

Bilaga 6

Effektivare ränteavdragsbegränsningar

Bilaga till avsnitt 6.17



Bilaga 6

Effektivare ränteavdragsbegränsningar

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning av promemorian Effektivare ränteavdragsbegränsningar	5
2	Lagförslagen i promemorian	6
	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	6
	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	10
3	Förteckning över remissinstanserna till promemorian	12
4	Lagförslag i lagrådsremissen Effektivare ränteavdragsbegränsningar	13
	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	13
5	Lagrådets yttrande	18
6	Lagförslaget i Utdrag ur lagrådsremissen Effektivare ränteavdragsbegränsningar	21
	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	21
7	Förteckning över remissinstanserna till utdraget ur lagrådsremissen	22

1 Sammanfattning av promemorian Effektivare ränteavdragsbegränsningar

Den 1 januari 2009 trädde ränteavdragsbegränsningsregler i kraft som avser vissa skuldförhållanden inom en intressegemenskap. Det har visat sig att det trots dessa regler finns stora möjligheter att undgå bolagsbeskattning i Sverige genom skatteplanering med hjälp av ränteutgifter. Enligt rapporter från Skatteverket utnyttjas denna skatteplanering i hög utsträckning. I denna promemoria föreslås därför att avdragsmöjligheterna för ränteutgifter begränsas ytterligare för att skydda den svenska bolagsskattebasen.

Det föreslås att de befintliga reglerna för begränsning av ränteavdragen utvidgas till att gälla ränteutgifter avseende alla skulder inom en intressegemenskap.

Det föreslås även att tioprocentsregeln kompletteras med en generell omvänd ventil. Den innebär att om Skatteverket kan visa att skuldförhållandet till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån ska avdrag inte få göras för ränteutgifter, trots att den som faktiskt har rätt till den motsvarande inkomsten beskattas med minst tio procent. När den omvända ventilen är tillämplig ska ett beslut om omprövning kunna fattas inom den tidsperiod som gäller för efterbeskattning.

Vidare föreslås ändringar av den s.k. ventilen, enligt vilken avdrag får göras för ränteutgifter – även om mottagaren inte beskattas med minst tio procent – om företaget kan visa att förhållandena är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. Förslagen innebär bl.a. att bestämmelsen bara ska vara tillämplig om räntemottagaren hör hemma inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller, under vissa villkor, i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal.

Bestämmelserna som rör vissa externa skuldförhållanden (interna lån som ersätter tillfälliga externa lån och s.k. back-to-back-lån) ändras också i vissa avseenden.

Det föreslås vidare att företag ska anses vara i intressegemenskap med varandra om ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det andra företaget eller om företagen står under i huvudsak gemensam ledning.

De föreslagna förändringarna i reglerna för ränteavdrag förstärker de offentliga finanserna genom ett ökat skatteuttag på bolagssektorn. Detta skapar ett utrymme att sänka bolagssektorns skattebelastning i motsvarande utsträckning, vilket kan ske genom att bolagsskatten sänks.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2013.

2 Lagförslagen i promemorian

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹
dels att nuvarande 24 kap. 10 e § ska betecknas 24 kap. 10 f § och ha följande lydelse,
dels att 24 kap. 1 och 10 a–10 d §§, ska ha följande lydelse,
dels att det införs en ny paragraf, 24 kap. 10 e §, 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 §§,
- begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder i 10 a–10 f §§,
- 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 §§.

10 a §³

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.

En andel i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska

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

1. ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett *väsentligt* 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 f §§ juridiska personer och svenska handelsbolag.

En andel i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2008:1343.

³ Senaste lydelse 2009:1413.

behandlas som en delägarrätt vid tillämpningen av 10 b–10 e §§.

behandlas som en delägarrätt vid tillämpningen av 10 b–10 f §§.

10 b §⁴

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.

Ett företag som ingår i en intressegemenskap får inte – om inte annat följer av 10 d eller 10 e § – dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen.

10 c §⁵

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.

Bestämmelsen i 10 b § tillämpas också – om inte annat följer av 10 f § – 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, om skulden kan anses ha samband med denna fordran och avser förvärv av en delägarrätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen eller i ett företag som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen.

10 d §⁶

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 lag-

Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § ska dras av om inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen

⁴ Senaste lydelse 2008:1343.

⁵ Senaste lydelse 2008:1343.

⁶ Senaste lydelse 2008:1343.

stiftningen 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.

som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.

Första stycket tillämpas inte om Skatteverket kan visa att skuldförhållandet till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

10 e §

Även om förutsättningarna i 10 d § första stycket inte är uppfyllda ska ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § dras av om det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Detta gäller dock bara om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet.

Om skulden avser ett förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen eller i ett företag som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen, ska första stycket bara tillämpas om även förvärvet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Om skulden har ersatt en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen och denna skuld avser ett sådant förvärv ska även den förstnämnda skulden anses avse detta förvärv.

Vid bedömningen enligt första stycket av om skuldförhållandet är

affärsmässigt motiverat ska särskilt beaktas om finansiering i stället hade kunnat ske genom ett tillskott från ett företag inom intressegemenskapen.

10 f §⁷

(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.

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.

2. *Både förvärvet och det skuld-förhållande som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. Detta gäller dock bara om det företag som har en sådan fordran som avses i 10 c § hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet.*

Första stycket 1 tillämpas inte om Skatteverket kan visa att skuld-förhållandet till övervägande del har uppkommit för att intresse-gemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013 och tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2012. Äldre bestämmelser tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden före den 1 januari 2013.

⁷ Senaste lydelse av tidigare 10 e § 2008:1343

Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs att 66 kap. 27 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

**66 kap.
27 §**

Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller av ett beslut om skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 § får meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (*efterbeskattning*) om

1. ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den uppgiftsskyldige

a) under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning,

b) har lämnat oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning,

c) inte har lämnat en deklARATION eller låtit bli att lämna en begärd uppgift, eller

d) inte har lämnat begärd varuprov,

2. en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende ska rättas,

3. kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande har saknats eller varit felaktig och den som uppgiften ska lämnas för inte har varit skyldig att lämna inkomstdeklaration,

4. det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål

a) om en annan skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, eller samma skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, men för en annan redovisningsperiod, ett annat beskattningsår eller en annan person,

b) om fastighetstaxering,

c) om utländsk skatt eller om obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter som avses i 62 kap. 6 inkomstskattelagen (1999:1229),

d) enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting,

e) om huruvida en inkomst ska beskattas enligt inkomstskattelagen eller enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., eller

f) om Skatteverkets prissättningsbesked enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner eller beslut om ändring av sådant prissättningsbesked,

5. en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som föreskrivs i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen eller inte har följt ett annat villkor i beslutet, *eller*

6. det föranleds av en uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 §.

5. en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som föreskrivs i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen eller inte har följt ett annat villkor i beslutet,

6. det föranleds av en uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 §, *eller*

7. *förutsättning finns för att*

*begränsa avdragsrätten för ränta med
stöd av 24 kap. 10 d § andra stycket
eller 10 f § andra stycket
inkomstskattelagen.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013 och tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2012.

3 Förteckning över remissinstanserna till promemorian

Efter remiss har yttranden kommit in från Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Uppsala, Ekobrottsmyndigheten, Stockholms Handelskammare, Finansinspektionen, Skatteverket, Bokföringsnämnden, Exportkreditnämnden, Exportrådet, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Internationella Handelshögskolan i Jönköping, Kommerskollegium, Konkurrensverket, Tillväxtverket, Far, Fastighetsägarna Sverige, Finansbolagens Förening, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna, Industrins Finansförening (IFF), Konjunkturinstitutet, Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Näringslivets regelnämnd, Regelrådet, Svensk Försäkring, Svenska Bankföreningen, Svenska Riskkapitalföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Byggindustrier, Sveriges Kommuner och Landsting (SKL), