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Regeringen anser inte att det bör införas något sådant undantag. Att undanta förvärv av vissa typer av delägarätter skulle nämligen medföra att möjligheterna att kringgå den nya lagstiftningen ökar. De speciella förutsättningar som gäller för fastigheter som utgör lagertillgångar får i stället hanteras genom tillämpning av de undantagsregler från avdragsbegränsningen som föreslås i avsnitt 6.7.

Den nya regleringen bör därför ha som utgångspunkt att avdrag inte ska få göras för ränteutgifter för ett lån från ett företag i intressegemenskapen som avser ett förvärv av delägarätter från ett företag som är i intressegemenskap med det företag som har ränteutgiften, även om förvärvet avser delägarätter som utgör lagertillgångar.

Sveriges advokatsamfund menar att det är oklart vad som menas med att skulden ”avser” förvärv av en delägar rätt. Enligt regeringens mening torde det dock i de flesta fall vara klart om en skuld avser ett förvärv av delägarätter eller inte. Vid tveksamma fall får detta avgöras genom en helhetsbedömning med beaktande av samtliga omständigheter.

Länsrätten i Västmanlands län önskar ett klarläggande om vad som gäller vid successiva förvärv och anser att regeln i dessa fall bör gälla redan från ”första kronan”. Regeringen delar denna uppfattning. Om det är frågan om successiva förvärv kommer alltså avdragsbegränsningen att träda in redan vid det första förvärvet (”första kronans princip”).

Regeringen anser inte att det är motiverat att låta förvärv av övriga rörelsetillgångar i form av t.ex. en verksamhetsgren, maskiner eller patent omfattas. Det torde vara svårt att använda förvärv av sådana tillgångar för skatteupplägg, eftersom överlåtelse av sådana tillgångar till marknadsvärdet utlöser beskattning. När det gäller maskiner och liknande är det vidare svårt på grund av tillgångarnas natur.

I Skatteverkets hemställan föreslogs att även fordringsrätter skulle omfattas av avdragsbegränsningen. Detta motiverades utifrån ett teoretiskt exempel där en utländsk fordringsrätt skapas genom en intern andelsöverlåtelse från ett bolag i ett skatteparadis till ett utländskt företag i intressegemenskapen. Bolaget i skatteparadiset kan sedan sälja fordringsrätten på det utländska dotterbolaget till ett svenskt dotterbolag i koncernen mot en revers. Den första transaktionen, som gäller andelar, omfattas av en reglering som avser delägarätter. Det utländska dotterbolagets räntekostnader får dock inte dras av i Sverige. Den andra transaktionen, som gäller förvärv av en utländsk fordringsrätt, omfattas emellertid inte av regleringen om det inte särskilt föreskrivs att fordringsrätter ska jämföras med delägarätter. Det kan hävdas att det inte heller är nödvändigt, eftersom de räntebetalningar som det svenska dotterbolaget gör till företaget i skatteparadiset motsvaras av räntetäkter från det utländska dotterbolaget. Skatteverket menade dock att den utländska fordringsrätten kan bringas att upphöra genom att koncernens moderbolag ger ett kapitaltillskott till det utländska dotter-

bolaget som återbetalar lånet. Bolaget i skatteparadiset kan sedan genom utdelning återbetala kapitaltillskottet till moderbolaget.

Skatteverket ansåg att det vid en bedömning av detta upplägg kunde beaktas att den kvarvarande interna skulden skulle kunna anses ha uppkommit i samband med andelsförvärvet och att skatteflyktslagen skulle kunna tillämpas i sådana fall. Skatteverket menade trots detta att även fordringsrätter och sådana tillgångar som behandlas som fordringsrätter enligt 48 kap. 3–4 §§ IL borde omfattas av regleringen i syfte att undanröja all osäkerhet och motverka andra planeringsförfaranden.

Kritik riktades mot denna del av Skatteverkets hemställan av ett stort antal remissinstanser. De hävdade att förslaget får särskilt svåra konsekvenser för bank- och finanssektorn, eftersom fordringsrätter ingår som ett led i företagets omfattande affärsmässiga finansrörelse och att förslaget kommer att fördyra normal kassa- och likviditetsförvaltning. Vidare ansåg de att det inte hade tagits hänsyn till hur företag samordnar sina finansfunktioner genom internbanker och användande av s.k. cash-pooling. Dessutom omfattade förslaget även fordringsrätter som förvärvas genom utlåning. Ett moderföretag kan t.ex. låna pengar av intressegemenskapens internbank, som därefter vidareutlånas till ett dotterföretag. På så sätt förvärvar moderföretaget en fordringsrätt på dotterföretaget.

I Finansdepartementets promemoria gjordes bedömningen att det slag av skatteupplägg som beskrivits av Skatteverket i första hand bör kunna underkännas genom tillämpning av allmänna regler – t.ex. genom att bedöma vad som är rättshandlingarnas verkliga innebörd (jfr bl.a. RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 2004 ref. 27) – och i andra hand med stöd av skatteflyktslagen. Bedömningen gjordes mot bakgrund av att det enbart är fråga om ett teoretiskt exempel och att Skatteverket i sin kartläggning inte verkar ha identifierat något verkligt fall som bygger på förvärv av fordringsrätter. Vidare beaktades att de föreslagna reglerna inte skulle onödigt försvåra affärsmässigt bedriven verksamhet.

I sitt remissvar över Finansdepartementets promemoria anser *Skatteverket* att förvärv av fordringsrätter borde omfattas av det nya förslaget för att förhindra kringgåenden. Detta bör dock inte gälla när förvärvet sker genom utlåning, vilket aldrig var syftet med Skatteverkets ursprungliga förslag. Med de föreslagna undantagsreglerna kan förvärv av fordringsrätter omfattas utan att det uppkommer någon risk att företagsekonomiskt motiverade transaktioner utan skatteundandragandesyfte drabbas.

Regeringen anser dock att det inte finns tillräckliga skäl att avdragsbegränsningen även ska omfatta förvärv av fordringsrätter. Något konkret fall med kringgående genom förvärv av fordringsrätter har inte identifierats. För det fall ett förvärv av fordringsrätter skulle göras i syfte att kringgå de nya bestämmelserna bör dock skatteflyktslagen kunna tillämpas eftersom ett sådant förfarande skulle strida mot syftet med de nya bestämmelserna, nämligen att avdrag inte ska få göras för ränteutgifter som avser ett förvärv av en delägarrätt från ett företag i samma intressegemenskap. Sammantaget gör regeringen därför bedömningen att det inte är nödvändigt att de nya reglerna omfattar förvärv av fordringsrätter. Frågan om förvärv av fordringsrätter bör dock följas

upp inom ramen för det uppdrag som regeringen kommer att ge till Skatteverket för att utvärdera om de nya reglerna fungerar på avsett sätt (se vidare avsnitt 6.11).

Lagrådet anser att det inte förefaller osannolikt att det föreskrivna sambandet mellan skulden och förvärvet respektive mellan skulden, fordringen och förvärvet ibland kan beläggas, exempelvis när det under aktuell tid bara har förekommit någon enstaka transaktion mellan de berörda företagen och köpeskillingen för delägarrätterna, skulden och fordringen lyder på samma belopp. Men i de fall det förekommer många ekonomiska transaktioner mellan företagen inom en intresse-gemenskap eller, i fall som avses i 10 c § (s.k. back-to-back-lån), mellan de inblandade företagen inom och utom intressegemenskapen, blir det enligt Lagrådet en närmast oöverstigligt svår uppgift för Skatteverket att vederlägga en skattskyldigs påstående om att en ifrågasatt transaktion har företagits av affärsmässiga skäl genom att visa att det finns en koppling mellan en viss skuld, en viss fordran och ett visst förvärv av delägarrätter. Den uppfinningsrikedom som ligger bakom de nu aktuella skatteuppläggen kommer med all sannolikhet att reducera eller till och med eliminera effekterna av de föreslagna bestämmelserna. Lagrådet anser att det inger betänkligheter att införa de nu föreslagna bestämmelserna, eftersom de torde kunna kringgås utan större svårighet. Vad nu sagts bör tas i beaktande i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Regeringen anser såsom ovan anförts att det i de flesta fall torde vara klart om en skuld avser ett förvärv av delägarrätter eller inte. Normalt sett torde det röra sig om avsevärt större belopp än vid dagliga affärstransaktioner. Vid tveksamma fall får detta avgöras genom en helhetsbedömning med beaktande av samtliga omständigheter. Externa förvärv omfattas över huvud taget inte av regeln. I sammanhanget bör vidare beaktas att det i avsnitt 6.7 föreslås att avdragsbegränsningen inte ska gälla antingen om det företag i intressegemenskapen som har rätt till inkomsten beskattas med minst tio procent eller om såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. De olägenheter och tillämpningssvårigheter som regeln kan medföra torde därför vara begränsade.

Vilka utgifter bör omfattas?

I Skatteverkets hemställan föreslogs att avdragsbegränsningen även skulle gälla för andra utgifter än ränteutgifter. Vad som avsågs var t.ex. utgifter för att någon i intressegemenskapen ska gå i borgen för lånet.

Med ränta avses en kostnad för en kredit, dvs. det belopp låntagaren betalar till långivaren utöver kapitalbeloppet som ersättning för att denne får låna pengar. Vissa andra betalningar som går under annan benämning jämföras skattemässigt med ränta. I Finansdepartementets promemoria gjordes bedömningen att avdragsbegränsningen bör gälla i de fall ränteliknande utgifter har betalats. Däremot ansågs det inte lämpligt att utgifter som betalats till parter utanför intressegemenskapen omfattas.

Länsrätten i Västmanlands län anser att förslaget även borde omfatta borgensprovision eftersom det annars finns en möjlighet att bakvägen få igenom ett ränteavdrag till viss del genom ställande av borgen. Ett svenskt företag kan i samband med ett internt förvärv betala ränta till ett företag inom intressegemenskapen som hör hemma i ett lågskatteland. Ett annat företag inom intressegemenskapen som hör hemma i ett lågskatteland kan ställa borgen för den svenska låntagarens räkning. Låntagaren kommer då att kunna göra avdrag för borgensprovisionen.

Regeringen anser inte att det nu finns tillräckliga skäl att utsträcka avdragsbegränsningen till andra utgifter än ränteutgifter. I de fall det är frågan om kringgåenden av de nya reglerna får detta hanteras med tillämpning av allmänna regler och skatteflyktslagen. I tveksamma fall får det bedömas i rättstillämpningen om utgiften omfattas av avdragsbegränsningen eller inte.

Allmänt om kringgåendeförfaranden

I Skatteverkets hemställan gjordes bedömningen att avdragsbegränsningen också bör omfatta lån som möjliggjort utdelning eller kapitaltillskott i vissa fall, bl.a. för att förhindra kringgående av huvudregeln.

När det gäller utdelning pekade Skatteverket på att ett moderbolag kan lämna ett tillskott till dotterbolaget som används för att förvärva andelar. Moderbolaget lämnar därefter ett lån till dotterbolaget, som betalar tillbaka tillskottet i form av utdelning. Lånet har på detta sätt möjliggjort utdelningen.

Avseende kapitaltillskott anfördes att ett företag t.ex. kan erhålla ett internt lån som lämnas vidare som tillskott. Dotterbolaget använder det tillförda kapitalet för ett internt förvärv av delägarätter.

Skatteverket menade att kapitalet även kan användas för intern utlåning. Kapitaltillskottet kan t.ex. tillföras ett utländskt bolag som använder beloppet för utlåning till ett svenskt bolag. Avdrag får då göras för räntan i det svenska bolaget medan ränteintäkten från det utländska bolagets utlåning inte beskattas i Sverige.

Flertalet instanser som fått Skatteverkets hemställan på remiss anförde att det ofta finns affärsmässiga motiv till att lånefinansiera utdelningar inom intressegemenskaper samt till att lämna sådana kapitaltillskott som skulle ha träffats av förslaget.

I Finansdepartementets promemoria gjordes bedömningen att dessa slag av kringgåendeförfaranden som identifierats av Skatteverket torde kunna underkännas genom tillämpning av allmänna regler. Om detta inte är möjligt bör reglerna, när det rör sig om rena kringgåenden av den nya lagstiftningen, i andra hand kunna underkännas med stöd av skatteflyktslagen.

Skatteverket, Länsrätten i Västmanlands län och *Sveriges advokatsamfund* anser att det vore lämpligare att lagstiftningen omfattar de identifierade kringgåendeförfarandena än att hänvisa till allmänna regler och skatteflyktslagen. Länsrätten anser att det kan ifrågasättas om det är lämpligt att genom motiv försöka reglera ett redan identifierat kringgående. Det är inte självklart att lagstiftarens medvetna passivitet kommer att leda till att domstolarna tillämpar skatteflyktslagen, trots att

lagstiftaren i motiven pekar på denna möjlighet. Sveriges advokatsamfund anser att det är direkt olämpligt ur ett rättssäkerhetsperspektiv att lagstiftaren tolkar gällande rätt genom att uttala sig om hur vissa förfaranden bör bedömas enligt allmänna principer och skatteflyktslagen. Över huvud taget ställer sig Sveriges advokatsamfund tveksamt till den valda lagstiftningstekniken att medvetet lämna luckor i lagen. I praktiken har det visat sig vara omöjligt att förutse tillämpningen av allmänna principer och skatteflyktslagen. Tillämpningen är redan i dag i stor utsträckning skönsmässig och oförutsägbar, varför det vore att föredra att lagtexten uttryckligen reglerade de fall som lagstiftaren anser ska omfattas.

Regeringen anser att den bedömning som gjordes i Finansdepartementets promemoria är väl avvägd. Å ena sidan kan det vara en fördel att klart identifiera vilka kringgåendefall som bör leda till att avdragsbegränsningen ska tillämpas. Å andra sidan är det omöjligt att förutse alla situationer som kan uppkomma. Om vissa kringgåenden omfattas finns en risk att det uppkommer nya kringgåendeförfaranden som leder till att reglerna blir verkningslösa. Dessutom finns en klar risk att en reglering av vissa kringgåendefall även skulle träffa helt vanliga affärstransaktioner. Av remissvaren över Skatteverkets hemställan framgår t.ex. att det är mycket vanligt att utdelning finansieras genom interna lån via en internbank eller cash-pool. Även kapitaltillskott kan finansieras på samma sätt. I dessa fall är det normalt sett inte frågan om kringgåenden och det skulle i många fall vara svårt för företagen att identifiera exakt vad skulden avser. Avsikten är att undvika att skattereglerna onödigt försvårar affärsmässigt bedrivna verksamheter. Sammantaget görs därför bedömningen att det inte är nödvändigt att reglerna generellt omfattar lån som möjliggjort utdelning till företag inom intressegemenskapen eller lån som möjliggjort kapitaltillskott till företag i intressegemenskapen i vissa fall. Det får ankomma på rättstillämpningen att avgöra huruvida ett förfarande i ett enskilt fall utgör ett kringgående av de nya reglerna. Liksom frågan om förvärv av fordringsrätter bör dessa frågor dock följas upp inom ramen för det uppdrag som regeringen kommer att ge till Skatteverket för att se om de nya reglerna fungerar på avsett sätt (se vidare avsnitt 6.11).

Regler för att förhindra kringgåenden vid vissa externa lån

I Finansdepartementets promemoria föreslogs att ränteutgifter avseende externa skulder skulle omfattas av avdragsbegränsningen, om ett företag i intressegemenskapen har en fordran på den externa långivaren eller något företag i intressegemenskap med denne (s.k. back-to-back-lån). Vidare föreslogs att avdragsbegränsningen skulle gälla i de fall en skuld till ett företag i intressegemenskap har ersatt ett externt lån (lån som ersätter s.k. tillfälliga lån). I båda fallen skulle avdragsrätten begränsas endast om skulden avser förvärv av delägarätter precis som enligt huvudregeln.

Regeringen delar bedömningen att särskilda regler bör införas för back-to-back-lån och för interna lån som ersätter tillfälliga externa lån. I annat fall skulle reglerna om avdragsbegränsningar kunna kringgås genom att en extern långivare (vilket kan ske i ett eller flera led) agerar

mellanhand mellan det långgivande företaget och det låntagande företaget som båda ingår i samma intressegemenskap. Vidare skulle typfallet kunna kringgås genom att ett tillfälligt lån först tas från en extern bank i samband med ett förvärv av ett företag i intressegemenskapen och därefter ersätts lånet av ett internt lån. För att de regler som nu föreslås ska få avsedd effekt är det därför motiverat med en särskild reglering avseende sådana kringgåenden. Därför bör avdrag inte få göras för räntor vid externa lån som avser s.k. back-to-back-lån och för interna lån som ersätter externa s.k. tillfälliga lån. Till skillnad från vad som gäller helt interna kringgåendeförfaranden finns en uppenbar risk att dessa externa situationer inte kan förhindras genom tillämpning av allmänna regler och skatteflyktslagen.

Sveriges Kommuner och Landsting anser att regeln om back-to-back-lån ska tas bort eller modifieras så att den enbart avser direkt kopplad in- och utlåning. Regeringen anser att det finns skäl att behålla regeln eftersom det annars skulle kunna uppkomma sådana kringgåenden som regeln är avsedd att motverka.

Sveriges Byggindustrier ställer sig frågan vid vilken tidpunkt back-to-back-situationen ska föreligga – vid tidpunkten för räntebetalningen, vid beskattningsårets utgång eller någon annan tidpunkt. Enligt regeringen skulle det förta regelns syfte att exakt ange vid vilken tidpunkt förhållandena ska vara sådana som sägs i regeln. Det får i stället ankomma på rättstillämpningen att med beaktande av samtliga omständigheter avgöra om regeln är tillämplig i ett enskilt fall. Regelen bör dock modifieras något så att det klarare framgår i vilka situationer den ska tillämpas. För det första bör det uttryckligt anges i lagtexten att avdragsbegränsningen endast kommer att gälla skulder som avser interna förvärv. Det bör vidare krävas att det finns någon form av samband mellan skulden och fordran. I lagrådsremissen föreslogs därför att regeln bara ska gälla om skulden kan anses *hänförlig* till fordran.

Lagrådet har i sitt yttrande anfört att i de fall det förekommer många ekonomiska transaktioner mellan företagen inom en intressegemenskap eller, i fall som avses i 10 c §, mellan de inblandade företagen inom och utom intressegemenskapen, blir det en närmast oöverstigligt svår uppgift för Skatteverket att vederlägga en skattskyldigs påstående om att en ifrågasatt transaktion har företagits av affärsmässiga skäl genom att visa att det finns en koppling mellan en viss skuld, en viss fordran och ett visst förvärv av delägarätter.

Regeringen anser mot bakgrund av vad Lagrådet anfört att uttrycket ”hänförlig till” bör bytas ut mot ”ha samband med”, eftersom detta tydligare ger uttryck för vad regeln är avsedd att träffa. Syftet är inte att det ska krävas en direkt koppling mellan in- och utlåning men att det av omständigheterna i det enskilda fallet bör framgå att det finns någon form av samband mellan skulden och fordran. Denna ändring torde vidare göra regeln lättare att tillämpa för Skatteverket och för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

I avsnitt 6.7 föreslås vidare att avdragsbegränsningen inte ska gälla antingen om det företag i intressegemenskapen som har en fordran på det externa företaget beskattas med minst tio procent eller om såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen

affärsmässigt motiverade. De olägenheter och tillämpningssvårigheter som regeln kan medföra torde därför vara begränsade.

Sveriges advokatsamfund anser att termen ”tillfällig skuld” är oprecis. Sveriges Byggindustrier anser att det kan uppstå tillämpningsproblem när det gäller att avgöra om en skuld är tillfällig eller inte. Sveriges Kommuner och Landsting anser att termen ”tillfällig skuld” bör preciseras så att det klart framgår när ett externt lån kan ersättas med ett internt lån.

Regeringen anser inte att termen ”tillfällig skuld” bör leda till några tillämpningsproblem i normalfallet. Tidsaspekten bör väga tungt vid bedömningen av om skulden är tillfällig eller inte. Om det har gått lång tid mellan det interna förvärvet och den tidpunkt då det externa lånet ersätts med ett internt lån talar detta för att regeln inte bör tillämpas. Det är däremot olämpligt att ange i lagtexten hur lång tid som ska ha förflutit för att den externa skulden inte längre ska anses vara tillfällig eftersom detta skulle kunna öppna upp för vissa kringgåendeförfaranden som regeln är avsedd att motverka. Det får därför överlämnas till rätts-tillämpningen att med beaktande av förhållandena i det enskilda fallet bedöma huruvida en skuld är tillfällig eller inte. I avsnitt 6.7 föreslås vidare att avdragsbegränsningen inte ska gälla antingen om den inkomst som motsvarar ränteutgiften beskattas hos det företag i intresse-gemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten med minst tio procent eller om såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. Sammanfattningsvis gör regeringen bedömningen att den föreslagna regeln om interna lån som ersätter externa tillfälliga lån inte bör ändras.

Lagförslaget

De nya bestämmelserna om avdragsbegränsningar för vissa ränteutgifter bör tas in i två nya paragrafer, 24 kap. 10 b och 10 c §§ IL.

6.7 Undantagsregler

6.7.1 Behovet av undantagsregler

Regeringens bedömning: Bestämmelser om undantag från reglerna som begränsar avdragsrätten för ränta bör införas i vissa situationer.

Bedömningen i Finansdepartementets promemoria: Överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser ställer sig positiva till att undantagsregler införs. Remissinstansernas synpunkter på enskilda frågor i förslaget behandlas mer ingående i avsnitt 6.7.2 och 6.7.3.

Skälen för regeringens bedömning: Syftet är som ovan framgått att motverka vissa skatteupplägg som innebär att det svenska beskattningsunderlaget urholkas och där de affärsmässiga skälen för förfarandena är underordnade det övergripande syftet att uppnå skattefördelar. Det är främst förfaranden med överlåtelser av näringsbetingade andelar från företag inom en intressegemenskap genom intern lånefinansiering som

förslaget avser att motverka. Avsikten är att förslaget inte ska onödigt försvara affärsmässigt motiverade transaktioner. Prop. 2008/09:65

I Finansdepartementets promemoria gjordes bedömningen, mot bakgrund av den remisskritik som framfördes, att Skatteverkets förslag skulle få allt för långtgående konsekvenser och omfatta många fler transaktioner än vad som avsetts. Regeringen delar bedömningen i Finansdepartementets promemoria att undantagsregler behöver införas.

6.7.2 Undantaget vid en viss lägsta beskattning – ”tioprocentsregeln”

Regeringens förslag: Avdrag för ränteutgifter ska få göras, om den inkomst som motsvarar utgiften skulle ha beskattats med minst tio procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.

När det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten har möjlighet att få avdrag för utdelning ska tioprocentsregeln inte gälla, om Skatteverket kan visa att såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgiften till övervägande del inte är affärsmässigt motiverade. I en sådan situation får avdrag således inte göras för ränteutgiften.

Förslaget i Finansdepartementets promemoria: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utöver promemorians förslag föreslår regeringen att bolag som har möjlighet att göra avdrag för utdelning ska få göra avdrag för ränteutgifter med stöd av tioprocentsregeln. Tioprocentsregeln ska emellertid inte tillämpas på dessa företag om Skatteverket kan visa att såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgiften till övervägande del inte är affärsmässigt motiverade. Vidare föreslår regeringen att tioprocentsregeln ska få användas också vid s.k. back-to-back-lån. Dessutom har vissa redaktionella ändringar gjorts.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser efterlyser förtydliganden när det gäller tillämpligheten av tioprocentsregeln, bl.a. i fråga om schablonbeskattade företag och livförsäkringsbolag. Vidare pekar ett antal remissinstanser på att det skulle uppkomma problem för bl.a. investmentföretag och kooperativa ekonomiska föreningar eftersom dessa inte omfattas av tioprocentsregeln. *Sveriges Kommuner och Landsting* anser att förslaget skadar de kommunala internbankerna. *Lantbrukarnas Riksförbund* anser att det bör klargöras att kopplingen mellan lånen ska framstå som uppenbar vid slussning för att bedömningen av skattesatsen ska göras för ett annat företag än det företag som det ränteavdragsyrkande företaget har ett låneavtal med. *Länsrätten i Västmanlands län* menar att det torde vara svårt för Skatteverket att visa att den som faktiskt har rätt till räntan och slutligen också erhåller betalningen hör hemma i ett skatteparadis. Tungrodda processer kan förutses. *Skatteverket* anför att den valda nivån om tio procent normalt bör vara tillräcklig, eftersom upplägg där hybridföretag,

Skälen för regeringens förslag

I Skatteverkets hemställda diskuterades olika alternativ för att undanta transaktioner med företagsekonomiska motiv från avdragsförbudet. Enligt ett av alternativen skulle avdrag kunna få göras under förutsättning att mottagaren av räntan beskattades på en viss minsta nivå. Enligt ett annat alternativ som nämndes skulle mottagaren av räntan inte beskattas för ränteintäkter i de fall ränteutgiften inte får dras av. Slutligen diskuterades alternativet att avdrag helt eller delvis skulle kunna få göras om det föreligger särskilda skäl.

I likhet med vad som föreslogs i Finansdepartementets promemoria anser regeringen att en undantagsregel bör införas som innebär att avdrag får göras om det företag som faktiskt har rätt till den ränteinkomst som motsvarar ränteutgiften beskattas över en viss nivå. Den föreslagna undantagsregeln ska främst gälla interna transaktioner, dvs. där det företag som har ränteutgiften och det företag som har rätt till motsvarande inkomst ingår i samma intressegemenskap. I detta sammanhang betraktas interna lån som ersätter externa tillfälliga lån som interna förfaranden, eftersom bedömningen av beskattningsnivån görs visavi den interna långgivaren och inte den tillfälliga externa långgivaren.

Regeringen anser vidare att samma principer för att göra undantag från avdragsbegränsningen också bör gälla för s.k. back-to-back-lån. Till skillnad från vad som föreslogs i promemorian bör detta uttryckligen anges i lagtexten. I dessa fall kommer bedömningen av beskattningsnivån att göras i förhållande till ett företag inom intressegemenskapen som har en fordran på den externa långgivaren. Detta innebär att det i samtliga fall bara blir aktuellt att visa att ränteinkomsten har beskattats med en viss nivå avseende ett företag som ingår i samma intressegemenskap. Det företag som begär avdrag för ränteutgifter behöver således inte ta fram underlag som rör beskattningen av företag som inte ingår i intressegemenskapen.

I Finansdepartementets promemoria ansågs en regel som innebär att avdrag ska göras även för interna lån om det företag i intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten beskattas på en viss lägsta nivå, vara relativt sett lättillämpad både för företagen och Skatteverket. Som skäl angavs att de skattskyldiga bara behöver konstatera, genom ett hypotetiskt test, att ränteinkomsten hos det företag i intressegemenskapen som är den faktiska mottagaren beskattas på en viss lägsta nivå. Flera remissinstanser har framfört att de inte anser att regeln är lättillämpad. Regeringen bedömer dock att tioprocentregeln i de flesta fall inte kommer att vara onödigt komplicerad att tillämpa i praktiken. Den främsta anledningen till detta är att avdragsbegränsningen endast avser internt lånefinansierade förvärv av delägarätter från företag inom den egna intressegemenskapen. Företaget behöver således varken ta fram bevisning rörande löpande transaktioner eller förhållanden som rör externa förvärv. Sett i relation till att en tioprocentregel i sig utgör en fördel för företagen, kan det merarbete som kan uppkomma till följd av regeln därför inte anses vara oacceptabelt stort.

Skatteverket är av uppfattningen att den valda nivån om tio procent normalt bör vara tillräcklig eftersom upplägg där hybridföretag, hybrid-instrument och skatteparadisbolag används kommer att omfattas av avdragsbegränsningen och anför därutöver följande. Om det skulle visa sig att gränsen är för lågt satt på grund av att resultatet blir att företaget anpassar sig så att det blir tio procents beskattning i stället för att ingen beskattning sker kan gränsen höjas. Alternativt kan regler liknande de som nyligen har införts i Nederländerna införas. Dessa går ut på att avdrag inte får göras, trots att tioprocentkriteriet är uppfyllt, om skattemyndigheten kan visa att transaktionerna inte har genomförts av sunda affärsmässiga skäl.

Vad som är en lämplig nivå kan diskuteras. Nederländerna, vars regler om avdragsbegränsning har varit utgångspunkt för utformandet av de föreslagna reglerna, har en presumtion för att transaktioner är affärsmässigt betingade om räntan beskattas med minst tio procent. Ett annat alternativ som skulle kunna övervägas är att använda samma nivå som i CFC-reglerna i 39 a kap. IL. Vid tillämpningen av dessa regler hamnar procentsatsen för närvarande på 15,4 procent. Med hänsyn till att syftet med regleringen är att motverka just den identifierade formen av skatteplanering anser regeringen att en nivå på tio procent bör vara tillräcklig för att kraftigt sänka incitamenten för att vidta skatteupplägg med ränteavdrag inom en intressegemenskap. Regeringen föreslår därför att avdrag ska få göras om beskattningsnivån avseende den ränteinkomst som motsvarar ränteutgiften uppgår till minst tio procent.

Skatteverket har föreslagit att verket ska ges en möjlighet att vägra avdrag trots att förutsättningarna i tioprocentregeln är uppfyllda, om Skatteverket kan visa att transaktionerna inte har genomförts av sunda affärsmässiga skäl. Regeringen anser att en sådan generell regel inte bör införas nu. Däremot avser regeringen att ge Skatteverket i uppdrag att utvärdera och följa upp den lagstiftning som föreslås (se vidare avsnitt 6.11).

Hur ska beskattningens nivå avgöras?

I Finansdepartementets promemoria gjordes bedömningen att beskattningsnivån borde avgöras genom ett hypotetiskt test utifrån antagandet att en, mot den aktuella ränteutgiften, motsvarande ränteinkomst utgör en beskattningsbar inkomst hos mottagaren och att denna är den enda inkomst som mottagaren har.

Skatteverket anser att det bör klargöras att förutsättningarna i tioprocentregeln inte ska anses vara uppfyllda exempelvis om en inkomst i det andra landet behandlas som utdelning och denna är skattefri. Av denna orsak bör lagtexten förändras så att ledet ”ränte” tas bort i ordet ränteinkomsten.

Regeringen delar bedömningen som gjordes i promemorian att ett hypotetiskt test bör göras för att avgöra beskattningsnivån. Det hypotetiska testet är tänkt att gå till på det sättet att hänsyn inte ska tas till överskott eller underskott som härstammar från normal drift eller till normalt avdragsgilla utgifter hos det mottagande företaget. En

konsekvens av detta blir att förutsättningarna för att tillämpa tio-procentsregeln inte bör vara uppfyllda om t.ex. ränteinkomsten kan neutraliseras genom ett grundavdrag, fribelopp eller liknande avdrag. Det mottagande företaget ska behandlas som om det enbart haft den inkomst som motsvarar den ränteutgift som är föremål för bedömning. Om beskattningen i ett sådant fall uppgår till minst tio procent är kravet på lägsta beskattning uppfyllt. Det är alltså beskattningen av den inkomst som motsvarar ränteutgiften som är avgörande vid bedömningen av om beskattningsvillkoret är uppfyllt eller inte. Om beskattningen bedöms uppgå till minst tio procent är kravet på lägsta beskattning uppfyllt. Nedan diskuteras vad som bör gälla vid schablonbeskattning och liknande samt för företag som har möjlighet att göra avdrag för utdelning.

Bedömningen av beskattningsnivån kan avse både skattesubjekt som hör hemma i Sverige och skattesubjekt som hör hemma i utlandet. När det gäller skattesubjekt som hör hemma i utlandet är det klassificeringen i den utländska rättsordningen som läggs till grund för bedömningen. Om ränteinkomsten t.ex. klassificeras som utdelning eller kapitalvinst på näringsbetingade andelar och därför är skattefri, är undantaget inte tillämpligt. Detsamma gäller om betalningen skatterättsligt behandlas som en nullitet på grund av att den utländska rättsordningen klassificerar den som en företagsintern betalning. Det kan även finnas stater som har en särskild lägre beskattningsnivå för t.ex. ränteinkomster eller för inkomster som inte har uppkommit på grund av verksamhet i den staten. Även i dessa fall gäller att beskattningens nivå ska fastställas utifrån den lägre skattesatsen, om det är så att den skulle ha tillämpats på den aktuella inkomsten. Det relevanta är att den inkomst som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst tio procent om det varit bolagets enda inkomst. För att det klart ska framgå att det är det belopp som motsvarar ränteutgiften som avses, oavsett hur det benämns i den stat där mottagaren har hemvist anser regeringen att det finns skäl att, såsom Skatteverket föreslagit, i lagtexten byta ut "ränteinkomst" mot "inkomst".

Avdrag får inte göras med stöd av tioprocentsregeln när ett fast driftställe är mottagare av räntan om beskattningen i det fasta driftstället understiger tio procent och den stat där bolaget hör hemma undantar inkomsten från beskattning, exempelvis genom exempt-metoden. Vid tillämpningen av det hypotetiska test som nämns ovan är det den faktiska allokeringen av inkomsten som ska vara avgörande vid bedömningen av om beskattningen uppgår till minst tio procent eller inte. Om inkomsten allokeras till ett fast driftställe i en stat med lägre beskattning än tio procent och det fasta driftställets inkomst är undantagen från beskattning i bolagets hemviststat saknar således beskattningsnivån i bolagets hemviststat betydelse för den hypotetiska bedömningen.

Det är det bolag som överväger att göra avdrag för ränteutgiften som ska göra det hypotetiska testet avseende beskattningsnivån av motsvarande inkomst i ett annat företag inom intressegemenskapen.

Vid bedömningen av om avdrag får göras för ränta med stöd av tioprocentsregeln är som framgått ovan beskattningen av det företag inom intressegemenskapen som *faktiskt har rätt till inkomsten* avgörande. I Finansdepartementets promemoria angavs att ledning för att fylla ut uttrycket ”det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till ränteinkomsten” kan hämtas från uttrycket ”beneficial owner”. Regeringen delar denna bedömning. *Sveriges advokatsamfund* anför att det saknas en allmänt accepterad tolkning av uttrycket ”beneficial owner”. Regeringen anser att uttrycken ”den som faktiskt har rätt till inkomsten” och ”beneficial owner” i princip ska motsvara varandra. Det som avses är att mottagaren ska ta emot den inkomst som motsvaras av ränteutgiften för egen del. Det räcker med andra ord inte att endast ha en formell rätt till inkomsten, utan företaget ska vara den verkliga och rättmätiga ägaren som åtnjuter de ekonomiska fördelarna.

Syftet med formuleringen ”den som faktiskt har rätt till inkomsten” är att förhindra s.k. slussning där den faktiska ägaren till inkomsten är ett företag i intressegemenskapen som hör hemma i ett lågskatteland, men lånet ”slussas” via ett eller flera företag i intressegemenskapen där beskattningen är högre än tio procent. Ränteutgifter som avser ett lån från ett företag i intressegemenskapen som hör hemma i en stat utan inkomstbeskattning ger således inte rätt till avdrag, oavsett om lånet slussats via ett företag som hör hemma i en stat där inkomstbeskattningen uppgår till minst tio procent. Det sagda medför även att undantaget får tillämpas i den omvända situationen. Tioprocentsregeln är således tillämplig om den aktuella inkomsten betalas till ett företag inom intressegemenskapen som hör hemma i ett skatteparadis, men den faktiska ägaren till inkomsten är ett företag i intressegemenskapen med hemvist i en stat med minst tio procents beskattning av inkomsten. Det bör dock noteras att i normala fall torde den formella mottagaren också vara det företag som faktiskt har rätt till inkomsten.

Skatteverket menar att i syfte att motverka kringgåenden bör slussningsmomentet i tioprocentsregeln bara användas till den skattskyldiges nackdel. Detta innebär att om det första bolaget i kedjan inte beskattas för inkomsten med minst tio procent så är förutsättningarna i tioprocentsregeln inte uppfyllda. Avdrag för ränta kan då bara göras om det föreligger affärsmässiga skäl enligt andra punkten. Regeringen anser inte att det finns skäl att begränsa tioprocentsregeln på det sätt Skatteverket föreslår.

Internbanker

När det gäller räntebetalningar till s.k. internbanker (särskilda företag eller enheter i större koncerner som ansvarar för i princip all finansiell verksamhet inom koncernen, såsom koncernintern in- och utlåning och extern kapitalanskaffning) är avsikten att avdrag ska få göras för ränteutgifter enligt tioprocentsregeln, om banken är etablerad i en stat där beskattningen av inkomsterna uppgår till minst tio procent, under förutsättning att det inte handlar om s.k. slussning.

Internbankers affärsmässiga verksamhet är av en liknande natur som den verksamhet som bedrivs av externa banker och andra finansiella institutioner. Internbanken bör därför normalt betraktas som den som faktiskt har rätt till inkomsten vid transaktioner med andra koncernföretag på grund av sin funktion som bank inom koncernen. Även om en internbank har tagit emot koncernintern inlåning från koncernföretag och lånar ut till andra (eller samma) företag inom koncernen är det således internbanken som faktiskt har rätt till ränteinkomsterna, under förutsättning att det inte är fråga om sådan otillbörlig skatteplanering genom ränteavdrag som Skatteverket har identifierat, eller av liknande slag. Syftet med att använda ”den som faktiskt har rätt till inkomsten” i bestämmelsen är med andra ord att hindra eventuella kringgåenden och inte att påföra företagen en skyldighet att redovisa samtliga betalningsströmmar inom en koncern. Slutligen bör det i sammanhanget påpekas att om en internbank är belägen i en jurisdiktion där beskattningen understiger tio procent, så är första punkten inte tillämplig för lån från internbanken. Däremot skulle rätt till avdrag kunna föreligga enligt den nedan föreslagna alternativa undantagsregeln vid huvudsakligen affärsmässigt motiverade förhållanden (se avsnitt 6.7.3).

Samma synsätt som redogjorts för ovan bör gälla även för s.k. cash-pooling-verksamhet. Sådan verksamhet innebär att koncernens likviditet hanteras av ett eller flera företag. Detta kan ske t.ex. genom att varje koncernföretag har ett konto hos cash-poolen dit den dagliga över- eller underlikviditeten rapporteras och stäms av. Avdragsrätten för ränteutgifter till ett företag med cash pooling-verksamhet bör normalt inte ifrågasättas på den grunden att det inte faktiskt skulle ha rätt till ränteinkomsten. Om det är fråga om sådan skatteplanering med hjälp av ränteavdrag som är föremål för de föreslagna ändringarna kan dock avdragsrätten bli ifrågasatt.

Sveriges Kommuner och Landsting anser att förslaget skadar de kommunala internbankerna och anför bl.a. följande. De privata företagens internbanker kan luta sig mot ett objektiva undantagsrekvisit i punkten 1, dvs. tioprocentsregeln. Kommunala internbanker får i stället förlita sig på subjektiva undantagsregler. För att inte hamna i subjektiva bedömningar kommer kommunala bolag, till skillnad från privata företag, att tvingas ersätta interna lån med externa lån och hela kommunkoncernen kommer att tvingas diversifiera sin in- och utlåning. Kostnaderna för denna framtvingade förändring i medelshanteringen kan bli betydande. Därtill blir skattekonsekvenserna oförändrade. Den externa räntan blir avdragsgill för bolagen och kommunens ränteinkomster är undantagna från inkomstskatt.

Till att börja med konstaterar regeringen att internbanker i kommunala bolag omfattas av tioprocentsregeln. När kommuner själva verkar som internbanker är det en oundviklig följd av kommunernas undantag från skattskyldighet att lån från dessa internbanker inte omfattas av tioprocentsregeln. I dessa fall får de kommunala bolagen i stället visa att förhållandena är huvudsakligen affärsmässigt motiverade för att avdrag ska få göras.

Sveriges advokatsamfund anför att det kan vara mycket svårt, för att inte säga omöjligt, att i det enskilda fallet avgöra om tioprocentkravet är uppfyllt eftersom olika länders skattesystem ser mycket olika ut. I Estland finns det t.ex. ett system som innebär att bolagsinkomst inte beskattas förrän den delas ut. Frågan är om och när en ränteinkomst är beskattad med minst tio procent i ett sådant fall. Ett annat exempel är hur tioprocentkravet ska bedömas för bolag som beskattas schablonmässigt. Även *Svenska Bankföreningen*, *Svenska Fondhandlareföreningen* och *Finansbolagens förening* ställer frågan om vad som gäller bl.a. avseende Estlands beskattningssystem och menar att för att markera att det är den nominella skattesatsen som avses så skulle ett alternativ till lagtext kunna vara "...en normal skattesats om minst 10 procent". *Industrins Finansförening* tar också upp frågan om hur tioprocentregeln ska tillämpas på företagsbeskattningsreglerna i Estland samt vad som gäller för andra länders system med t.ex. den kontantprincip som bl.a. finns i USA och Mexico samt Hongkongs särskilda regler för offshore-verksamhet.

Lantbrukarnas Riksförbund menar att ställning bör tas till hur schabloninslag i beskattningen av den motstående parten ska bedömas. *Sveriges Försäkringsförbund* anför att livförsäkringsbolag har en skattemässigt speciell situation genom att huvuddelen av resultatet inte beskattas enligt inkomstskattelagen. I stället betalar livförsäkringsbolagen avkastningsskatt på de tillgångar som förvaltas för försäkringstagarnas räkning. Förslaget att från avdragsbegränsningen undanta de fall då ränteinkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats till minst tio procent kommer därför inte att omfatta livförsäkringsbolagen. Om det är ett livförsäkringsbolag som har tagit emot räntan måste i stället det andra undantaget tillämpas, dvs. undantaget för affärsmässiga transaktioner. Detta undantag är inte lika tydligt och enkelt att tillämpa. Det finns alltid en risk att affärsmässigheten ifrågasätts och då kan det vara svårt att bevisa motsatsen. De intressegrupper i vilka ett livförsäkringsbolag ingår riskerar därmed att få en mer osäker situation.

Olika former av schablonbeskattning och skatteuttag i övrigt som sker på annat sätt än genom traditionell inkomstskatt bör enligt regeringen inte i sig diskvalificera från tillämpning av tioprocentregeln. Det har således ingen självständig betydelse hur skatten betecknas eller är utformad. Avgörande är att inkomsten blir beskattad med minst tio procent. Omständigheterna i det enskilda fallet får avgöra om beskattning till minst tio procent ska anses föreligga eller inte. Rent generellt kan sägas att det bör röra sig om en faktisk skatt i den bemärkelsen att det inte ska finnas möjlighet att skjuta upp beskattningen på obestämd tid. I vissa fall kan det företag som tar emot ränteinkomsten beskattas enligt ett schablonskattesystem eller liknande system, som är utformat på ett sådant sätt att det inte går att fastställa om beskattning har utlösts till följd av ränteinkomsten eller av andra inkomster, eller av en kombination av dessa inkomster. Om det i en sådan situation inte framgår av omständigheterna hur stor del av beskattningen som hänför sig till ränteinkomsten, anser regeringen att det bör kunna bli aktuellt att göra en

Företag som kan göra avdrag för lämnad utdelning

I Finansdepartementets promemoria gjordes bedömningen att tio-procentsregeln inte skulle gälla, när mottagaren av räntan har rätt att göra avdrag för lämnad utdelning. Som motivering till denna begränsning angavs att ränteinkomsten i dessa specifika fall riskerar att bli obeskattad om den vidareutdelas (jfr RÅ 2007 ref. 85).

Svenskt Näringsliv, Näringslivets skattedelegation, Industrins Finansförening, AB Volvo, Skanska AB, AB Industrivärden, SSAB Svenskt Stål AB, Atlas Copco AB, Telefonaktiebolaget L M Ericsson (publ), Assa Abloy AB, SKF Group Headquarters, Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA, Electrolux, Investor AB, Stockholms Handelskammare, Svenska Riskkapitalföreningen, Sveriges Byggindustrier, Gambro AB, Husqvarna AB (publ), Investment AB Latour, Lantmännen, NCC AB och Trelleborg AB (publ) menar att investmentföretag kommer att drabbas på ett oacceptabelt sätt eftersom de undantas från tillämpningen av tio-procentsregeln trots att räntan beskattas med tio procent hos investmentföretagen. För dem kvarstår endast den subjektiva bedömningsgrunden, vilket utgör en oacceptabel särbehandling. Investmentföretagen skulle tvingas identifiera de delar av nu befintliga lån som genom åren kan ha använts för förvärv av delägarätter och även behöva kartlägga och bevaka framtida lån löpande. Vidare innebär den s.k. investmentbolagsrabatten att investmentföretag, till skillnad från traditionella företag, inte kan täcka sitt kapitalförsörjningsbehov genom nyemissioner, utan endast genom extern upplåning. Om ett investmentföretag till ett dotterbolag med ett finansieringsbehov tillför externt upplånade medel genom kapitaltillskott kan en ”återbetalning” till investmentföretaget endast ske genom utdelning, vilket är en inkomst som beskattas i investmentföretaget. En utdelningsinkomst, som av företagsekonomiska skäl används för amortering av den externa skulden, skapar således inte något utrymme för avdragsgill utdelning. Ett dotterbolag till ett investmentföretag eller ett bolag som står under ett investmentföretags bestämmande inflytande kan vidare ofta ha en eller fler externa ägare, medinvestorare. En lånefinansiering från ägarna för en omstrukturering kan vid ett genomförande av förslaget leda till att bolaget vägras avdrag för ränta till investmentföretaget.

KPMG Bohlins AB efterlyser ett klagörande och en analys av om syftet med de föreslagna reglerna är att avdragsbegränsningen ska träffa kooperativa ekonomiska föreningar och anför bl.a. följande. I vissa fall har kooperativa ekonomiska föreningar rätt till avdrag för lämnad utdelning enligt 39 kap. 21–24 a §§ IL. I Sverige finns det flera mycket stora koncerner med kooperativa föreningar som moderbolag. Till skillnad mot motsvarande aktiebolagskoncerner riskerar dessa föreningskoncerner att inte kunna använda sig av tio-procentsregeln. En konsekvens blir att de riskerar att träffas av avdragsbegränsningen för räntebetalningar både för framtida och historiska omstruktureringar. Även *Södra Skogsägarna ekonomisk förening, Lantmännen* och

Kooperativa Förbundet (KF) tar upp denna fråga. De kan inte se något skäl till varför en kooperativ ekonomisk förening ska uteslutas från tillämpningen av tioprocentsregeln. Om förslaget genomförs kommer det att innebära en konkurrensnackdel för dem jämfört med konkurrenter som bedriver sin verksamhet i koncerner som enbart består av aktiebolag. Enligt deras uppfattning kan inte det vara avsikten med förslaget.

Regeringen anser att bedömningen i Finansdepartementets promemoria att de aktuella företagen inte bör omfattas av tioprocentsregeln utgör en befogad utgångspunkt eftersom dessa företag har möjlighet att neutralisera beskattningen av ränteinkomster genom att vidareutdela inkomsterna till sina ägare. Mot bakgrund av remissinstansernas synpunkter är det dock tydligt att företag som har möjlighet att göra avdrag för lämnad utdelning i alltför hög grad skulle påverkas negativt av att inte omfattas av tioprocentsregeln. Det är därför rimligt att även dessa företag ska kunna tillämpa tioprocentsregeln.

Med hänsyn till den särskilda skattesituation i vilken företag som kan göra avdrag för utdelning befinner sig – en situation som ökar de praktiska möjligheterna att kringgå de nu föreslagna reglerna – anser regeringen dock att det bör införas en möjlighet att i vissa fall neka avdrag för ränteutgiften. Regeringen anser därför att det bör införas en särskild regel som ger Skatteverket möjlighet att visa att både den skuld och det förvärv som ligger till grund för ränteutgiften inte till övervägande del är affärsmässigt motiverade.

Vid bedömningen av vilken nivå som är lämplig har regeringen stannat för ”övervägande del”, bl.a. eftersom Skatteverket inte har insyn i ett företags verksamhet. Med ”övervägande” del avses mer än hälften (se även avsnitt 6.9). Konsekvensen av att Skatteverket kan visa att förhållandena till övervägande del inte är affärsmässigt motiverade blir att avdrag inte får göras för ränteutgiften, varken med stöd av tioprocentsregeln eller undantaget i andra punkten (dvs. ventilen). Genom den här regeln kan t.ex. ett sådant upplägg som beskrivs i rättsfallet RÅ 2007 ref. 85 (se 6.1.3) förhindras.

Utöver vad som har tagits upp ovan påminner Svenskt Näringsliv, Näringslivets skattedelegation, Industrins Finansförening, AB Volvo, Skanska AB, AB Industrivärden, SSAB Svenskt Stål AB, Atlas Copco AB, Telefonaktiebolaget L M Ericsson (publ), Assa Abloy AB, SKF Group Headquarters, Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA, Electrolux, Investor AB, Stockholms Handelskammare, Svenska Riskkapitalföreningen, Sveriges Byggindustrier, Gambro AB, Husqvarna AB (publ), Investment AB Latour, Lantmännen, NCC AB och Trelleborg AB (publ) om att utrymmet för investmentföretagen att genom interna lån genomföra sådana förfaranden som förslaget syftar till att förhindra redan är kraftigt begränsat. Detta har nyligen bekräftats av Regeringsrätten i en dom den 9 maj 2008 (RÅ 2008 ref. 14), vilken inte har berörts eller beaktats i förslaget.

Investmentföretag är ett skattemässigt begrepp som definieras i 39 kap. 15 § IL. Med investmentföretag avses ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening a) som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller liknande tillgångar, b) vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda andelsägarna riskfördelning, och c) som ett stort antal fysiska

personer äger andelar i. Lånefordringar på intresse- och dotterföretag kan enligt Regeringsrätten (RÅ 2008 ref. 14) inte anses utgöra värdepapper eller liknande tillgångar vid tillämpningen av beskattningsbestämmelserna för investmentföretag. Regeringsrättens dom innebär i och för sig att möjligheterna för investmentföretag att uppnå otillbörliga skattefordelar med hjälp av ränteupplägg har begränsats, eftersom ett alltför stort innehav av lånefordringar i intresseföretag skulle kunna innebära en risk att mista den skattemässiga statusen som investmentföretag. Enligt regeringens mening är dock risken att mista sin status som investmentföretag inte alltför stor och i många fall teoretisk med hänsyn till att dessa företag har stor omsättning och ändå i huvudsak sysslar med värdepappersförvaltning. Det står därför klart att dessa företag fortfarande har möjlighet att inneha lånefordringar i intresseföretag utan att en sådan risk behöver förverkligas. Det anförda föranleder därför ingen annan bedömning.

Lagförslaget

Den föreslagna undantagsbestämmelsen bör tas in som en första punkt i två nya paragrafer, 24 kap. 10 d och 10 e §§ IL. Regeln om företag som har rätt att göra avdrag för utdelning bör tas in som ett andra stycke i samma paragrafer.

6.7.3 Undantaget vid huvudsakligen affärsmässigt motiverade förhållanden – ”ventilen”

Regeringens förslag: Avdrag ska få göras för ränteutgifter, oavsett hur motsvarande inkomst har beskattats, om såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna huvudsakligen är affärsmässigt motiverade.

Förslaget i Finansdepartementets promemoria: Överensstämmer med regeringens med undantag för vissa redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: Många remissinstanser ifrågasätter rekvisitet ”huvudsakligen motiverade av affärsmässiga skäl”. *Sveriges advokatsamfund* menar att tillämpningen av uttrycket affärsmässiga skäl riskerar att bli fiskal, skönsmässig och oförutsägbar. Om affärsmässiga skäl över huvud taget ska krävas bör endast förvärvet prövas, inte finansieringen. *Svenskt Näringsliv*, *Näringslivets skattedelegation*, *Industrins Finansförening*, *AB Volvo*, *Skanska AB*, *AB Industrivärden*, *SSAB Svenskt Stål AB*, *Atlas Copco AB*, *Telefonaktiebolaget L M Ericsson (publ)*, *Assa Abloy AB*, *SKF Group Headquarters*, *Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA*, *Electrolux*, *Investor AB*, *Stockholms Handelskammare*, *Svenska Riskkapitalföreningen*, *Sveriges Byggindustrier*, *Gambro AB*, *Husqvarna AB (publ)*, *Investment AB Latour*, *Lantmännen*, *NCC AB* och *Trelleborg AB (publ)* är av uppfattningen att svårigheterna vad gäller bevisning och hantering av transaktionernas affärsmässighet blir oproportionerligt betungande. Utöver nivån måste de praktiska problem beaktas som följer av betydande beviskrav, såsom

dokumentation, kvantifieringar etc. Vidare anser de att kravet på att företagna transaktioner inom koncerner ska vara affärsmässiga till 75 procent är oproportionerligt högst i förhållande till vad som gäller i skatteflyktslagen. *Industrins Finansförening* menar att det finns en betydande risk att svenska företag som är utelämnade till en tillämpning av den andra punkten får en konkurrensnackdel till följd av osäkerhet och utfall. Det torde vidare saknas möjligheter att få förhandsbesked i bevisfrågor av det aktuella slaget. *Skatteverket* anser att det bör förtydligas att regeln ska tillämpas restriktivt. *Länsrätten i Västmanlands län* kan förutse besvärliga processer och menar att erfarenheten visar att rekvisit av det slag som det föreslagna, dvs. ”affärsmässigt motiverat” är oerhört svåra att tillämpa. *Sveriges Kommuner och Landsting* menar att bedömningen i undantaget för affärsmässiga skäl inte bör baseras på ett huvudsaklighetsrekvisit. Det stämmer inte heller överens med det skäl som har anförts för att införa en ränteavdragsbegränsning, dvs. att stoppa meningslösa transaktioner eftersom även affärsmässiga transaktioner stoppas om de inte är tillräckligt affärsmässiga i förhållande till skattefördelarna. *Sveriges Byggindustrier* anser att det borde räcka med att det finns affärsmässiga skäl för transaktionerna eftersom det är så gott som omöjligt att beräkna hur stor andel av ett förvärv respektive skuldsättning som är affärsmässigt motiverat. *Lantbrukarnas Riksförbund* ifrågasätter om det de facto är möjligt att värdera graden av affärsmässiga skäl respektive andra skäl (t.ex. skatteplaneringsskäl) på det sätt som lagstiftningen kräver. Dessutom synes den uttalade motiveringen vara mer kopplad till bevisningen än till hur bedömningen ska ske. Användandet av uttrycket ”huvudsakligen” kan således ifrågasättas. Om det inte tas bort kommer otvetydigt affärsmässigt bedriven verksamhet att beröras trots att det i Finansdepartementets promemoria anges att sådan verksamhet inte ska beröras.

Skälen för regeringens förslag: Inledningsvis kan konstateras att majoriteten av alla företag inte alls kommer att påverkas av reglerna om ränteavdragsbegränsningar, eftersom de inte ingår i en intressegemenskap. De företag som ingår i en intressegemenskap berörs inte av de föreslagna ränteavdragsbegränsningarna om de inte har gjort interna förvärv och, direkt eller indirekt, har interna lån. Därmed kvarstår ett förhållandevis begränsat antal företag som potentiellt berörs, nämligen företag som ingår i en intressegemenskap och som direkt, eller indirekt, har interna lån som avser interna förvärv av delägarätter. Även inom denna begränsade krets torde de flesta företag få göra avdrag med stöd av tioprocentsregeln. Frågan är om det, trots dessa långtgående begränsningar krävs någon ytterligare undantagsregel, dvs. någon sorts ventil. Det kan inte uteslutas att det finns några undantagsfall där beskattningen är mycket låg, samtidigt som det uppenbarligen inte handlar om sådan skatteplanering som reglerna är avsedda att motverka. Regeringen anser att det bör finnas en möjlighet att få göra avdrag även i sådana situationer. Det finns därför behov av en alternativ undantagsregel som ska gälla även om den inkomst som motsvarar ränteutgiften beskattas med mindre än tio procent. Regeringen föreslår därför att avdrag enligt denna regel ska få göras för ränteutgiften om såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för utgiften huvudsakligen är affärsmässigt motiverade.

Av den föreslagna bestämmelsen framgår att rättshandlingarna måste vara *huvudsakligen* affärsmässigt motiverade för att undantaget ska vara tillämpligt. Med huvudsakligt avses i inkomstskattelagen ca 75 procent eller mer (se prop. 1999/2000:2, del 1, s. 502 f.). Det kvantifierade uttrycket tas in i regeln för att det klart ska framgå att undantaget bara ska tillämpas om de affärsmässiga motiven – vid sidan om eventuella skatteeffekter – är klart överordnade övriga skäl för transaktionerna. Det krävs dock inte enbart affärsmässiga skäl för att undantaget ska få tillämpas.

Flera remissinstanser ifrågasätter huvudsaklighetsrekvisitet och menar att det är oproportionerligt högt eftersom det uttalas att de nya reglerna fokuserar på skatteundraganden. Mot bakgrund av att tillämpningsområdet har begränsats genom att endast interna förvärv och i princip endast interna lån omfattas av avdragsbegränsningen och att tioprocentregeln bör gälla i de allra flesta fall anser regeringen att det finns fog för en restriktivt utformad alternativ undantagsregel. Med andra ord är den aktuella bestämmelsen en kompletterande säkerhetsventil för vissa undantagsfall. Redan detta talar för att det finns skäl för att ställa kravet på affärsmässighet relativt högt. Vidare bör det erinras om att syftet bakom den föreslagna huvudregeln om avdragsbegränsningar är att motverka vissa skatteupplägg som innebär att det svenska beskattningsunderlaget urholkas. För att detta syfte ska uppnås anser regeringen att rekvisitet huvudsakligen är lämpligt. Innebörden av ”affärsmässigt motiverat” är att det ska ligga på företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden – utöver eventuella skatteeffekter – bakom de transaktioner som ska bedömas. Givetvis ska en samlad bedömning göras och i detta ligger att alla relevanta faktorer ska beaktas.

Det som ska bedömas är den interna skulden och det interna förvärv som skulden avser. Den interna skulden uppkommer normalt av att det föreligger ett finansieringsbehov i samband med ett förvärv. Normalt torde det inte vara aktuellt att självständigt ifrågasätta själva finansieringen.

När det gäller ett internt förvärv av delägarätter kan det finnas flera affärsmässiga skäl för en sådan transaktion. I det följande beskrivs ett exempel som är tänkt att omfattas av den föreslagna ventilen. En multinationell koncern som bedriver tillverknings- och försäljningsverksamhet i många delar av världen har en organisation med ett tiotal huvudkontor för olika regioner. I en av dessa regioner finns endast ett land – eller endast ett fåtal länder – som har en tillräckligt juridiskt, politiskt och ekonomiskt stabil situation för att vara lämpat som bas för huvudkontoret för verksamheten i regionen. Huvudkontoret lokaliseras i detta land som har en beskattning som understiger tio procent. Den multinationella koncernen bedriver reell ekonomisk verksamhet i landet. I samband med en omstrukturering av verksamheten i regionen förvärvar ett svenskt aktiebolag ett dotterbolag från ett annat bolag i koncernen och finansierar förvärvet genom ett lån från huvudkontoret i regionen där det förvärvade bolaget är lokaliserat. Detta förfarande är normalt för koncernen och har vidtagits även i samband med omorganisationer av verksamheten i andra regioner. Ränteutgifterna som betalas till huvudkontoret i regionen följer normal praxis inom koncernen och är inte anmärkningsvärt stora jämfört med vad som betalats i samband med lån

till företag i andra länder med högre beskattning. Trots att motsvarande inkomst inte skulle beskattas med minst tio procent bör ändå avdrag för ränteutgifterna få göras i detta exempel med stöd av ventilen.

Det som ska vara affärsmässigt motiverat för att avdrag ska få göras är dels det interna förvärv som upplåningen har finansierat, dels den skuldförbindelse som ligger till grund för själva räntebetalningen. Således är det samtliga ingående komponenter som ska vara affärsmässigt motiverade. Anledningen till att både skulden och förvärvet ska visas vara affärsmässigt motiverade är att undantaget inte får öppna en möjlighet till kringgående genom att påvisa affärsmässighet endast i en del av ett skatteplaneringsförfarande, och på så vis undgå tillämpning av huvudregeln.

De EG-rättsliga aspekterna av huvudsaklighetskriteriet kommenteras nedan.

Lagförslaget

Den föreslagna undantagsbestämmelsen bör tas in som en andra punkt i två nya paragrafer, 24 kap. 10 d och 10 e §§ IL.

6.8 Vissa EG-rättsliga aspekter

Svenskt Näringsliv, Näringslivets skattedelegation, Industrins Finansförening, AB Volvo, Skanska AB, AB Industrivärden, SSAB Svenskt Stål AB, Atlas Copco AB, Telefonaktiebolaget L M Ericsson (publ), Assa Abloy AB, SKF Group Headquarters, Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA, Electrolux, Investor AB, Stockholms Handelskammare, Svenska Riskkapitalföreningen, Sveriges Byggindustrier, Gambro, Husqvarna AB, Investment AB Latour, Lantmännen, NCC AB och Trelleborg AB anför att det framstår som uppenbart att förslaget till ränteavdragsförbud går utöver vad som är nödvändigt för att syftet med reglerna ska uppnås och anför bl.a. följande. Reglerna är inte förenliga med gemenskapsrätten. Inskränkningar av denna kan bara accepteras om de tjänar ändamålet att hindra företeelser som går ut på att skapa rent konstlade upplägg utan någon ekonomisk förankring och med enda syfte att undvika skatt. EG-domstolen har i mål om underkapitaliseringsregler (mål C-524/04 den 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, nedan ”Thin Cap”) bekräftat att åtgärder för att förhindra överskudsättning måste begränsas till rent konstlade upplägg. Detta skulle kunna uppnås om uttrycket ”huvudsakligen” togs bort från lagförslaget. De nämnda restriktionerna framgår också av det meddelande, KOM (2007) 785,²⁴ som Europeiska kommissionen lade fram den 10 december 2007. Enligt EG-rätten är det i en situation av här aktuellt slag inte fråga om att slå fast en viss grad av affärsmässighet där hinder mot etableringskravet är godtagbart. Det är tvärtom endast i avsaknad av affärsmässighet som

²⁴ Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om tillämpning av åtgärder för att motverka missbruk i fråga om direkt beskattning – inom EU och i förhållande till tredje land, KOM/2007/0785 slutlig.

hinder kan godtas. Därutöver är det svårt att förstå logiken med att inte tillämpa samma resonemang som gjordes i samband med ändringarna av CFC-lagstiftningen till följd av EG-domstolens dom i mål C-196/04 den 12 september 2006, Cadbury Schweppes (nedan Cadbury Schweppes). Även *Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen och Finansbolagens Förening* har i ett gemensamt yttrande anfört att förslaget till ränteavdragsbegränsningar är att betrakta som sådana begränsningar i etableringsfriheten som innebär att EG-rättsliga restriktioner måste beaktas. De anser att ett krav på att transaktionerna ska vara affärsmässiga till minst 75 procent står i uppenbar och direkt strid med de EG-rättsliga kraven. *Sveriges advokatsamfund* påpekar att förslaget saknar en analys av hur de föreslagna reglerna förhåller sig till EG-rätten. Av EG-domstolens praxis följer att syftet att minimera skatt i sig är affärsmässigt motiverat och att medlemsstaterna inte får förhindra att skattskyldiga utövar sin rätt till fri rörlighet enbart därför att skatten i den andra medlemsstaten är lägre, såvida det inte är fråga om rent konstlade upplägg. Eftersom förslaget går längre än så kan förenligheten med EG-rätten starkt ifrågasättas. *Sveriges Kommuner och Landsting* anser inte heller att ett huvudsaklighetsrekvisit är förenligt med den EG-rättsliga synen på skatteflykt.

Inom Europeiska unionen (EU) omfattas frågor om direkta skatter av medlemsstaternas kompetens. Enligt EG-domstolens rättspraxis är medlemsstaterna dock skyldiga att iakttä EG-rätten vid utövandet av sin behörighet. Etableringsfriheten enligt artikel 43 EG-fördraget ger alla gemenskapsmedborgare rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare. Vidare innebär etableringsfriheten en rätt att bilda och driva företag på samma villkor som gäller för medborgare i etableringsstaten enligt den där gällande lagstiftningen. I enlighet med artikel 48 EG-fördraget inbegriper detta en rätt för bolag, som har bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, att utöva sin verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller en agentur.²⁵ I artikel 56 EG-fördraget regleras den fria rörligheten för kapital, som i princip även gäller i förhållande till länder utanför EU.

Av EG-domstolens praxis framgår att det föreligger ett hinder i den fria rörligheten när skilda regler tillämpas i jämförbara situationer eller när samma regel tillämpas i olika situationer.²⁶ En inskränkning i etableringsfriheten är bara tillåten om den motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. I ett sådant fall krävs det dessutom att inskränkningen är avsedd att säkerställa att ändamålet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål, dvs. är proportionerlig.²⁷ Argument som har accepterats i detta sammanhang är bl.a.

²⁵ Se t.ex. EG-domstolens dom den 21 september 1999 i mål nr C-307/97 *Compagnie de Saint-Gobain* (p. 3).

²⁶ Se t.ex. EG-domstolens dom den 29 april 1999 i mål nr C-311/97 *Royal Bank of Scotland* (p. 26 och där givna hänvisningar).

²⁷ Se bl.a. EG-domstolens domar den 13 mars 2007 i mål nr C-524/04 *Thin Cap* (p. 64), den 13 december 2005 i mål nr C-446/03 *Marks & Spencer* (p. 35) och den 12 september 2006 i mål nr C-196/04 *Cadbury Schweppes* (p. 47).

behovet att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang,²⁸ att motverka skatteflykt,²⁹ att förhindra helt konstlade upplägg i syfte att kringgå skattelagstiftningen, att motverka skatteundandragande,³⁰ att motverka missbruk³¹ eller att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.³²

De föreslagna bestämmelserna om avdragsbegränsningar tar sikte på räntebetalningar i de fall då gäldenären och borgenären är i intressegemenskap med varandra. Med intressegemenskap avses att ett av företagen har ett bestämmande inflytande i det andra företaget. EG-domstolen har slagit fast att transaktioner mellan företag i intressegemenskap inte ska prövas med ledning av reglerna om fri rörlighet för kapital utan uteslutande enligt reglerna om etableringsfrihet.³³ Enligt regeringens bedömning kommer de föreslagna bestämmelserna inte i konflikt med fördragets regler om fri etablering. Det är inte frågan om att tillämpa skilda regler i jämförbara situationer eller att tillämpa samma regel i olika situationer. I de av remissinstanserna återopade målen Thin Cap och Cadbury Schweppes gällde däremot olika regler beroende på om ett bolag hörde hemma i den berörda medlemsstaten eller inte. De nu föreslagna reglerna om begränsningar i avdragsrätten för ränta är desamma oavsett om det företag som har lämnat ett lån har hemvist i Sverige eller i en annan medlemsstat. Vidare gäller samma regler oavsett om det företag som vill göra avdrag för en räntekostnad är begränsat eller obegränsat skattskyldigt i Sverige. Det ovan nämnda meddelandet från kommissionen om skattemissbruk är därmed inte relevant i detta sammanhang.

Det bör framhållas att de undantag som föreslås och som ger företagen möjlighet att få göra avdrag för räntor om mottagaren beskattas med en viss lägsta nivå eller om det finns huvudsakligen affärsmässiga skäl inte har tillkommit av EG-rättsliga skäl. Motiven är i stället att förenkla för företagen och att normal affärsverksamhet i så stor utsträckning som möjligt inte ska försvåras. När det gäller möjligheten att visa en viss lägsta beskattning är förutsättningarna desamma oavsett om det är fråga om ett svenskt (t.ex. en kommun) eller ett utländskt skattebefriat subjekt. Detsamma gäller om det rör sig om ett svenskt eller utländskt schablonbeskattat subjekt. Inte heller görs någon skillnad mellan svenska och utländska företag när det gäller kravet på affärsmässiga skäl.

Sveriges advokatsamfund har påpekat att det saknas en analys av om reglerna om fria kapitalrörelser i förhållande till tredje land aktualiseras till följd av förslaget. Som nyss konstaterats ska de föreslagna begränsningarna i avdragsrätten bedömas med ledning av EG-fördragets regler

²⁸ Se t.ex. EG-domstolens dom den 13 mars 2005 i mål nr C-524/04 Thin Cap (p. 66 f.f.) och EG-domstolens dom den 28 januari 1992 i Bachmann-målet C-204/90.

²⁹ Se t.ex. EG-domstolens dom den 16 juli 1998 i mål nr C-264/96, ICI.

³⁰ Se EG-domstolens dom den 13 december 2005 i mål nr C-446/03 Marks & Spencer (p. 49).

³¹ Se EG-domstolens dom den 13 mars 2007 i mål nr C-524/04 Thin Cap (p. 71 f.f.).

³² Se t.ex. EG-domstolens dom den 18 juli 2007 i mål C-231/05 Oy AA (p. 53–56).

³³ Se exempelvis dom av den 10 maj 2007 i mål C-492/04, Lasertec, (p. 22 – 24) och EG-domstolens dom den 26 juni 2008 i mål C-284/06, Burda (p. 68 – 73 och där givna hänvisningar), jfr EG-domstolens dom den 3 oktober 2006 i mål C-452/04, Fidium Finanz, (p. 48 och 49).

om fri etablering. Dessa regler gäller inte i förhållande till tredje land. Redan av denna anledning strider avdragsbegränsningarna vad gäller räntebetalningar till tredje land inte mot EG-rätten.

När det gäller övriga överväganden avseende uttrycket ”huvudsakligen affärsmässigt motiverat” hänvisas till resonemanget i avsnitt 6.7.3 ovan.

6.9 Särskilt om bevisbörda, beviskrav och eftertaxering

I inkomstskattelagen används uttrycket ”visa” när det finns ett behov av att markera vem som har bevisbördan. I de fall då bevisbördans placering följer av allmänna principer har det bedömts som onödigt att belasta lagen med regler om bevisbördans placering (se prop. 1999/2000:2, del 1, s. 496). En huvudprincip vid inkomstbeskattningen är att det allmänna har bevisbördan såvitt gäller intäktssidan, medan den skattskyldige har bevisbördan såvitt gäller avdragsidan. Det allmänna har dock bevisbördan för att förutsättningar för eftertaxering och skattetillägg föreligger. Beviskravet är olika beroende på vad för slags beslut det är fråga om.

När det gäller 24 kap. 10 d § andra stycket och 10 e § andra stycket anser regeringen att det finns skäl att förtydliga att det är Skatteverket som har bevisbördan för att transaktionerna till övervägande del inte är affärsmässigt motiverade och därför används uttrycket ”visa” i lagtexten. När det gäller övriga föreslagna bestämmelser är avsikten att bevisbördans placering ska följa de allmänna principer som nämns ovan.

I två olika situationer finns kvantifierande uttryck i den föreslagna lagtexten, nämligen ”huvudsakligen” och ”övervägande”. För det första anges i 24 kap. 10 d § första stycket andra punkten och i 10 e § första stycket andra punkten IL att förhållandena ska vara ”huvudsakligen” affärsmässigt motiverade. För det andra anges i 10 d § andra stycket att Skatteverket ska kunna visa att förhållandena till ”övervägande” del inte är affärsmässigt motiverade. Uttrycket huvudsakligen slår endast fast att förhållandena ska vara affärsmässigt motiverade till 75 procent eller mer. Detta uttryck används inte för att reglera beviskravet. Inte heller uttrycket övervägande används för att reglera beviskravet, utan syftet med uttrycket är att slå fast att transaktionerna till mer än hälften inte är affärsmässigt motiverade.

Länsrätten i Västmanlands län har pekat på att i praktiken torde ränteavdrag inte kunna vägras genom eftertaxering och skattetillägg torde inte kunna påföras avseende de föreslagna bestämmelserna om back-to-back-lån och interna lån som ersätter tillfälliga externa lån. Länsrätten anför vidare att orsaken till detta är att det för tillämpning av dessa regler krävs kännedom om skuldförhållanden m.m. avseende andra företag i intressegemenskapen än det företag vars ränteavdrag ifrågasätts. Domstolen anför att såvitt den kan bedöma kan det företag som yrkar ränteavdraget knappast påstås ha lämnat en oriktig uppgift genom att underlåta att lämna uppgift om andra koncernföretags utlåning till företag närstående den aktuella långgivaren och det gäller även för det fall att samtliga långgivande och låntagande företag ingår i samma intressegemenskap.

Regeringen gör bedömningen att det rent principiellt inte finns anledning att se annorlunda på eftertaxeringsfrågan i en back-to-back situation eller vid ett internt lån som ersatt ett tillfälligt externt lån jämfört med andra situationer där avdrag yrkas. Som nämnts ovan är dessutom avsikten med de bestämmelser som nu föreslås att motverka otillbörlig skatteplanering. Förslaget har därför anpassats för att just sådana situationer ska träffas genom att det företag som yrkar avdrag för ränta kan visa att den motsvarande inkomsten beskattas med minst tio procent hos det företag i intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten eller att förfarandena huvudsakligen är affärsmässigt motiverade. Utgångspunkten är således att det kan bli aktuellt såväl med skattetillägg som eftertaxering vid tillämpningen av de föreslagna reglerna. Slutligen blir det dock en fråga för rättstillämpningen att i ett enskilt fall avgöra om det finns förutsättningar för eftertaxering och påförande av skattetillägg.

6.10 Ikraftträdande

Regeringens förslag: Reglerna ska träda i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2008.

Förslaget i Finansdepartementets promemoria: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* anser att förslaget har retroaktiva inslag som ger upphov till godtyckliga effekter för redan genomförda transaktioner beroende på i vilken ordning förvärv genomförts och anför bl.a. följande. Internt finansierade förvärv av företag som inte ingår i intressegemenskapen behöver inte prövas mot förslaget. Om däremot det externa bolaget i ett första steg har förvärvats av ett annat företag inom intressegemenskapen och sedan sålts vidare inom denna, finns en risk för att ränteutgifter som avser det andra förvärvet inte blir avdragsgilla. *Sveriges Kommuner och Landsting* anser att det i många fall kan vara omöjligt att utreda om ett förvärv en gång i tiden gjordes med ett externt eller internt lån. *Svenskt Näringsliv, Näringslivets skattedelegation, Industrins Finansförening, AB Volvo, Skanska AB, AB Industrivärden, SSAB Svenskt Stål AB, Atlas Copco AB, Telefonaktiebolaget L M Ericsson (publ), Assa Abloy AB, SKF Group Headquarters, Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA, Electrolux, Investor AB, Stockholms Handelskammare, Svenska Riskkapitalföreningen, Sveriges Byggindustrier, Gambro, Husqvarna AB, Investment AB Latour, Lantmännen, NCC AB och Trelleborg AB* anser att förslaget har retroaktiva inslag som förstärker problemen med de beviskrav som ställs upp i den alternativa undantagsregeln om att transaktionerna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade.

Skälen för regeringens förslag: Reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2008. Det är avdragseffekten som reglerna tar sikte på. De förfaranden som gett upphov till utgifterna kan dock ha

vidtagits innan ikraftträdandet och måste bedömas för att avgöra om avdrag ska få göras framöver.

Syftet med förslaget är att motverka otillbörlig skatteplanering med hjälp av ränteavdrag inom en intressegemenskap. Att de nya reglerna avses gälla även räntebetalningar som hänför sig till skuldförhållanden som uppkommit före ikraftträdandet innebär inte att reglerna ges retroaktiv verkan. Däremot kan detta innebära en praktisk olägenhet. På grund av rättvise- och konkurrensneutralitetsskäl samt för att stoppa skattebortfallet genom befintliga ränteupplägg anser regeringen dock det nödvändigt att reglerna även omfattar förfaranden som vidtagits före ikraftträdandet. Att vissa externa förvärv och vissa externt finansierade förvärv kan påminna om helt interna transaktioner föranleder inte att dessa bör behandlas i en särskild ordning utan är en oundviklig följd av reglernas uppbyggnad. Det bör i sammanhanget beaktas att avdragsbegränsningen endast kommer att gälla skulder som avser interna förvärv av delägarätter samt att företag vid sådana förvärv i de allra flesta fall kommer att kunna göra avdrag med stöd av tioprocentregeln. Det är endast i de fall där den alternativa undantagsregeln om att såväl skulden som förvärvet ska vara huvudsakligen affärsmässigt motiverade som det blir aktuellt att i mer detalj undersöka de bakomliggande transaktionerna. Ytterligare en aspekt som bör beaktas är att den år 2003 införda skattefriheten för kapitalvinster på näringsbetingade andelar har varit en av de främsta förutsättningarna för att kunna genomföra denna form av skatteplanering med ränteupplägg. Det är därför inte sannolikt att sådana upplägg har förekommit under alltför lång tid bakåt. Med hänsyn till detta och mot bakgrund av syftet med avdragsbegränsningen anser regeringen att de praktiska problem, som kan uppstå på grund av att räntor som hänför sig till skuldförbindelser som har uppkommit före ikraftträdandet omfattas, inte är oproportionerligt stora.

6.11 Uppföljning av den föreslagna lagstiftningen

Den lagstiftning som föreslås i denna proposition avser att förebygga skatteplanering genom lån och förvärv inom en intressegemenskap. Förslaget är resultatet av en svår avvägning mellan å ena sidan målet att förebygga skatteplanering och å andra sidan målet att inte försvåra för affärsmässigt bedrivna näringsverksamhet. Därvid har, efter inventering av ränteavdragsbegränsningar i andra länder, en bedömning gjorts av vilken metod som är lämpligast för att förebygga den av Skatteverket uppmärksammade skatteplaneringen. Som nämnts ovan bedöms den föreslagna ränteavdragsbegränsningen bidra till ett offentligfinansiellt utrymme som i en statisk beräkning ger möjlighet att sänka företagens skattebelastning med sju miljarder kronor. Detta fall avser dock mycket komplexa frågor och det finns därför anledning att peka på att en statisk beräkning av de offentligfinansiella effekterna inte ger en fullständig bild av framtida utfall. En statisk beräkning fångar inte upp förmodade eller tänkbara beteendeförändringar hos företagen, t.ex. förändringar i form av liknande eller annan typ av skatteplanering.

Mot denna bakgrund finns det anledning att följa upp lagstiftningen i olika avseenden för att utvärdera om den valda lösningen förebygger

Det bör särskilt följas upp om nya metoder för att kringgå lagstiftningen används när den uppmärksammade typen av skatteplanering förhindras och hur möjligheterna att tillämpa skatteflyktslagen har förbättras genom den nya lagstiftningen.

Förekomsten av ränteavdrag bör kartläggas såväl i ett bakåtblickande som i ett framåtblickande perspektiv så att regeringen får ett bättre beslutsunderlag avseende frågan om huruvida det krävs alternativa eller ytterligare ränteavdragsbegränsningar. Om det skulle visa sig att även skatteplanering vid t.ex. externa förvärv eller externa lån utgör allvarliga hot mot den svenska bolagsskattebasen avser regeringen att återkomma med regeländringar som motverkar detta.

Regeringen avser att under hösten 2008 återkomma med uppdrag till Skatteverket med ovanstående innebörd. Uppdraget kommer att ha två delar, dels uppföljning av den nya lagstiftningen, dels en bredare kartläggning av förekomsten av ränteavdrag och utvärdering av behov av ytterligare avdragsbegränsningar. De närmare detaljerna kommer att framgå av uppdraget till Skatteverket.

7 Förbättringar av 3:12-reglerna

7.1 Höjt schablonbelopp i förenklingsregeln

<p>Regeringens förslag: Nivån på schablonbeloppet i den s.k. förenklingsregeln höjs från två till två och ett halvt inkomstbasbelopp.</p>
--

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Flertalet av remissinstanserna som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget. *Företagarna* uppger dock att nivån måste vara betydligt högre för att en verklig förenkling ska uppnås. Alltför många fåmansbolag kommer annars att tvingas anlita konsulter för att jämföra olika alternativ. *Landsorganisationen i Sverige (LO)*, är emot förslaget eftersom det ytterligare försämrar neutraliteten i beskattningen. LO påpekar vidare att promemorian inte redovisar något finansieringsförslag. *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* ställer sig bakom förslaget i denna del men anser att förslaget påverkar neutraliteten mellan olika företagsformer Enligt LRF ger förslaget bättre effekt för de som har aktiebolag relativt de enskilda näringsidkarna. LRF anser det därför motiverat att även införa ett schablonbelopp i reglerna om räntefördelning.

Skälen för regeringens förslag: Reglerna om utdelning och kapitalvinst för ägare av fåmansföretag är komplicerade. De är särskilt administrativt betungande för de företagare som har ett litet kapital och ett fåtal anställda. Detta gäller för många nystartade företag. Av bl.a. denna anledning har regelverket från och med beskattningsåret 2006 kompletterats med en förenklingsregel. Denna innebar ursprungligen att ett schablonbelopp på ett och ett halvt inkomstbasbelopp alltid skulle kunna tas ut som kapitalbeskattad inkomst med en skattesats på

20 procent. När förenklingsregeln infördes bedömdes att uppemot 60 procent av samtliga ägare till kvalificerade andelar skulle välja att tillämpa denna regel. Ytterligare ett skäl för denna regel är att löneunderlagsregeln har ett begränsat värde för t.ex. ägare av nystartade företag på grund av att kravet på eget löneuttag inte alltid kan uppfyllas i ett start- eller expansionsskede.

Efter förslag i budgetpropositionen för 2007 (prop. 2006/07:1, finansplan m.m., avsnitt 5.5.1.1) har schablonbeloppet höjts till två inkomstbasbelopp. Ändringen gäller från ingången av 2007. Regeringen anser att det finns skäl att ytterligare stimulera nyföretagande och förenkla för ägarna av de mindre fämansföretagen. Schablonbeloppet bör därför höjas till två och ett halvt inkomstbasbelopp från och med den 1 januari 2009.

Företagarna anser att nivån bör vara betydligt högre för att en verklig förenkling ska uppnås medan *LO* anför att höjningen försämrar neutraliteten gentemot anställda. Även *LRF* anser att förslaget brister i neutralitet. Regeringen anser att den föreslagna nivån är lämplig vid den avvägning som måste göras mellan de motstående intressen det här är fråga om. *LO* påpekar vidare att promemorian inte innehåller något finansieringsförslag. Regeringen vill här påpeka att kostnaderna för förslaget har beaktats i budgetpropositionen för 2009 (prop. 2008/09:1). *LRF* anser det motiverat att införa ett schablonbelopp i reglerna om räntefördelning. Denna fråga är dock inte föremål för behandling i detta lagstiftningsärende.

Lagförslaget

Förslaget föranleder en ändring i 57 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229).

7.2 Sänkt löneuttagskrav i löneunderlagsregeln

Regeringens förslag: Det maximala löneuttagskravet i löneunderlagsregeln sänks från femton till tio inkomstbasbelopp. Löneuttagskravet uppgår herefter till sex inkomstbasbelopp plus fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen till anställda i företaget och i dess dotterföretag, dock högst tio inkomstbasbelopp.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Flertalet av remissinstanserna som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget. *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* anser att förslaget är bra men att det, liksom när det gäller ändringen i förenklingsregeln, är motiverat att ta upp neutraliteten mellan företagsformerna. Enligt *LRF:s* uppfattning talar förändringen för att ytterligare insatser är berättigade för de enskilda näringsidkarna. *Landsorganisationen i Sverige (LO)*, påpekar att promemorian inte redovisar något finansieringsförslag.

Skälen för regeringens förslag: De ändringar som genomfördes i reglerna för ägare av fämansföretag med verkan från och med

beskattningsåret 2006 innebar bl.a. att utbetalda löner i företaget gavs ökad tyngd vid beräkningen av den inkomst som ska kapitalbeskattas hos ägarna. Reglerna är konstruerade så att en procentandel av löneunderlaget i företaget, det s.k. lönebaserade utrymmet, under vissa villkor läggs till gränobeloppet, som är det maximala belopp som ska beskattas som kapitalinkomst med en skattesats på 20 procent. Löneunderlaget var ursprungligen den del av den sammanlagda kontanta ersättningen till alla anställda i företaget och dotterföretag året före beskattningsåret som översteg tio inkomstbasbelopp. Gränobeloppet fick ökas med summan av tjugo procent av det totala löneunderlaget och trettio procent av den del av löneunderlaget som översteg sextio inkomstbasbelopp.

För att tillämpa löneunderlagsregeln och få beräkna ett lönebaserat utrymme måste ägaren av ett fåmansföretag ta ut lön av viss storlek. Detta s.k. löneuttagskrav innebär att ägaren under året före beskattningsåret måste ha gjort ett eget löneuttag som inte understiger sex inkomstbasbelopp plus fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen till anställda i företaget och i dess dotterföretag, dock högst femton inkomstbasbelopp. Inom en närståendekrets ska minst en person uppfylla löneuttagskravet.

Efter regeringens förslag i budgetpropositionen för 2007 (prop. 2006/07:1, finansplan m.m., avsnitt 5.5.1.2) har förbättringar skett genom att det avdrag på tio inkomstbasbelopp som begränsade den lönesumma som legat till grund för beräkning av lönebaserat utrymme togs bort. Vidare höjdes utrymmet för kapitalbeskattad inkomst som baseras på lönesumman från tjugo till tjugofem procent upp till en lönesumma på sextio inkomstbasbelopp. Ändringarna gäller från ingången av 2007.

Många företagare upplever löneuttagskravet som alltför högt. Kritiken går bl.a. ut på att höga löneuttag riskerar att leda till likviditetsproblem och att ett högt lönekrav leder till svårigheter för medarbetarägda konsultföretag. Vidare kan det vara svårt för företagare som arbetar deltid att utnyttja löneunderlagsregeln. Regeringen anser att det därför finns anledning att ytterligare förbättra villkoren för småföretagarna och göra det ännu mer attraktivt att bedriva företag. Det maximala löneuttagskravet bör därför sänkas från femton till tio inkomstbasbelopp från och med den 1 januari 2009. Eftersom löneuttagskravet baserar sig på löner som andelsägaren eller närstående fått året före beskattningsåret, kommer det nya lägre löneuttagskravet att basera sig på löner som erhållits under år 2008.

LO påpekar att promemorian inte innehåller något finansieringsförslag. Regeringen vill här påpeka att kostnaderna för förslaget, liksom vad gäller förslaget om höjt schablonbelopp i förenklingsregeln, har beaktats i budgetpropositionen för 2009 (prop. 2008/09:1). Vad slutligen gäller *LRF:s* synpunkt om ytterligare insatser för de enskilda näringsidkarna är detta inte föremål för behandling i detta sammanhang.

Lagförslaget

Förslaget föranleder en ändring i 57 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Regeringens förslag: Verksamhetsvillkoret för framskjuten beskattning vid andelsbyten när den avyttrade andelen är kvalificerad tas bort.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Flertalet av remissinstanserna som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget. *Skatteverket* anför att det behövs en övergångsbestämmelse.

Skälen för regeringens förslag: *Svenskt Näringsliv* har i en skrivelse till Finansdepartementet den 30 maj 2006 (dnr Fi2006/2988) hemställt om att vissa regler som gäller fåmansföretag ska slopas. Ett av förslagen gäller det s.k. verksamhetsvillkoret i 48 a kap. 6 a § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, för framskjuten beskattning vid andelsbyten när den avyttrade andelen är kvalificerad. I skrivelsen anfördes att reglerna om verksamhetsvillkoret är diskriminerande mot fåmansföretag och dessutom torde strida mot det s.k. fusionsdirektivet³⁴ inom Europeiska unionen.

Villkoret gäller om säljaren omedelbart efter avyttringen ensam eller tillsammans med närstående, direkt eller indirekt, äger andelar i det köpande företaget med minst 25 procent av röstetalet för samtliga andelar i företaget. I sådana fall ska det köpande företagens näringsverksamhet till huvudsaklig del bestå av rörelse eller direkt eller indirekt innehav av andelar i dotterföretag som till huvudsaklig del bedriver rörelse. Som rörelse anses i detta sammanhang inte innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar även om tillgångarna ingår som ett led i rörelsen. Med dotterföretag avses här ett företag i vilket det köpande företaget, direkt eller indirekt, äger andelar med mer än 50 procent av röstetalet för samtliga andelar i företaget. Av 48 a kap. 12 § IL framgår att kapitalvinsten som uppkom vid andelsbytet ska tas upp som intäkt om verksamhetsvillkoret inte längre är uppfyllt. Detta gäller till och med tjugonde året efter året för andelsbytet.

Bestämmelserna fanns ursprungligen i den upphävda lagen (1998:1601) om uppskov med beskattning vid andelsbyten som trädde i kraft den 1 januari 1999. I förarbetena (prop. 1998/99:15 s. 190 ff.) motiverades reglerna med att uppskovsmöjligheten vid andelsbyten skulle kunna utnyttjas för skatteundandragande om inte motverkande regler infördes. I frånvaro av motverkande regler skulle nämligen en aktiv delägare i ett fåmansföretag kunnat genomföra en extern försäljning av andelarna i företaget genom att först vid ett andelsbyte sälja andelarna till ett annat företag, A, som ägdes av delägaren, eventuellt tillsammans med närstående. A erhöll enligt då gällande regler marknadsvärdet som anskaffningsvärde för andelarna och kunde därför sälja dem utan beskattning. Delägaren kunde därefter låta A förvärva en aktieportfölj

³⁴ Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater.

eller liknande så att A blev ett förvaltningsföretag. På så sätt skulle utdelningar som mottogs av A inte beskattas om de vidareutdelades till delägaren.

Med förvaltningsföretag avsågs ett sådant svenskt aktiebolag (eller en sådan svensk ekonomisk förening) som förvaltar värdepapper eller liknande tillgångar och som i övrigt varken direkt eller indirekt bedriver näringsverksamhet i mer än obetydlig omfattning. Reglerna om verksamhetsvillkoret i 48 a kap. 6 a § IL medförde att det inte blev möjligt att med uppskovsrätt vid andelsbytet genomföra den beskrivna transaktionen. De särskilda reglerna för förvaltningsföretag har numera slopats (prop. 2002/03:96, bet. 2002/03:SkU14, rskr. 2002/03:166, SFS 2003:224) och därmed också skattefriheten vid vidareutdelning av utdelningar. För aktieförvaltande företag gäller numera i allt väsentligt samma regler som för företag med annan verksamhet.

Med hänsyn till att reglerna i 48 a kap. 6 a och 12 §§ IL inte längre behövs för att motverka skatteundandragande, bedöms det inte längre finnas skäl för att ha kvar dessa. Regeringen föreslår därför att reglerna tas bort. En följdändring bör vidare göras i 48 a kap. 13 § IL. *Skatteverket* anför att det behövs en övergångsbestämmelse som säger att om beskattning skett enligt tidigare regler ska vid beräkning av omkostnadsbeloppet detta beaktas. Regeringen delar denna bedömning. Övergångsbestämmelsen kommenteras i författningskommentaren.

Ändringarna bör träda i kraft den 1 januari 2009.

Lagförslaget

Förslaget föranleder en ändring i 48 a kap. 13 § IL och upphävande av 48 a kap. 6 a och 12 §§ IL.

9 Mervärdesskatt – uttagsbeskattning avseende vissa fastighetstjänster

Regeringens förslag: Lönegränsen för uttagsbeskattning av vissa fastighetstjänster som utförs av en fastighetsägare i egen regi på en egen fastighet ska höjas från 150 000 kronor till 300 000 kronor.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Fastighetsägarna Sverige* tillstyrker förslaget. Övriga remissinstanser har inte lämnat några synpunkter på förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Fastighetstjänster kan upphandlas av fastighetsägaren eller utföras av denne själv genom anställd personal (egen regi). En fastighetsägare som handlar upp fastighetstjänster får betala mervärdesskatt på tjänsterna. Mervärdesskatten är inte avdragsgill om inte fastigheten omfattas av frivillig skattskyldighet. Fastighetsägaren får därför i dessa fall en kostnad för mervärdesskatten. När tjänsterna i stället utförs i egen regi uppkommer inte motsvarande kostnad. I syfte att uppnå konkurrensneutralitet i valet mellan att upphandla tjänster och utföra tjänster i egen regi ska därför uttagsbeskattning ske i vissa fall när

en fastighetsägare utför arbeten i egen regi på en egen fastighet (prop. 1989/90:111, s. 92 f.) Prop. 2008/09:65

En förutsättning för uttagsbeskattning är att arbetena utförs på en fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som inte medför skattskyldighet för mervärdesskatt eller rätt till återbetalning av ingående skatt (2 kap. 8 § första stycket mervärdesskattelagen, 1994:200, ML). Det kan t.ex. vara fråga om arbeten som utförs på egen fastighet av fastighetsförvaltande och fastighetshandlande företag samt av byggföretag som inte bedriver byggtreprenadverksamhet. Uttagsbeskattning kan bli aktuell när det är fråga om bygg- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförbara tjänster samt lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel (2 kap. 8 § andra stycket ML). En ytterligare förutsättning för uttagsbeskattning är att lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna (2 kap. 8 § första stycket ML).

Den aktuella lönegränsen har varit densamma sedan regleringen infördes vid skattereformen 1990/91. Med hänsyn härtill, samt till att det skulle vara en administrativ förenkling och en skattelättnad för berörda företag, bör lönegränsen nu höjas. Regeringen anser att en höjning av lönegränsen till 300 000 kronor, som i stort motsvarar den totala löneutvecklingen sedan 1990, vore lämplig. Åtgärden ingår som en del i regeringens arbete med att minska företagens administrativa börda.

Lagändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2009. För enkelhetens skull bör den äldre lydelsen fortfarande gälla tills det innevarande beskattningsåret gått ut. De nya bestämmelserna föreslås således börja tillämpas för beskattningsår som påbörjas under 2009.

Lagförslaget

Förslaget föranleder en ändring i 2 kap. 8 § ML.

10 Offentligfinansiella konsekvenser m.m.

10.1 Konsekvenser för de offentliga finanserna

En sänkning av bolagsskatten från 28 procent till 26,3 procent beräknas minska intäkterna med 6,81 miljarder kronor 2009. Som beskrivits i avsnitt 4 finns det goda skäl att utgå från att de förbättrade villkoren för företagen på längre sikt leder till att redovisade vinster och direktinvesteringar ökar i Sverige. På så sätt begränsas intäktsbortfallet på lång sikt.

De samlade expansionsfonderna beräknas år 2009 uppgå till 11,2 miljarder kronor. Den föreslagna sänkningen av expansionsfondsskatten beräknas leda till ett skattebortfall för offentlig sektor på 190 miljoner kronor år 2009 $[(28\% - 26,3\%) \times 11,2 \text{ mdkr}]$. Den varaktiga effekten beräknas medföra ett skattebortfall på 20 miljoner kronor.

Några remissinstanser har ifrågasatt det skattebortfall som skatteplanering med ränteupplägg beräknas ge upphov till och har ansett att det är orealistiskt högt. Skatteverkets granskningar visar att det svenska skatteunderlaget till följd av dessa planeringsförfaranden åtminstone reduceras med 25 miljarder kronor årligen. Med hänsyn till mörkertalet när det gäller otillbörlig skatteplanering kan det dock mycket väl kan handla om belopp som är av betydligt större omfattning. De förfaranden som Skatteverket har identifierat motverkas genom förslaget om ränteavdragsbegränsningar och det sammanlagda årliga skattebortfallet av dessa förfaranden har av Skatteverket bedömts motsvara minst sju miljarder kronor. De föreslagna åtgärderna innebär att effekter av asymmetrier förhindras och därmed breddas skattebasen. De bör därför få betydelse för storleken på bolagsskattebasen. Mot denna bakgrund görs bedömningen att säkerställandet av avsedd beskattning bidrar till ett offentligfinansiellt utrymme som ger möjlighet att sänka företagens skattebelastning i motsvarande utsträckning, i enlighet med de förslag som i övrigt lämnas.

Förslaget om ytterligare lättnader i 3:12-reglerna beräknas minska skatteintäkterna med 0,05, 0,10 och 0,15 miljarder kronor åren 2009-2011. Varaktigt bedöms förändringarna i 3:12-reglerna minska intäkterna med 0,40 miljarder kronor. Ett slopande av verksamhetsvillkoret vid andelsbyten av kvalificerade andelar bedöms inte ha några offentligfinansiella effekter.

Förslaget på mervärdesskatteområdet att höja lönegränsen för uttagsbeskattning av vissa fastighetstjänster beräknas medföra ett skattebortfall för staten om cirka 10 miljoner kronor.

10.2 Konsekvenser för företagen

Förslaget om sänkt bolagsskatt medför en kostnadsminskning för de skattskyldiga, utan att de administrativa kostnaderna påverkas.

Den föreslagna sänkningen av expansionsfondsskatten innebär en skattelättnad för de allra minsta företagen. Förslaget bör inte leda till någon ökad administrativ börda för de skattskyldiga eftersom återföringen av den gamla fonden och återavsättningen till den nya fonden sker med automatik.

Beträffande de föreslagna reglerna om ränteavdragsbegränsningar medför förslaget ett visst administrativt merarbete för företagen. Detta får dock betraktas som begränsat och måste vägas mot vikten av att komma till rätta med effekterna av de identifierade interna skatteplaneringsförfarandena.

Förslaget om höjningen av schablonbeloppet i 3:12-reglerna innebär att fler företagare kommer att använda förenklingsregeln, vilket medför en skattelättnad och minskad administrativ börda. Förslaget om sänkt maximinivå för löneuttagskravet medför att fler företagare kan utnyttja löneunderlagsregeln och därför en skattelättnad för dessa.

Förslaget om slopat verksamhetskravet vid andelsbyten av kvalificerade andelar innebär en förenkling av skattereglerna.

Förslaget på mervärdesskatteområdet att höja lönegränsen för uttagsbeskattning av vissa fastighetstjänster medför att fler företag kommer att

slippa uttagsbeskattningen. Det innebär en minskad administrativ börda och en skattelättnad för berörda företag. Prop. 2008/09:65

10.3 Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget att sänka expansionsfondsskatten kommer övergångsvis att kräva vissa arbetsinsatser från Skatteverkets sida. Det bedöms att dessa klaras av inom befintligt anslag. Förslaget bedöms inte medföra några merkostnader eller något merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Förslaget om ränteavdragsbegränsningar bedöms inte medföra några merkostnader för Skatteverket. Det bör särskilt framhållas att förslaget måste ställas i relation till det omfattande arbete som Skatteverket i dag lägger ner på utredningar och processer när det gäller skatteplanering i form av ränteupplägg.

Regeringen bedömer inte att förslaget kommer att ge upphov till ökade kostnader eller merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Att Skatteverket valt att inte fullfölja ett antal processer sedan Regeringsrätten meddelade de s.k. Industrivärden-domarna i november 2007 (RÅ 2007 ref. 84 och ref. 85) har inneburit en temporär nedgång av vissa skattemål. Det faktum att den nya lagstiftningen kan leda till att sådana processer ökar i omfattning igen innebär dock inte ett merarbete för förvaltningsdomstolarna sett över en längre tidsperiod.

Övriga förslag bedöms inte få några konsekvenser för Skatteverket och bedöms inte heller medföra några merkostnader eller något merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

11 Författningskommentar

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

24 kap.

1 §

Paragrafen utökas med en hänvisning till 10 a–10 e §§.

10 a §

Paragrafen, som är ny, innehåller en definition av när företag ska anses vara i intressegemenskap vid tillämpning av de nya reglerna om avdragsbegränsning för ränteutgifter.

Första stycket innehåller själva definitionen, enligt vilken företag ska anses vara i intressegemenskap med varandra om

1. ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande i det andra företaget, eller
2. företagen står under i huvudsak gemensam ledning.

Företag som är moderföretag och dotterföretag anses vara i intressegemenskap med varandra i enlighet med punkten 1. I promemorian och lagrådsremissen föreslogs att ”moderföretag och dotterföretag” skulle anses vara i intressegemenskap med varandra. Bestämmelsen har formulerats om på förslag från *Lagrådet* för att tydliggöra att definitionen endast omfattar företag som är moderföretag och dotterföretag i förhållande till varandra. Formuleringen ”direkt eller indirekt” innebär vidare bl.a. att alla företag som ett moderföretag äger via andra dotterföretag ingår i intressegemenskapen.

I *andra stycket* klargörs att med uttrycket företag i de nya reglerna menas juridiska personer och svenska handelsbolag. Det innebär att även staten, kommuner och landsting kan anses ingå i en intressegemenskap.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 6.6.1.

10 b §

Paragrafen är ny.

I *första stycket* finns bestämmelsen om de nya avdragsbegränsningarna för företags ränteutgifter som gäller för skulder till företag i samma intressegemenskap avseende förvärv av en delägar rätt från ett företag i intressegemenskapen. Vad som avses med intressegemenskap vid tillämpning av bestämmelsen definieras i den nya 10 a §. Delägar rätter definieras i 48 kap. 2 § och bestämmelserna tillämpas också på sådan tillgång som anges 48 kap. 2 § *andra stycket*. Eftersom inget undantag görs för lagertillgångar gäller avdragsbegränsningarna även delägar rätter som utgör sådana tillgångar. Vid successiva förvärv kommer avdragsbegränsningen att gälla redan från det första förvärvet (”första kronans princip”).

Lagrådet anser att det bör komma till direkt uttryck i lagtexten att avsikten är att avdragsbegränsningen kan komma att gälla även vinstandelar och vad som i övrigt är uppräknat i 48 kap. 2 § *andra stycket*. Första stycket bör därför enligt *Lagrådets* mening ges följande lydelse:

”Ett företag som ingår i en intressegemenskap får inte – om inte annat följer av 10 d § – dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen, till den del skulden kan anses hänförlig till ett förvärv av en delägar rätt eller sådan rätt som avses i 48 kap. 2 § *andra stycket* från ett företag som ingår i intressegemenskapen.”

Enligt regeringens mening kan den av *Lagrådet* föreslagna ändringen få icke avsedda tolkningseffekter på andra lagrum. Att ta in en hänvisning till 48 kap. 2 § *andra stycket* IL kan ge intrycket att andra lagrum i IL som berör delägar rätter endast gäller de tillgångar som omfattas av definitionen av delägar rätter i 48 kap. 1 § första stycket IL. Detta är inte fallet.

Utförningen av 48 kap. 2 § IL ska ses mot bakgrund av lagens systematik och uppbyggnad. Skattelagskommittén föreslog att samtliga tillgångar som omfattas av paragrafen skulle ingå i termen delägar rätter. Definitionen av delägar rätter var i stort sett densamma som den dåvarande exemplifieringen av finansiella instrument i 27 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (se SOU 1999:2, del 2, s. 435). Termen finansiella instrument var problematisk eftersom den skatterättsliga innebörden inte stämde med definitionen av finansiella

instrument i 1 § lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument (SOU 1997:2, del I, s. 361). Dessutom användes termen inte konsekvent i olika lagrum. Kommittén bytte därför ut termen mot andra uttryck.

Eftersom vissa av de tillgångar som föreslogs omfattas av termen delägarrätter inte innebär en rätt till en del i en juridisk person (t.ex. terminer, optioner och konvertibla skuldebrev) riktade flera remissinstanser kritik mot att dessa tillgångar skulle omfattas av termen. Regeringen ansåg det svårt att finna någon heltäckande term för alla de uppräknade tillgångarna men menade att det ändå var praktiskt att ha en term för denna grupp av tillgångar. Regeringen föreslog därför att termen delägarrätt skulle införas men att bestämmelsen skulle utformas så att vissa av instrumenten ingår i termen (första stycket), medan andra inte ingår i termen utan i stället ska bestämmelserna om delägarrätter *tillämpas på dem* (andra stycket) (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 573).

Mot denna bakgrund står det klart att samma regler ska tillämpas på alla tillgångar som omfattas av 48 kap. 2 § och att uppdelningen i två stycken endast gjordes för att det framstod som främmande att säga att de instrument som omfattas av andra stycket är delägarrätter. Regeringen anser därför inte att det bör tas in någon hänvisning till "...eller sådan rätt som avses i 48 kap. 2 § andra stycket" i denna bestämmelse.

Andra stycket. Bestämmelsen innebär att avdrag inte får göras för ränteutgifter om en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen – helt eller delvis – ersätts med en skuld till ett företag i intressegemenskapen. Detta gäller dock endast om skulden till det utomstående företaget hade omfattats av bestämmelsen i första stycket, för det fall det utomstående företaget i stället hade varit ett företag som ingick i samma intressegemenskap som det företag som har haft ränteutgiften.

Bestämmelserna motiveras i avsnitt 6.6.2.

10 c §

Paragrafen är ny och innebär att begränsningarna i avdragsrätten för ränteutgifter i 10 b § första stycket också ska tillämpas på en skuld till ett utomstående företag under vissa förutsättningar. Detta gäller till den del skulden till det utomstående företaget motsvaras av en fordran som ett företag i intressegemenskapen har på det utomstående företaget, eller på ett företag som ingår i samma intressegemenskap som det utomstående företaget (s.k. back-to-back-lån). Avsikten med regeln är att förhindra kringgåenden av huvudregeln i 10 b § första stycket.

På förslag från *Svenska Bankföreningen*, *Svenska Fondhandlareföreningen* och *Finansbolagens Förening* har ett tillägg gjorts för att klargöra att en förutsättning för att bestämmelsen ska gälla är att skulden avser förvärv av en delägarrätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen.

Syftet är vidare att regeln endast ska träffa fall där det finns en koppling mellan in- och utlåning. I förtydligande syfte gjordes ett tillägg i lagrådsremissen jämfört med förslaget i Finansdepartementets promemoria för att det klart skulle framgå att regeln endast gäller om det finns ett samband mellan skulden och ovan nämnda fordran. Detta samband uttrycktes i lagrådsremissen med att skulden ska vara *hänförlig till* fordran som ett företag inom intressegemenskapen har på den

utomstående långgivaren. *Lagrådet* har anfört att det blir en närmast oöverstiglig uppgift för Skatteverket att vederlägga en skattskyldigs påstående om att en ifrågasatt transaktion har företagets av affärsmässiga skäl genom att visa att det finns en koppling mellan en viss skuld, en viss fordran och ett visst förvärv av delägarrätter. Regeringen anser mot denna bakgrund att det är lämpligt att byta ut uttrycket ”hänförlig till” mot ”ha samband med” för att tydligare uttrycka vad som är avsikten med bestämmelsen och för att göra den lättare att tillämpa för Skatteverket och för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Bestämmelsen motiveras närmare i avsnitt 6.6.2.

10 d §

Paragrafen, som är ny, utgör ett undantag från avdragsbegränsningen i 10 b §. På förslag från *Lagrådet* har en redaktionell ändring gjorts i första meningen i första stycket. Vidare har en justering gjorts genom att orden ”en skattesats som uppgår till” tagits bort från punkten 1.

Enligt två självständiga och alternativa undantagsregler ska avdrag för ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § göras, om förutsättningarna enligt punkten 1 eller 2 i första stycket är uppfyllda. Enligt den första undantagsregeln ska avdrag göras om den inkomst som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst tio procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten. Enligt den andra undantagsregeln ska avdrag göras - oavsett hur den inkomst som motsvarar ränteutgiften har beskattats - om såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna huvudsakligen är affärsmässigt motiverade.

Vad gäller undantaget i *punkten 1* (den s.k. tioprocentsregeln) görs ett hypotetiskt test för att avgöra beskattningsnivån. Det hypotetiska testet innebär att vid bedömningen av om kriterierna för minst tio procents beskattning är uppfyllda hos det företag som är mottagare av inkomsten ska hänsyn bara tas till den inkomst som motsvarar den aktuella ränteutgiften. Hänsyn ska alltså inte tas till överskott eller underskott som härstammar från normal drift eller till normalt avdragsgilla utgifter hos det mottagande företaget. Vidare bör villkoren för att tillämpa regeln inte anses vara uppfyllda t.ex. om ränteinkomsten kan neutraliseras genom ett grundavdrag, fribelopp eller liknande avdrag.

När det gäller utländska mottagare av räntan är det den klassificering som görs enligt den utländska rättsordningen som läggs till grund för bedömningen. Om betalningen klassificeras som en sådan inkomst, t.ex. utdelning eller kapitalvinst, som inte är skattepliktig eller inte beskattas till minst tio procent kan undantaget inte användas. Avgörande är dock beskattningen. För att det klart ska framgå att det är den inkomst som motsvarar ränteutgiften som avses, oavsett hur det benämns i den stat där mottagaren har hemvist anser regeringen att det finns skäl att i lagtexten byta ut ”ränteinkomst” mot ”inkomst”.

För att undantaget ska vara tillämpligt krävs det att det är det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften som skulle ha beskattats med minst tio procent. Avsikten med uttrycket ”den som faktiskt har rätt till inkomsten” är att mottagaren ska ta emot den inkomst som motsvaras av ränteutgiften för

egen del. Det räcker med andra ord inte att endast ha en formell rätt till inkomsten utan företaget ska vara den verkliga och rättmätige ägaren som åtnjuter de ekonomiska fördelarna (jfr uttrycket ”beneficial owner”). Att beskattning med minst tio procent sker i det företag inom intressegemenskapen som i ett första led tar emot räntebetalningen räcker således inte om inkomsten slussas vidare – i ett eller flera led – till ett annat företag inom intressegemenskapen. Undantaget är således inte tillämpligt på ränteutgifter som är hänförliga till lån från företag som hör hemma i en jurisdiktion där beskattningen understiger tio procent och som har slussats via t.ex. ett företag som hör hemma i ett annat EU-land.

Även om kapitalet vidareutlånas behöver det dock inte vara fråga om slussning. Ett exempel på fall där det normalt inte är fråga om slussning, är när en koncerns internbank tar upp ett affärsmässigt och externt lån i en bank och vidareutlånar pengar (eventuellt via en cash-pool) till ett eller flera koncernföretag av affärsmässiga skäl. Det innebär att företagen inom intressegemenskapen normalt sett får göra avdrag för räntebetalningar till internbanken enligt denna regel, under förutsättning att internbanken hör hemma i en stat där sådana inkomster beskattas med minst tio procent. Om en internbank används för slussning bör det som ovan framgått i stället vara den faktiska mottagaren som anses ha rätt till räntan.

Generellt sett är avdragsrätten för ränta inte beroende av om mottagaren beskattas för räntan eller när i tiden mottagaren tar upp motsvarande belopp till beskattning. Skattemässigt får avdrag göras för räntan det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed. Vid tillämpningen av tioprocentsregeln innebär detta att räntebetalningen inte behöver ha tagits emot. Det ska dock i ett sådant fall göras en hypotetisk bedömning av om beloppet skulle ha beskattats med minst tio procent om det hade tagits emot. Vidare har det ingen avgörande betydelse hur skatten är utformad, vilket innebär att exempelvis schablonbeskattning kan omfattas av undantaget under förutsättning att inkomsten blir beskattad med minst tio procent. Omständigheterna i det enskilda fallet får avgöra om beskattning till minst tio procent ska anses föreligga eller inte. Generellt sett ska det röra sig om en faktisk skatt i den bemärkelsen att det inte ska finnas möjlighet att skjuta upp beskattningen på obestämd tid. I vissa fall kan det företag som tar emot ränteinkomsten beskattas enligt ett schablonskattesystem eller liknande system, som är utformat på ett sådant sätt att det inte går att fastställa om beskattning har utlösts till följd av ränteinkomsten eller av andra inkomster, eller av en kombination av dessa inkomster. Om det i en sådan situation inte framgår av omständigheterna hur stor del av beskattningen som hänför sig till ränteinkomsten, anser regeringen att det bör kunna bli aktuellt att göra en proportionering mellan ränteinkomsten och de andra inkomsterna för att komma fram till hur stort ränteavdrag som ska få göras.

Det bör noteras att bestämmelserna även är avsedda att tillämpas när ett fast driftställe är mottagare av räntan, om beskattningen av det fasta driftstället understiger tio procent och den stat där bolaget hör hemma undantar inkomsten från beskattning. Detta innebär att det är den faktiska allokeringen som ska vara avgörande vid bedömningen av beskattningsnivån.

I förhållande till förslaget i Finansdepartementets promemoria föreslås en redaktionell ändring i lagtexten genom att ”bestämmelser” ersätts med ”lagstiftningen”.

Aven företag som har möjlighet att göra avdrag för lämnad utdelning omfattas av tioprocentregeln. Av *andra stycket* framgår dock att första stycket 1 inte får tillämpas, om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten har möjlighet att få avdrag för utdelning och om Skatteverket kan visa att såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgiften till övervägande del inte är affärsmässigt motiverade. På förslag från *Lagrådet* har ”motiverats av annat än affärsmässiga skäl” ersatts med ”inte är affärsmässigt motiverade”. Om detta är fallet kan avdrag inte heller göras med stöd av punkten 2 i första stycket. Det finns skäl att klargöra att det är Skatteverket som har bevisbördan genom att ange detta i lagtexten. De företag som omfattas av denna bestämmelse beskattas i Sverige för ränteinkomster, men beskattningen kan neutraliseras av att mottagen ränta vidareutdelas med avdragsrätt (jfr RÅ 2007 ref. 85). Liknande regler kan finnas i utlandet.

Av undantaget i *punkten 2 i första stycket* (den s.k. ventilen) framgår att avdrag ska göras om såväl det interna förvärvet som den interna skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. Detta gäller oavsett hur den motsvarande inkomsten har beskattats. Bestämmelsen i punkten 2 är således självständig och kan medföra att rätt till avdrag för ränteutgiften föreligger trots att punkten 1 inte kan tillämpas. Avsikten är att den ska utgöra en säkerhetsventil i sådana undantagsfall där beskattningen är mycket låg, men där transaktionerna anses ha vidtagits huvudsakligen av affärsmässiga skäl. På förslag från *Lagrådet* har ”motiverade av affärsmässiga skäl” ersatts av ”affärsmässigt motiverade”.

De ingående rättshandlingarna måste vara huvudsakligen affärsmässigt motiverade – utöver eventuella skattemässiga effekter – för att undantaget ska vara tillämpligt. Med huvudsakligt avses i inkomstskattelagen ca 75 procent eller mer (se prop. 1999/2000:2, del 1, s. 502 f.). Det kvantifierade uttrycket har införts dels för att det klart ska framgå att undantaget bara ska tillämpas om de affärsmässiga skälen är klart överordnade övriga skäl för transaktionerna, dels för att markera att det inte krävs att skälen är enbart affärsmässiga för att undantaget ska få tillämpas. Innebörden av uttrycket ”affärsmässigt motiverade” är således att det främst ska ligga sunda företagsekonomiska överväganden och inte skatteskal bakom de förhållanden som ska bedömas. Ett exempel på en situation som bör omfattas är en multinationell koncern som bedriver tillverknings- och försäljningsverksamhet i många delar av världen och som har en organisation med ett tiotal huvudkontor för olika regioner. I en av dessa regioner finns endast ett land – eller endast ett fåtal länder – som har en tillräckligt juridiskt och ekonomiskt stabil situation för att vara lämpat som bas för huvudkontoret för verksamheten i regionen. Huvudkontoret lokaliseras i detta land som har en beskattning som understiger tio procent. Den multinationella koncernen bedriver reell ekonomisk verksamhet i landet. I samband med en omstrukturering av verksamheten i regionen förvärvar ett svenskt aktiebolag ett dotterbolag från ett annat bolag i koncernen och finansierar förvärvet genom ett lån

från huvudkontoret i regionen. Detta förfarande är normalt för koncernen och har vidtagits även i samband med omorganisationer av verksamheten i andra regioner. Ränteutgifterna som betalas till huvudkontoret i regionen följer normal praxis inom koncernen och är inte anmärkningsvärt stora jämfört med vad som betalats i samband med lån till företag i andra länder med högre beskattning. Trots att motsvarande inkomst inte skulle beskattas med minst tio procent bör ändå avdrag för ränteutgifterna få göras med stöd av ventilen.

Lagrådet anför att ordet ”affärsmässigt” används i lagrådsremissen för att beteckna motsatsen till ”skattemässigt” vilket antyder att det inte skulle vara affärsmässigt att ta skattehänsyn i handel ochandel, vilket inte alls är fallet. Det framgår av lagstiftningsärendets förhistoria att avsikten är att begränsa möjligheterna till ränteavdrag när den skattskyldige genomfört ett ”skatteupplägg” som inte har något annat syfte än att sänka skatten. Mot denna bakgrund anser *Lagrådet* att regeringen i det fortsatta lagstiftningsarbetet beträffande denna och övriga paragrafer i lagen i vilka uttrycket affärsmässigt förekommer i lagtexten bör ange att affärsmässighet ska föreligga även om man bortser från skatteeffekterna. Regeringen kan i och för sig hålla med om att uttrycket ”affärsmässigt” generellt sett skulle kunna innefatta skattemässiga överväganden. Uttryckets betydelse måste dock ses i ljuset av det sammanhang som det används. Den aktuella lagstiftningen syftar till att motverka alltför skattedrivna transaktioner. I detta sammanhang ligger det därför i sakens natur att skatteeffekter inte ingår i termen affärsmässigt. Detta kommer även till uttryck genom att förhållandena ska vara ”huvudsakligen” affärsmässigt motiverade. Av detta följer att ventilen kan vara tillämplig även om de aktuella förhållandena innebär vissa fördelaktiga skatteeffekter, vid sidan av de affärsmässiga skälen. Med hänsyn till detta anser regeringen att det inte behöver göras något tillägg till 10 d – e §§ som går ut på att skatteeffekter inte ingår i uttrycket ”affärsmässigt motiverat”. Frågan om vad uttrycket ”affärsmässigt” kan anses innefatta i övriga paragrafer i inkomstskattelagen där det används ligger utanför ramen för detta lagstiftningsärende och behandlas därför inte i denna proposition.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 6.7.

10 e §

Paragrafen, som är ny, utgör ett undantag från avdragsbegränsningen i 10 c § vid s.k. back-to-back-lån. Avsikten är att samma principer ska gälla som vid undantagsreglerna för interna lån. På förslag från *Lagrådet* har en redaktionell ändring gjorts i första meningen i första stycket.

Enligt *punkten 1* krävs att ett företag i intressegemenskapen som har en sådan fordran som avses i 10 c § beskattas för den inkomst som har samband med denna fordran i enlighet med vad som sägs i 10 d § första stycket 1 (med minst tio procent). En följdändring har gjorts i punkten jämfört med förslaget i lagrådsremissen med anledning av att uttrycket ”hänförlig till” har bytts ut mot ”ha samband med” i 10 c §.

Punkten 2 motsvarar regeln i 10 d § första stycket 2. På förslag från *Lagrådet* har ”har motiverats av annat än affärsmässiga skäl” bytts ut mot ”inte är affärsmässigt motiverade”.

Enligt *andra stycket* tillämpas 10 d § andra stycket på motsvarande sätt om ett företag som avses i första stycket 1 har möjlighet att få avdrag för utdelning.

I kommentaren till 10 d § förklaras innebörden av undantagsreglerna närmare.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 6.7.

33 kap.

8 och 16 §§

Procentsatsen 72 i de aktuella bestämmelserna motsvarar den andel av expansionsfonden som ska ha täckning i ett kapitalunderlag och motsvarar vad som återstår av de avsättningar som gjorts till fonden sedan expansionsfondsskatten om, för närvarande, 28 procent har erlagts. Eftersom det nu föreslås att expansionsfondsskatten ska sänkas till 26,3 procent kommer det därefter att återstå 73,7 procent sedan skatten har betalats. Bestämmelserna föreslås ändras i enlighet med detta.

34 kap.

6 §

Expansionsfonden måste ha täckning i ett kapitalunderlag i näringsverksamheten som uppgår till 72 procent av fonden. Annorlunda uttryckt innebär det att fonden högst får uppgå till 138,89 procent ($\frac{1}{72\%}$) av kapitalunderlaget. När expansionsfondsskatten sänks till 26,3 procent får expansionsfonden högst uppgå till 135,69 procent ($\frac{1}{73,7\%}$) av kapitalunderlaget. Det föreslås att bestämmelsen ändras i enlighet med detta.

8 och 10 §§

Ändringarna är av samma slag som i 6 §.

18 §

Ändringen i *andra stycket första punkten* är av samma slag som ändringarna i 33 kap. 8 och 16 §§.

20 §

Ändringen i *första stycket tredje strecksatsen* är av samma slag som ändringarna i 33 kap. 8 och 16 §§.

48 a kap.

Upphävande av 6 a och 12 §§

I dessa paragrafer finns regler om det s.k. verksamhetsvillkoret vid andelsbyten av kvalificerade andelar. I avsnitt 8 föreslås att detta villkor ska tas bort. Som en följd av detta bör paragraferna upphävas.

13 §

I denna paragraf finns i dag bestämmelser som förhindrar att ersättning i pengar som tagits upp vid ett andelsbyte enligt 9 § beskattas ytterligare en gång när resten av kapitalvinsten beskattas enligt 11 eller 12 §. Vidare finns en bestämmelse som anger att som anskaffningsutgift för en

mottagen andel även ska räknas ett belopp som tagits upp som kapitalvinst enligt 12 §. Eftersom det föreslås att beskattning inte längre ska kunna ske enligt 12 §, bör hänvisningarna till 12 § tas bort. *Skatteverket* anför att behövs en övergångsbestämmelse som säger att om beskattning skett enligt tidigare regler ska vid beräkning av omkostnadsbeloppet detta beaktas. Regeringen delar denna bedömning och föreslår att en sådan övergångsbestämmelse tas in i punkten 5.

50 kap.

5 §

Ändringarna i *tredje* respektive *fjärde strecksatsen* i *första* respektive *andra stycket* föranleds av att expansionsfondsskatten föreslås sänkas från 28 till 26,3 procent. Ändringarna i *fjärde* respektive *femte* strecksatsen i *första* respektive *andra stycket* är av samma slag som i 33 kap. 8 och 16 §§.

57 kap.

11 §

I paragrafen definieras årets gränobelopp. I första stycket punkt 1 finns den s.k. förenklingsregeln som säger att årets gränobelopp är ett belopp som motsvarar två inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget. Det föreslås att nivån höjs till två och ett halvt inkomstbasbelopp. Motiv för förslaget finns i avsnitt 7.1.

19 §

I paragrafen finns det s.k. löneuttagskravet som innebär att lönebaserat utrymme bara ska beräknas om andelsägaren eller närstående under året före beskattningsåret fått kontant ersättning av viss storlek. Löneuttagskravet uppgår i dag till summan av sex inkomstbasbelopp med tillägg av fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen till anställda i företaget och i dess dotterföretag, dock högst femton inkomstbasbelopp. Det föreslås att det maximala löneuttagskravet ska sänkas till tio inkomstbasbelopp. Motiv för förslaget finns i avsnitt 7.2.

65 kap.

8 §

Ändringen innebär att skattesatsen för expansionsfondsskatt sänks från 28 procent till 26,3 procent av det belopp som dras av vid avsättning till expansionsfond. Efter sänkningen ska följaktligen 26,3 procent av minskningen av expansionsfonden tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt.

14 §

Ändringen innebär att den statliga inkomstskatten för juridiska personer sänks från 28 procent till 26,3 procent.

Ikraftträdande m.m.

Punkten 1. De nya bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering om inte något annat anges i punkterna 2-6

Punkten 2. Bestämmelsen i 24 kap. 1 § i sin nya lydelse och de nya bestämmelserna i 24 kap. tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2008. Bestämmelsen om ikraftträdande behandlas närmare i avsnitt 6.10.

Punkten 3 och 4. Som framgått av avsnitt 5.2 utgår vissa bestämmelser om expansionsfond och räntefördelning från storleken på näringsidkarens kapitalunderlag eller expansionsfond vid olika tidpunkter. I de fall dessa tidpunkter ligger före omvandlingen av gamla fondavsättningar (gjorda med den högre expansionsfondsskattesatsen) till avsättningar gjorda med den nya, lägre expansionsfondsskattesatsen måste bestämmelserna tillämpas i sin äldre lydelse tills det är kapitalunderlagets eller expansionsfondens storlek efter omvandlingen vid 2010 års taxering som är av betydelse.

Enligt 33 kap. 8 § beaktas sålunda vid beräkningen av kapitalunderlaget för räntefördelning 72 procent av expansionsfonden vid det föregående beskattningsårets utgång på visst sätt.

Enligt 34 kap. 8 § gäller för expansionsfond att en särskild post får påverka kapitalunderlaget vid vissa benefika förvärv av en fastighet. I bestämmelsen föreskrivs att förvärvarens kapitalunderlag och expansionsfond ska beräknas vid utgången av beskattningsåret före förvärvet.

Vid tillämpningen av de aktuella bestämmelserna vid 2010 års taxering är det således kapitalunderlaget och expansionsfonden vid utgången av beskattningsåret 2008 som är av intresse. Enligt vad som följer av det inledande resonemanget ska de aktuella bestämmelserna i sina nya lydelse därför tillämpas första gången vid 2011 års taxering. Vid denna taxering ser man till kapitalunderlagets och expansionsfondens storlek vid utgången av beskattningsåret 2010. Då har expansionsfonden, genom omvandlingen vid 2010 års taxering, återförts och återavsatts till den nya skattesatsen och den skattskyldige har kunnat öka kapitalunderlaget genom att tillföra näringsverksamheten det belopp som till följd av punkt 4 återfås vid övergången från den högre till den lägre expansionsfondsskattesatsen.

Även 33 kap. 16 § och 34 kap. 10 § i sina nya lydelse ska tillämpas första gången vid 2011 års taxering.

Vid 2010 års taxering föreslås särskilda bestämmelser som innebär att samtliga kvarvarande avdrag för avsättning till expansionsfond som gjorts för beskattningsåret 2008 eller tidigare beskattningsår ska anses återförda den 1 januari 2009 och genast åter avsatta till expansionsfond. Dessa åtgärder kommer med automatik att vidtas av Skatteverket. Vid återföringen tillämpas bestämmelserna i sina äldre lydelse och vid återavsättningen tillämpas bestämmelserna i sina nya lydelse. I förhållande till lagrådsremissen har den rent redaktionella ändringen gjorts att detta förhållande anges i en och samma mening. Av 65 kap. 8 § följer att den expansionsfondsskatt som betalats på de återförda avdragen tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt. Vid bestämmande av det belopp som expansionsfonden högst får uppgå till vid 2010 års taxering tillämpas i fråga om återavsättningen 34 kap. 6 och 10 §§ i sina äldre lydelse och vid tillämpningen av 34 kap. 13 § tillämpas 50 kap. 5 § i sin äldre lydelse. När det gäller handelsbolag tillämpas i fråga om återavsättningen inte bestämmelsen i 34 kap. 13 § andra stycket om att

ökning på grund av beskattningsårets avsättning till expansionsfond som avses i 50 kap. 5 § inte ska beaktas vid bestämmandet av kapitalunderlaget. Anledningen till detta och till att 34 kap. 6 och 10 §§ samt att 50 kap. 5 § vid tillämpningen av 34 kap. 13 § ska tillämpas i sina äldre lydelse är att den skattskyldige inte ska tvingas återföra delar av återavsättningen (jfr avsnitt 5.2). En konsekvens av att 50 kap. 5 § i sin äldre lydelse tillämpas vid återföringen och i sin nya lydelse vid återavsättningen är att den skattskyldiges justerade anskaffningsutgift vid 2010 års taxering kommer att minska med 1,7 procent av den expansionsfond som finns vid beskattningsårets ingång.

Om den skattskyldige vid den aktuella taxeringen vill återföra hela eller delar av fonden så måste han eller hon göra det på vanligt sätt i deklARATIONEN. Detsamma gäller om den skattskyldige kan göra och gör ytterligare avsättningar till expansionsfonden. På en sådan avsättning tillämpas de nya bestämmelserna fullt ut.

En följd av den föreslagna regleringen är att när den slutliga skatten för taxeringen bestäms kommer den skattskyldige att tillgodoföras ett belopp som motsvarar skillnaden (1,7 procentenheter) mellan den expansionsfondsskatt som belöper sig på det vid årets ingång avsatta beloppet beräknad dels enligt de nya bestämmelserna, dels enligt de gamla.

Punkten 5. I 48 a kap. 13 § sägs i dag att om en kapitalvinst tagits upp till beskattning enligt 48 kap. 12 § på grund av att verksamhetsvillkoret inte längre är uppfyllt, ska som anskaffningsutgift för den mottagna andelen även räknas med ett belopp som motsvarar den kapitalvinst som tagits upp. Som anges i kommentaren till ändringar av 48 a kap. 13 § behövs det en övergångsbestämmelse som säger att om beskattning skett enligt tidigare regler ska vid beräkning av anskaffningsvärdet detta beaktas.

Punkten 6. Äldre bestämmelser i 65 kap. 14 § tillämpas för beskattningsår som har påbörjats före ikraftträdandet, vilket innebär att nuvarande bolagsskattesats ska användas i dessa fall.

11.2 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

2 kap.

8 §

Lönegränsen för när uttagsbeskattning ska ske för vissa fastighetstjänster höjs från 150 000 kronor till 300 000 kronor. Se vidare avsnitt 9.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Den nya bestämmelsen träder i kraft den 1 januari 2009. Den äldre bestämmelsen ska dock gälla för beskattningsår som påbörjats före den 1 januari 2009. Det innebär att den som har brutet räkenskapsår kommer att kunna tillämpa nya beloppsgränsen från och med det beskattningsår som börjar under 2009.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹
dels att 48 a kap. 6 a och 12 §§ ska upphöra att gälla,
dels att rubriken närmast före 48 a kap. 6 a § ska utgå,
dels att 33 kap. 8 och 16 §§, 34 kap. 6, 8, 10, 18 och 20 §§, 48 a kap. 13 §, 50 kap. 5 §, 57 kap. 11 och 19 §§ samt 65 kap. 8 och 14 §§ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

33 kap.

8 §

Med *kapitalunderlaget för räntefördelning* för en enskild näringsidkare avses skillnaden mellan värdet på tillgångarna och värdet på skulderna i näringsverksamheten vid det föregående beskattningsårets utgång

ökad med

– underskott av näringsverksamheten under det föregående beskattningsåret till den del avdrag för underskottet inte har gjorts enligt någon av de bestämmelser som anges i 14 kap. 22 § första och andra styckena,

– kvarstående sparat fördelningsbelopp,

– en sådan övergångspost som avses i 14 §, och

– en sådan särskild post vid arv, gåva m.m. som avses i 15–17 §§,

minskad med

– 72 procent av expansionsfonden enligt 34 kap. vid det föregående beskattningsårets utgång, och

– 73,7 procent av expansionsfonden enligt 34 kap. vid det föregående beskattningsårets utgång, och

– sådana tillskott i näringsverksamheten under det föregående beskattningsåret som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten.

16 §²

Den särskilda posten uppgår till ett belopp som motsvarar det negativa kapitalunderlag för räntefördelning som hänför sig till förvärvet, beräknat vid förvärvstidpunkten. Posten får dock inte

Den särskilda posten uppgår till ett belopp som motsvarar det negativa kapitalunderlag för räntefördelning som hänför sig till förvärvet, beräknat vid förvärvstidpunkten. Posten får dock inte

¹ Senaste lydelse av 48 a kap. 6 a § 2007:1419.

Senaste lydelse av 48 a kap 12 § 2007:1419.

² Senaste lydelse 2007:1419.

överstiga ett belopp som motsvarar den ersättning som lämnas för fastigheten minskad med det högsta värdet för fastigheten vid förvärvstidpunkten enligt 12 § eller 13 § och ökad med 72 procent av en övertagen expansionsfond till den del den avser fastigheten. Ett åtagande att ta över expansionsfonden räknas inte som ersättning.

Om en del av fastigheten övergår till någon annan ägare, ska posten minskas i motsvarande mån.

Om fastigheten eller driften av den räknas till olika näringsverksamheten och förvärvaren eller hans närstående inom två år före förvärvet eller efter förvärvet skjutit till kapital i mer än obetydlig omfattning till den näringsverksamhet som driften räknas till, ska posten minskas i motsvarande mån.

34 kap.

6 §

För enskilda näringsidkare får expansionsfonden uppgå till högst ett belopp som motsvarar 138,89 procent av kapitalunderlaget för expansionsfond.

För enskilda näringsidkare får expansionsfonden uppgå till högst ett belopp som motsvarar 135,69 procent av kapitalunderlaget för expansionsfond.

8 §³

En särskild post får beräknas om en fastighet förvärvas genom arv, testamente eller gåva eller genom bodelning med anledning av äktenskapsskillnad eller makes död och summan av egen och övertagen expansionsfond överstiger 138,89 procent av summan av förvärvarens kapitalunderlag för expansionsfond och det kapitalunderlag som hänför sig till förvärvet. Förvärvarens kapitalunderlag och expansionsfond ska beräknas vid utgången av beskattningsåret före förvärvet medan det kapitalunderlag som hänför sig till förvärvet och den övertagna expansionsfonden beräknas vid förvärvstidpunkten.

En särskild post får beräknas om en fastighet förvärvas genom arv, testamente eller gåva eller genom bodelning med anledning av äktenskapsskillnad eller makes död och summan av egen och övertagen expansionsfond överstiger 135,69 procent av summan av förvärvarens kapitalunderlag för expansionsfond och det kapitalunderlag som hänför sig till förvärvet. Förvärvarens kapitalunderlag och expansionsfond ska beräknas vid utgången av beskattningsåret före förvärvet medan det kapitalunderlag som hänför sig till förvärvet och den övertagna expansionsfonden beräknas vid förvärvstidpunkten.

³ Senaste lydelse 2007:1419.

10 §

Den särskilda posten får öka kapitalunderlaget för expansionsfond med ett så stort belopp att expansionsfonden motsvarar högst 138,89 procent av kapitalunderlaget som avses i 8 §.

Kapitalunderlaget får ökas med posten bara så länge någon del av fastigheten finns kvar i näringsverksamheten. Om expansionsfonden ett visst år uppgår till eller är lägre än 138,89 procent av kapitalunderlaget före ökningen med posten, upphör rätten att öka kapitalunderlaget med posten.

Den särskilda posten får öka kapitalunderlaget för expansionsfond med ett så stort belopp att expansionsfonden motsvarar högst 135,69 procent av kapitalunderlaget som avses i 8 §.

Kapitalunderlaget får ökas med posten bara så länge någon del av fastigheten finns kvar i näringsverksamheten. Om expansionsfonden ett visst år uppgår till eller är lägre än 135,69 procent av kapitalunderlaget före ökningen med posten, upphör rätten att öka kapitalunderlaget med posten.

18 §⁴

Om reattillgångar i en enskild näringsverksamhet övergår till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning och mottagaren tar över hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller av en verksamhetsgren, får mottagaren helt eller delvis ta över en expansionsfond, om

- mottagaren vid arv eller testamente skriftligen förklarar att han tar över fonden eller delen av fonden, eller
- parterna vid gåva eller bodelning träffar skriftligt avtal om övertagandet.

Utöver vad som sägs i första stycket krävs att

1. mottagaren övertar tillgångar vars värde, minskat med övertagna skulder, motsvarar minst 72 procent av den övertagna expansionsfonden eller delen av fonden, och

1. mottagaren övertar tillgångar vars värde, minskat med övertagna skulder, motsvarar minst 73,7 procent av den övertagna expansionsfonden eller delen av fonden, och

2. vad som övertas av fonden uppgår till högst så stor del av hela fonden som de övertagna reattillgångarna utgör av samtliga reattillgångar i näringsverksamheten.

Expansionsfonden får dock inte tas över till den del den överstiger 185 procent av det värde som reattillgångarna i näringsverksamheten uppgick till vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret (jämförelsebeloppet). Om fonden bara delvis tas över, får den övertagna fondens värde högst uppgå till så stor del av jämförelsebeloppet som de övertagna reattillgångarna utgör av samtliga reattillgångar vid tidpunkten för överföringen. Värdet av reattillgångarna ska beräknas på det sätt som anges i 33 kap. 12 § första stycket och 13 §.

⁴ Senaste lydelse 2004:1149.

Som skuld enligt andra stycket 1 ska räknas också sådana avdrag som avses i 33 kap. 11 §.

Om expansionsfonden helt eller delvis tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningarna och avdragen för dem.

20 §⁵

En expansionsfond upphör utan att bestämmelserna i 14–16 §§ blir tillämpliga om en enskild näringsidkare

– överlåter samtliga reelltillgångar i näringsverksamheten till ett aktiebolag som han äger aktier i eller genom överlåtelsen kommer att äga aktier i,

– begär att expansionsfonden inte ska återföras, och

– gör ett tillskott till bolaget som motsvarar minst 72 procent av expansionsfonden.

– gör ett tillskott till bolaget som motsvarar minst 73,7 procent av expansionsfonden.

I 48 kap. 12 § finns bestämmelser om beräkningen av omkostnadsbeloppet för aktierna.

48 a kap.

13 §⁶

I kapitalvinst som avses i 11 eller 12 § ska inte räknas med sådan ersättning i pengar som tagits upp som kapitalvinst enligt 9 §. *Om en kapitalvinst tagits upp enligt 12 § på grund av att verksamhetsvillkoret inte längre är uppfyllt, ska som anskaffningsutgift för den mottagna andelen även räknas med ett belopp som motsvarar den kapitalvinst som tagits upp.*

I kapitalvinst som avses i 11 § ska inte räknas med sådan ersättning i pengar som tagits upp som kapitalvinst enligt 9 §.

50 kap.

5 §⁷

Anskaffningsutgiften ska *ökas* med

– den skattskyldiges tillskott till bolaget,

– belopp som tagits upp som den skattskyldiges andel av bolagets inkomster,

– 28 procent av avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap.,

– 72 procent av expansionsfond som förs över från andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet enligt 34 kap. 22 §,

– 26,3 procent av avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap.,

– 73,7 procent av expansionsfond som förs över från andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet enligt 34 kap. 22 §,

⁵ Senaste lydelse 2007:1419.

⁶ Senaste lydelse 2007:1419.

⁷ Senaste lydelse 2007:1419.

- och
- det belopp som framgår vid en tillämpning av bestämmelserna om överlåtelse av privata tillgångar till underpris i 53 kap. 5 §.
- Anskaffningsutgiften ska *minska* med
- den skattskyldiges uttag ur bolaget,
 - belopp som dragits av som den skattskyldiges andel av bolagets underskott,
 - negativt fördelningsbelopp till den del räntefördelningen minskat ett underskott i inkomstslaget näringsverksamhet,
 - 28 procent av återförda avdrag – 26,3 procent av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap., och
 - 72 procent av expansionsfond – 73,7 procent av expansionsfond som förs över från enskild näringsverksamhet till andel i handelsbolag enligt 34 kap. 19 §.

57 kap.

11 §⁸

- Årets gränsbelopp är
1. ett belopp som motsvarar två inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, eller
 2. summan av
 - underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter, och
 - för andelar i fåmansföretag eller företag som avses i 6 § lönebaserat utrymme enligt 16–19 §§.

- Årets gränsbelopp är
1. ett belopp som motsvarar två *och ett halvt* inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, eller

För tillgångar som avses i 2 § andra stycket ska statslåneräntan i stället ökas med en procentenhet. Bestämmelserna i första stycket 1 och i 16–19 §§ gäller inte för sådana tillgångar.

Årets gränsbelopp tillgodoräknas den som äger en andel vid utdelningstillfället eller, om utdelning inte sker, den som äger andelen vid utgången av året. Om flera utdelningar sker under året på samma andel, ska årets gränsbelopp tillgodoräknas den som äger andelen vid första utdelningstillfället. Bestämmelserna i 16–19 §§ tillämpas bara för andelar som ägdes vid årets ingång.

19 §⁹

Lönebaserat utrymme ska beräknas bara om andelsägaren eller någon närstående under året före beskattningsåret fått sådan kontant ersättning som avses i 17 § första stycket från företaget och dess dotterföretag med ett belopp som sammanlagt inte understiger det lägsta av

- sex inkomstbasbelopp med tillägg för fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget och i dess dotterföretag, och
- *femton* inkomstbasbelopp. – *tio* inkomstbasbelopp.

⁸ Senaste lydelse 2007:1419.

⁹ Senaste lydelse 2007:1419.

65 kap.
8§¹⁰

Expansionsfondsskatten är 28 procent av det belopp som dras av vid avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. När avdraget återförs ska ett belopp som motsvarar 28 procent av minskningen av expansionsfonden tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt.

Expansionsfondsskatten är 26,3 procent av det belopp som dras av vid avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. När avdraget återförs ska ett belopp som motsvarar 26,3 procent av minskningen av expansionsfonden tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt.

14 §

För juridiska personer är den statliga inkomstskatten 28 procent av den beskattningsbara inkomsten.

För juridiska personer är den statliga inkomstskatten 26,3 procent av den beskattningsbara inkomsten.

För investeringsfonder är skatten i stället 30 procent.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering om inte något annat anges i punkterna 2–4.

2. Bestämmelserna i 33 kap. 8 och 16 §§ samt 34 kap. 8 § i deras nya lydelse tillämpas första gången vid 2011 års taxering.

3. Vid 2010 års taxering ska samtliga kvarvarande avdrag för avsättning till expansionsfond som gjorts för beskattningsår 2008 eller tidigare anses återförda vid ingången av beskattningsåret 2009 och genast åter avsatta till expansionsfond enligt de nya bestämmelserna. Vid återföringen tillämpas bestämmelserna i sina äldre lydelse. Vid bestämmande av det belopp som expansionsfonden högst får uppgå till vid återavsättningen tillämpas 34 kap. 6 och 10 §§ i sin äldre lydelse och vid tillämpningen av 34 kap. 13 § tillämpas 50 kap. 5 § tillämpas i sin äldre lydelse. Undantagsbestämmelsen i 34 kap. 13 § andra stycket tillämpas inte i fråga om återavsättning.

4. 65 kap. 14 § i sin äldre lydelse tillämpas för beskattningsår som har påbörjats före ikraftträdandet.

¹⁰ Senaste lydelse 2007:1419.

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200)¹¹ ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***2 kap.**8 §¹²

Med uttag av tjänst förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en egen fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Med uttag av tjänst förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en egen fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 300 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Första stycket gäller utförande av

1. bygg- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll,
2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster, och
3. lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetskötsel.

Vad som sägs i första stycket gäller också hyresgäst och bostadsrätts-havare som utför sådana tjänster som anges i andra stycket 1 och 2 på en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt, om lägenheten innehas i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

Om en fastighet ägs eller en hyresrätt eller bostadsrätt innehas av en näringsidkare som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § ska gruppen anses som fastighetsägare, hyresgäst eller bostadsrätts-havare vid tillämpning av denna paragraf.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009.

2. Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet.

¹¹ Lagen omtryckt 2000:500.

¹² Senaste lydelse 2007:1376.

Förteckning över remissinstanser till promemorian Förbättrade skatteregler för företagande, m.m.

Följande remissinstanser har yttrat sig: Kammarrätten i Sundsvall, Länsrätten i Göteborg, Ekobrottsmyndigheten, Försäkringskassan, Ekonomistyrningsverket, Skatteverket, Arbetsgivarverket, Konkurrensverket, Samhällsvetenskapliga fakulteten vid Uppsala universitet, Verket för näringslivsutveckling, Institutet för tillväxtpolitiska studier, Ungdomsstyrelsen, Arbetsförmedlingen, Institutet för arbetsmarknadspolitisk utvärdering, Byggherrarna, FAR SRS, Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna, Landsorganisationen i Sverige, Lantbrukarnas Riksförbund, Motormännens Riksförbund, Näringslivets Regelnämnd, Stockholms Handelskammare, Svenska Bankföreningen, Svenska Bussbranschens Riksförbund, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Byggindustrier samt Sveriges Kommuner och Landsting.

Därutöver har även Svensk Industriförening inkommit med ett yttrande.

Stockholms Handelskammare, Föreningen Svenskt Näringsliv och Svensk Industriförening hänvisar till ett yttrande från Näringslivets skattedelegation.

Följande remissinstanser har inte yttrat sig eller avstått från att lämna synpunkter. Riksrevisionen, Handelshögskolan i Stockholm HHS, BIL Sweden, FöretagarFörbundet, Gröna Bilister, HSB Riksförbund, Kooperativa Förbundet, SABO, Svensk Handel, Svenska Naturskyddsföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Akademikers Centralorganisation, Sveriges Bostadsrättscentrum, Sveriges Försäkringsförbund och Tjänstemännens Centralorganisation.

Lagförslag i Skatteverkets promemoria Förslag om
begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa
skulder

Prop. 2008/09:65
Bilaga 3

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

Häriigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 24 kap. 1 § ska ha följande lydelse,

dels att det närmast före 24 kap. 10 a § ska införas en ny rubrik av följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas två nya paragrafer, 24 kap. 10 a – 10 b §§ av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

24 kap.

1 §¹

I detta kapitel finns bestämmelser om

- tillämpning i inkomstslaget näringsverksamhet av vissa bestämmelser i inkomstslaget kapital i 2 och 3 §§,

- partiell fission i 3 a §,

- kapitalrabatt på optionslån i 4 §,

- avdragsrätt för ränta på vinstandelslån i 5-10 §§,

*- begränsningar i avdragsrätten
för ränta m.m. på vissa skulder i
10 a–10 b §§*

- avdrag för lämnad utdelning i 11 §, och

- skattefria utdelningar i 12-22 §§.

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

Bestämmelser om i vilken utsträckning ersättningar i form av livränta och liknande utbetalningar för avyttrade tillgångar räknas som ränta finns i 44 kap. 35 och 37-39 §§.

***Begränsningar i avdragsrätten
för ränta m.m. på vissa skulder***

10 a §

*Företag ska vid tillämpning av
10 b § anses vara i
intressegemenskap med varandra
om*

¹ Senaste lydelse 2006:1422.

1. företagen är moderbolag och dotterbolag eller står under i huvudsak gemensam ledning, eller

2. ett av företagen direkt eller indirekt genom ägarandel eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande i ett eller flera andra företag.

Med företag avses i första stycket och i 10 b § juridiska personer och svenska handelsbolag.

10 b §

Ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som ingår i en intressegemenskap får inte dra av ränteutgifter eller andra utgifter avseende skulder till ett företag i intressegemenskapen till den del skulden har

1. samband med ett förvärv av en delägarrätt eller en fordringsrätt, och oavsett om tillgången är en lagertillgång eller inte, från ett företag som ingår i intressegemenskapen,

2. medfört att aktiebolaget eller den ekonomiska föreningen har kunnat lämna utdelning till ett företag i intressegemenskapen, eller

3. medfört att kapitaltillskott har kunnat lämnas till ett företag i intressegemenskapen till den del tillskottet, direkt eller indirekt, har använts för sådana förvärv som avses i första punkten eller för utlåning till ett företag i intressegemenskapen.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas också på en skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen, till den del ett företag i intressegemenskapen har en fordran på det förstnämnda företaget, eller på ett företag i intressegemenskap med det förstnämnda företaget.

Bestämmelserna i första stycket

tillämpas också på en skuld till ett företag i intressegemenskapen, om denna skuld har ersatt en skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen, i de fall avdragsrätten för ränteutgifter m.m. skulle ha begränsats enligt första stycket, om sistnämnda skuld i stället hade varit till ett företag i intressegemenskapen.

Prop. 2008/09:65
Bilaga 3

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas på avdrag för ränteutgifter och andra utgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2008.

Förteckning av remissinstanser till Skatteverkets promemoria Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder

Efter remiss har yttranden kommit in från Bokföringsnämnden, Ekobrottsmyndigheten, FAR SRS, Fastighetsägarna Sverige, Finansbolagens Förening, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna, Hovrätten för Västra Sverige, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Kammarrätten i Jönköping, Landsorganisationen i Sverige, Lantbrukarnas Riksförbund, Länsrätten i Västmanlands län, Näringslivets Regelnämnd NNR, Stockholms Handelskammare, Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen, Sveriges Advokatsamfund, Sveriges Byggindustrier, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges Kommuner och Landsting, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF och Verket för näringslivsutveckling (NUTEK).

Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt Näringsliv, Lantbrukarnas Riksförbund, Näringslivets Regelnämnd NNR och Stockholms Handelskammare har hänvisat till ett yttrande från Näringslivets skattedelegation.

Därutöver har yttranden inkommit från AB Industrivärden, AB SKF, AB Volvo, Industrins Finansförening, National Foreign Trade Council, Inc., Niclas Virin, Peter Sundgren, Skanska, Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA, Sveriges Aktiesparares Riksförbund och SSAB Svenskt Stål AB.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Bolagsverket, Finansinspektionen, Fondbolagens Förening, Riksrevisionen, Sveriges Akademikers Centralorganisation och Tjänstemännens Centralorganisation.

Lagförslagen i Finansdepartementets promemoria Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap

Prop. 2008/09:65
Bilaga 5

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 24 kap. 1 § ska ha följande lydelse,

dels att det närmast före 24 kap. 10 a § ska införas en ny rubrik av följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas tre nya paragrafer, 24 kap. 10 a – 10 c §§ av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

24 kap.

1 §¹

I detta kapitel finns bestämmelser om

- tillämpning i inkomstslaget näringsverksamhet av vissa bestämmelser i inkomstslaget kapital i 2 och 3 §§,
- partiell fission i 3 a §,
- kapitalrabatt på optionslån i 4 §,
- avdragsrätt för ränta på vinstandelslån i 5 – 10 §§,
 - *begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder i 10 a–10 c §§,*
- avdrag för lämnad utdelning i 11 §, och
- skattefria utdelningar i 12-22 §§.

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

Bestämmelser om i vilken utsträckning ersättningar i form av livränta och liknande utbetalningar för avyttrade tillgångar räknas som ränta finns i 44 kap. 35 och 37 – 39 §§.

Begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder

10 a §

Företag ska vid tillämpning av 10 b och 10 c §§ anses vara i intressegemenskap med varandra om

- 1. företagen är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning, eller*
- 2. ett av företagen, direkt eller*

¹ Senaste lydelse 2006:1422.

indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande i det andra företaget eller de andra företagen.

Med företag avses i första stycket och i 10 b och 10 c §§ juridiska personer och svenska handelsbolag.

10 b §

Ett företag som ingår i en intressegemenskap får inte dra av ränteutgifter avseende skulder till ett företag i intressegemenskapen till den del skulden avser ett förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas också på en skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen, till den del ett företag i intressegemenskapen har en fordran på det förstnämnda företaget, eller på ett företag i intressegemenskap med det förstnämnda företaget, för det fall skulden och fordran inte är huvudsakligen motiverade av affärsmässiga skäl.

Om en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen ersätts av en skuld till ett företag i intressegemenskapen, ska första stycket tillämpas på denna skuld om bestämmelserna hade varit tillämpliga på den förstnämnda skulden för det fall att det företaget hade ingått i intressegemenskapen.

10 c §

Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § första och tredje styckena ska dras av om förutsättningarna i punkterna 1 eller 2 är uppfyllda:

1. Ränteinkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med en skattesats som

uppgår till minst 10 procent enligt bestämmelserna i den stat där det företag i intressegemenskapen som faktiskt har rätt till ränteinkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten. Om det företag som faktiskt har rätt till ränteinkomsten har möjlighet att få avdrag för utdelning ska emellertid inkomsten inte anses vara beskattad med minst 10 procent.

2. Såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen motiverade av affärsmässiga skäl.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2008.

Förteckning av remissinstanser till Finansdepartementets promemoria Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap

Remissvar har kommit in från Länsrätten i Västmanlands län, Skatteverket, Finansbolagens Förening, Lantbrukarnas Riksförbund, Stockholms Handelskammare, Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen, Svenskt Näringsliv, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges Byggindustrier, Industrins Finansförening, AB Volvo, Skanska AB, AB Industrivärden, SSAB Svenskt Stål AB, Atlas Copco AB, Telefonaktiebolaget L M Ericsson (publ), Assa Abloy AB, SKF Group Headquarters, Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA, Electrolux och Investor AB.

Ett gemensamt yttrande har lämnats av Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen och Finansbolagens Förening.

Ett gemensamt yttrande har lämnats av Svenskt Näringsliv, AB Volvo, Skanska AB, AB Industrivärden, SSAB Svenskt Stål AB, Atlas Copco AB, Telefonaktiebolaget L M Ericsson (publ), Assa Abloy AB, SKF Group Headquarters, Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA, Electrolux och Investor AB.

Vidare har ett yttrande kommit in från Näringslivets skattedelegation som är identiskt med det yttrande som lämnats av Svenskt Näringsliv m.fl. Industrins Finansförening, Stockholms Handelskammare, Svenska Riskkapitalföreningen, Sveriges Byggindustrier, Gambro AB, Husqvarna AB (publ), Investment AB Latour, Lantmännen, NCC AB och Trelleborg AB (publ) ansluter sig till detta remissvar. NCC AB ansluter sig även till remissvaret från Industrins Finansförening. Lantmännen har dessutom lämnat ett särskilt yttrande.

Yttranden har också lämnats av Sveriges advokatsamfund, Sveriges Kommuner och Landsting, KPMG Bohlins AB, Södra Skogsägarna ekonomisk förening, Kooperativa Förbundet samt Peter Sundgren.

Lagförslag i lagrådsremissen
Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss
skatteplanering inom en intressegemenskap

Prop. 2008/09:65
Bilaga 7

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)
dels att 24 kap. 1 § ska ha följande lydelse,
dels att det i lagen ska införas fem nya paragrafer, 24 kap. 10 a–
10 e §§, och närmast före 24 kap. 10 a, 10 b och 10 d §§ nya rubriker av
följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

24 kap.

1 §¹

I detta kapitel finns bestämmelser om

- tillämpning i inkomstslaget näringsverksamhet av
vissa bestämmelser i inkomstslaget kapital i 2 och 3 §§,
- partiell fission i 3 a §,
- kapitalrabatt på optionslån i 4 §,
- avdragsrätt för ränta på vinstandelslån i 5–10 §§,
 - *begränsningar i avdragsrätten
för ränta på vissa skulder i 10 a–
10 e §§,*
- avdrag för lämnad utdelning i 11 §, och
- skattefria utdelningar i 12–22 §§.

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

Bestämmelser om i vilken utsträckning ersättningar i form av livränta
och liknande utbetalningar för avyttrade tillgångar räknas som ränta finns
i 44 kap. 35 och 37–39 §§.

***Begränsningar i avdragsrätten för
ränta på vissa skulder***

*Definition av företag i
intressegemenskap*

10 a §

*Företag ska vid tillämpning av
10 b–10 e §§ anses vara i
intressegemenskap med varandra
om*

¹ Senaste lydelse 2006:1422.

1. företagen är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning, eller

2. ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande i det andra företaget.

Med företag avses i första stycket och i 10 b–10 e §§ juridiska personer och svenska handelsbolag.

Huvudregler

10 b §

Ett företag som ingår i en intressegemenskap får inte – om inte annat följer av 10 d § – dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen, till den del skulden avser ett förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen.

Om en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen ersätts av en skuld till ett företag i intressegemenskapen, ska första stycket tillämpas på den sistnämnda skulden om bestämmelsen hade varit tillämplig på den förstnämnda skulden, för det fall att det företaget hade ingått i intressegemenskapen.

10 c §

Bestämmelsen i 10 b § första stycket tillämpas också – om inte annat följer av 10 e § – på en skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen, till den del ett företag i intressegemenskapen har en fordran på det förstnämnda företaget, eller på ett företag som är i intressegemenskap med det förstnämnda företaget, såvida skulden kan anses hänförlig till denna fordran och avser förvärv av en delägar rätt från ett företag

Kompletteringsregler

10 d §

Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § ska dras av om förutsättningarna i 1 eller 2 är uppfyllda:

1. Inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med en skattesats som uppgår till minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.

2. Såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen motiverade av affärsmässiga skäl.

Om det företag som faktiskt har rätt till inkomsten har möjlighet att få avdrag för utdelning får inte första stycket 1 tillämpas, om Skatteverket kan visa att såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgiften till övervägande del har motiverats av annat än affärsmässiga skäl.

10 e §

Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 c § ska dras av om förutsättningarna i 1 eller 2 är uppfyllda:

1. Ett företag som har en sådan fordran som avses i 10 c § beskattas för den inkomst som hänför sig till denna fordran i enlighet med vad som sägs i 10 d § första stycket 1.

2. Såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen motiverade av affärsmässiga skäl.

Om ett företag som avses i första stycket 1 har möjlighet att få

*avdrag för utdelning ska 10 d §
andra stycket tillämpas på
motsvarande sätt.*

Prop. 2008/09:65
Bilaga 7

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2008.

Lagrådets yttrande över lagrådsremissen Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2008-10-06

Närvarande: F.d. justitierådet Bo Svensson, f.d. regeringsrådet Leif Lindstam och justitierådet Lars Dahllöf.

Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap

Enligt en lagrådsremiss den 25 september 2008 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Christina Rosén och departementssekreteraren Elisabeth Sheikh.

Förslaget föranleder följande yttrande av Lagrådet:

År 2003 infördes skattefrihet för kapitalvinster på näringsbetingade andelar. Det har enligt lagrådsremissen av skattskyldiga utnyttjats för skatteplanering och s.k. räntesnurror beräknas leda till ett betydande skattebortfall varje år. Det har inte visat sig möjligt att förhindra räntesnurrorna med lagen (1995:575) mot skatteflykt. De remitterade lagförslagen ska ses mot denna bakgrund.

Det i remissen framlagda lagförslaget är avsett att begränsa möjligheten för företag inom en intressegemenskap att göra ränteavdrag vid internt finansierade förvärv av delägar rätt från annat företag inom denna gemenskap, ett ”skatteupplägg” som enligt vad som uttalas i remissen ger upphov till skattebortfall i mångmiljardklassen.

Avdragsbegränsningarna anges i två olika fall i 10 b och 10 c §§. Den förstnämnda paragrafen avser ränta på lån från ett företag inom intressegemenskapen för förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i samma gemenskap. Den andra paragrafen avser det fallet att ett företag i en intressegemenskap har en skuld till ett företag utanför denna gemenskap samtidigt som ett annat företag inom gemenskapen har en fordran på det utomstående företaget. Avdragsbegränsningen i 10 b § förutsätter att den interna skulden avser det interna förvärvet av delägar rätt. Avdragsbegränsningen i 10 c § förutsätter att skulden till det externa företaget kan anses hänförlig till fordringen på det externa företaget och avser internt förvärv av delägar rätt.

Det förefaller inte osannolikt att det föreskrivna sambandet mellan skulden och förvärvet respektive mellan skulden, fordringen och förvärvet ibland kan beläggas, exempelvis när det under aktuell tid bara

har förekommit någon enstaka transaktion mellan de berörda företagen och köpeskillingen för delägarätterna, skulden och fordringen lyder på samma belopp. Men i de fall det förekommer många ekonomiska transaktioner mellan företagen inom en intressegemenskap eller, i fall som avses i 10 c §, mellan de inblandade företagen inom och utom intressegemenskapen, blir det en närmast oöverstigligt svår uppgift för Skatteverket att vederlägga en skattskyldigs påstående om att en ifrågasatt transaktion har företagits av affärsmässiga skäl genom att visa att det finns en koppling mellan en viss skuld, en viss fordran och ett visst förvärv av delägarätter. Den uppfinningsrikedom som ligger bakom de nu aktuella skatteuppläggen kommer med all sannolikhet att reducera eller till och med eliminera effekterna av de föreslagna bestämmelserna.

Lagrådet anser att det inger betänkligheter att införa de nu föreslagna bestämmelserna, eftersom de torde kunna kringgåas utan större svårighet. Vad nu sagts bör tas i beaktande i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

10 a §

I första stycket 1 sägs att företag vid tillämpning av 10 b–10 e §§ ska anses vara i intressegemenskap med varandra om företagen är moderföretag eller dotterföretag. Det är tydligt att avsikten är att intressegemenskapsbegreppet ska omfatta endast företag som är moderbolag och dotterföretag i förhållande till varandra, något som inte framgår av den föreslagna av lagtexten.

Ett moderbolag har genom ägarandel eller på annat sätt ett bestämmande inflytande i dotterföretaget. Den föreslagna punkten 1 omfattas därför av den föreslagna punkten 2.

I enlighet med det anförda föreslår Lagrådet att första stycket ges följande lydelse:

Företag ska vid tillämpning av 10 b–10 e §§ anses vara i intressegemenskap med varandra,

1. om ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande i det andra företaget, eller 2. om företagen står under i huvudsak gemensam ledning.

10 b §

Genom paragrafens första stycke föreslås att ett företag som ingår i en intressegemenskap inte får – om inte annat följer av 10 d § – dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen, till den del skulden avser ett förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen.

I 48 kap. 2 § första stycket finns en definition av vad som avses med delägar rätt. Genom den paragrafens andra stycke föreskrivs att bestämmelserna om delägar rätt också ska tillämpas på bl.a. vinstandelsbevis och kapitalandelsbevis som avser lån i svenska kronor.

Av författningskommentaren framgår att bestämmelserna i 10 b § är avsedda att tillämpas på delägarrätter och på sådan tillgång som anges i 48 kap. 2 § andra stycket. Enligt Lagrådets mening bör det komma till direkt uttryck i lagtexten att avsikten är att avdragsbegränsningen kan komma att gälla även vinstandelar och vad som i övrigt är uppräknat i paragrafens andra stycke. Detta stycke bör därför ges följande lydelse:

Ett företag som ingår i en intressegemenskap får inte – om inte annat följer av 10 d § – dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen, till den del skulden kan anses hänförlig till ett förvärv av en delägarrätt eller sådan rätt som avses i 48 kap. 2 § andra stycket från ett företag som ingår i intressegemenskapen.

10 d §

Första stycket beskriver två situationer då förutsättningarna för ränteavdrag ska anses uppfyllda. Det kommer till tydligare uttryck om paragrafen inleds på följande sätt:

Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § ska dras av om någon av följande förutsättningar är uppfyllda.

Enligt första stycket 2 ska ränteutgifter dras av, om såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen motiverade av affärsmässiga skäl. För att undvika tautologi bör uttrycket ”motiverade av affärsmässiga skäl” bytas mot ”affärsmässigt motiverade”.

Lagrådet vill emellertid sätta ett frågetecken för användningen av ordet ”affärsmässigt” i detta sammanhang. Det används i lagrådsremissen för att beteckna motsatsen till ”skattemässigt” eller liknande och antyder att det inte skulle vara affärsmässigt att ta skattehänsyn i handel ochandel. Men så är det ju inte alls. Varje företagare måste söka minimera sina kostnader för att företaget ska överleva. Det gäller också skattekostnaderna. Det är självklart att när en företagare överväger alternativ för att genomföra en affär, han eller hon räknar på skatteutfallet och väljer det alternativ som ger det för företagaren totalt sett gynnsammaste resultatet.

Det framgår av lagstiftningsärendets förhistoria att avsikten är att begränsa möjligheterna till ränteavdrag när den skattskyldige genomfört ett ”skatteupplägg” som inte har något annat syfte än att sänka skatten.

Enligt Lagrådet bör man därför i det fortsatta lagstiftningsarbetet beträffande denna och övriga paragrafer i lagen i vilka uttrycket affärsmässigt förekommer i lagtexten ange att affärsmässighet ska föreligga även om man bortser från skatteeffekterna.

Det i andra stycket använda uttrycket ”har motiverats av annat än affärsmässiga skäl” bör bytas mot ”inte är affärsmässigt motiverade”.

10 e §

Av skäl som anförts ovan under 10 d § bör paragrafen inledas på följande sätt:

Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 c § ska dras av om någon av följande förutsättningar är uppfyllda.

Även i denna paragrafs första stycke 2 bör uttrycket ”motiverade av affärsmässiga skäl” bytas mot ”affärsmässigt motiverade”.

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

Härigenom föreskrivs att 33 kap. 8 och 16 §§, 34 kap. 6, 8, 10, 18 och 20 §§, 50 kap. 5 § samt 65 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

33 kap.

8 §

Med *kapitalunderlaget för räntefördelning* för en enskild näringsidkare avses skillnaden mellan värdet på tillgångarna och värdet på skulderna i näringsverksamheten vid det föregående beskattningsårets utgång

ökad med

– underskott av näringsverksamheten under det föregående beskattningsåret till den del avdrag för underskottet inte har gjorts enligt någon av de bestämmelser som anges i 14 kap. 22 § första och andra styckena,

– kvarstående sparat fördelningsbelopp,

– en sådan övergångspost som avses i 14 §, och

– en sådan särskild post vid arv, gåva m.m. som avses i 15–17 §§,

minskad med

– 72 procent av expansionsfonden enligt 34 kap. vid det föregående beskattningsårets utgång, och

– 73,7 procent av expansionsfonden enligt 34 kap. vid det föregående beskattningsårets utgång, och

– sådana tillskott i näringsverksamheten under det föregående beskattningsåret som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten.

16 §¹

Den särskilda posten uppgår till ett belopp som motsvarar det negativa kapitalunderlag för räntefördelning som hänför sig till förvärvet, beräknat vid förvärvstidpunkten. Posten får dock inte överstiga ett belopp som motsvarar den ersättning som lämnas för fastigheten minskad med det högsta värdet för fastigheten vid förvärvstidpunkten enligt 12 § eller 13 § och ökad med 72 procent av en övertagen expan-

Den särskilda posten uppgår till ett belopp som motsvarar det negativa kapitalunderlag för räntefördelning som hänför sig till förvärvet, beräknat vid förvärvstidpunkten. Posten får dock inte överstiga ett belopp som motsvarar den ersättning som lämnas för fastigheten minskad med det högsta värdet för fastigheten vid förvärvstidpunkten enligt 12 § eller 13 § och ökad med 73,7 procent av en övertagen

¹ Senaste lydelse 2007:1419.

sionsfond till den del den avser fastigheten. Ett åtagande att ta över expansionsfonden räknas inte som ersättning.

Om en del av fastigheten övergår till någon annan ägare, ska posten minskas i motsvarande mån.

Om fastigheten och driften av den räknas till olika näringsverksamheter och förvärvaren eller hans närstående inom två år före förvärvet eller efter förvärvet skjutit till kapital i mer än obetydlig omfattning till den näringsverksamhet som driften räknas till, ska posten minskas i motsvarande mån.

34 kap.

6 §

För enskilda näringsidkare får expansionsfonden uppgå till högst ett belopp som motsvarar 138,89 procent av kapitalunderlaget för expansionsfond.

För enskilda näringsidkare får expansionsfonden uppgå till högst ett belopp som motsvarar 135,69 procent av kapitalunderlaget för expansionsfond.

8 §²

En särskild post får beräknas om en fastighet förvärfas genom arv, testamente eller gåva eller genom bodelning med anledning av äktenskapsskillnad eller makes död och summan av egen och övertagen expansionsfond överstiger 138,89 procent av summan av förvärvarens kapitalunderlag för expansionsfond och det kapitalunderlag som hänför sig till förvärvet. Förvärvarens kapitalunderlag och expansionsfond ska beräknas vid utgången av beskattningsåret före förvärvet medan det kapitalunderlag som hänför sig till förvärvet och den övertagna expansionsfonden beräknas vid förvärvstidpunkten.

En särskild post får beräknas om en fastighet förvärfas genom arv, testamente eller gåva eller genom bodelning med anledning av äktenskapsskillnad eller makes död och summan av egen och övertagen expansionsfond överstiger 135,69 procent av summan av förvärvarens kapitalunderlag för expansionsfond och det kapitalunderlag som hänför sig till förvärvet. Förvärvarens kapitalunderlag och expansionsfond ska beräknas vid utgången av beskattningsåret före förvärvet medan det kapitalunderlag som hänför sig till förvärvet och den övertagna expansionsfonden beräknas vid förvärvstidpunkten.

Första stycket gäller bara under förutsättning att villkoren i 18 § är uppfyllda och om fastigheten är kapitaltillgång såväl hos den tidigare ägaren som hos förvärvaren.

10 §

Den särskilda posten får öka kapitalunderlaget för expansionsfond med ett så stort belopp att

Den särskilda posten får öka kapitalunderlaget för expansionsfond med ett så stort belopp att

² Senaste lydelse 2007:1419.

expansionsfonden motsvarar högst 138,89 procent av kapitalunderlaget som avses i 8 §.

Kapitalunderlaget får ökas med posten bara så länge någon del av fastigheten finns kvar i näringsverksamheten. Om expansionsfonden ett visst år uppgår till eller är lägre än 138,89 procent av kapitalunderlaget före ökningen med posten, upphör rätten att öka kapitalunderlaget med posten.

expansionsfonden motsvarar högst 135,69 procent av kapitalunderlaget som avses i 8 §.

Kapitalunderlaget får ökas med posten bara så länge någon del av fastigheten finns kvar i näringsverksamheten. Om expansionsfonden ett visst år uppgår till eller är lägre än 135,69 procent av kapitalunderlaget före ökningen med posten, upphör rätten att öka kapitalunderlaget med posten.

18 §³

Om reattillgångar i en enskild näringsverksamhet övergår till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning och mottagaren tar över hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller av en verksamhetsgren, får mottagaren helt eller delvis ta över en expansionsfond, om

– mottagaren vid arv eller testamente skriftligen förklarar att han tar över fonden eller delen av fonden, eller

– parterna vid gåva eller bodelning träffar skriftligt avtal om övertagandet.

Utöver vad som sägs i första stycket krävs att

1. mottagaren övertar tillgångar vars värde, minskat med övertagna skulder, motsvarar minst 72 procent av den övertagna expansionsfonden eller delen av fonden, och

1. mottagaren övertar tillgångar vars värde, minskat med övertagna skulder, motsvarar minst 73,7 procent av den övertagna expansionsfonden eller delen av fonden, och

2. vad som övertas av fonden uppgår till högst så stor del av hela fonden som de övertagna reattillgångarna utgör av samtliga reattillgångar i näringsverksamheten.

Expansionsfonden får dock inte tas över till den del den överstiger 185 procent av det värde som reattillgångarna i näringsverksamheten uppgick till vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret (jämförelsebeloppet). Om fonden bara delvis tas över, får den övertagna fondens värde högst uppgå till så stor del av jämförelsebeloppet som de övertagna reattillgångarna utgör av samtliga reattillgångar vid tidpunkten för överföringen. Värdet av reattillgångarna ska beräknas på det sätt som anges i 33 kap. 12 § första stycket och 13 §. Som skuld enligt andra stycket 1 ska räknas också sådana avdrag som avses i 33 kap. 11 §.

Om expansionsfonden helt eller delvis tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningarna och avdragen för dem.

³ Senaste lydelse 2004:1149.

En expansionsfond upphör utan att bestämmelserna i 14–16 §§ blir tillämpliga om en enskild näringsidkare

– överlåter samtliga reelltillgångar i näringsverksamheten till ett aktiebolag som han äger aktier i eller genom överlåtelsen kommer att äga aktier i,

– begär att expansionsfonden inte ska återföras, och
 – gör ett tillskott till bolaget som motsvarar minst 72 procent av expansionsfonden.

– gör ett tillskott till bolaget som motsvarar minst 73,7 procent av expansionsfonden.

I 48 kap. 12 § finns bestämmelser om beräkningen av omkostnadsbeloppet för aktierna.

50 kap.

5 §⁵

Anskaffningsutgiften ska *ökas* med

– den skattskyldiges tillskott till bolaget,
 – belopp som tagits upp som den skattskyldiges andel av bolagets inkomster,

– 28 procent av avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap.,

– 26,3 procent av avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap.,

– 72 procent av expansionsfond som förs över från andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet enligt 34 kap. 22 §, och

– 73,7 procent av expansionsfond som förs över från andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet enligt 34 kap. 22 §, och

– det belopp som framgår vid en tillämpning av bestämmelserna om överlåtelse av privata tillgångar till underpris i 53 kap. 5 §.

Anskaffningsutgiften ska *minska* med

– den skattskyldiges uttag ur bolaget,
 – belopp som dragits av som den skattskyldiges andel av bolagets underskott,

– negativt fördelningsbelopp till den del räntefördelningen minskat ett underskott i inkomstslaget näringsverksamhet,

– 28 procent av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap., och

– 26,3 procent av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap., och

– 72 procent av expansionsfond som förs över från enskild näringsverksamhet till andel i handelsbolag enligt 34 kap. 19 §.

– 73,7 procent av expansionsfond som förs över från enskild näringsverksamhet till andel i handelsbolag enligt 34 kap. 19 §.

⁴ Senaste lydelse 2007:1419.

⁵ Senaste lydelse 2007:1419.

65 kap.

8§⁶

Prop. 2008/09:65

Bilaga 9

Expansionsfondsskatten är 28 procent av det belopp som dras av vid avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. När avdraget återförs ska ett belopp som motsvarar 28 procent av minskningen av expansionsfonden tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt.

Expansionsfondsskatten är 26,3 procent av det belopp som dras av vid avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. När avdraget återförs ska ett belopp som motsvarar 26,3 procent av minskningen av expansionsfonden tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering om inte något annat anges i punkterna 2 och 3.

2. Bestämmelserna i 33 kap. 8 och 16 §§ samt 34 kap. 8 och 10 §§ i sina nya lydelse tillämpas första gången vid 2011 års taxering.

3. Vid 2010 års taxering ska samtliga kvarvarande avdrag för avsättning till expansionsfond som gjorts för beskattningsåret 2008 eller tidigare beskattningsår anses återförda den 1 januari 2009 och genast återavsätta till expansionsfond enligt de nya bestämmelserna. Vid återföringen tillämpas bestämmelserna i sina äldre lydelse. Vid bestämmande av det belopp som expansionsfonden högst får uppgå till vid 2010 års taxering tillämpas i fråga om återavsättningen 34 kap. 6 och 10 §§ i sina äldre lydelse och vid tillämpningen av 34 kap. 13 § tillämpas 50 kap. 5 § i sin äldre lydelse. Undantagsbestämmelsen i 34 kap. 13 § andra stycket tillämpas inte i fråga om återavsättning.

⁶ Senaste lydelse 2007:1419.

Lagrådets yttrande över lagrådsremissen Sänkt expansionsfondsskatt

Prop. 2008/09:65
Bilaga 10

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2008-10-08

Närvarande: F.d. regeringsrådet Rune Lavin, f.d. regeringsrådet Karl-Ingvar Rundqvist och justitierådet Marianne Lundius.

Sänkt expansionsfondsskatt

Enligt en lagrådsremiss den 2 oktober 2008 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Karl-Henrik Bucht.

Lagrådet lämnar förslaget utan erinran.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 23 oktober 2008

Närvarande: Statsministern Reinfeldt, ordförande, och statsråden Olofsson, Odell, Bildt, Husmark Pehrsson, Leijonborg, Larsson, Erlandsson, Torstensson, Carlgren, Hägglund, Björklund, Carlsson, Littorin, Malmström, Sabuni, Tolgfors

Föredragande: statsrådet Odell

Regeringen beslutar proposition 2008/09:65 Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag.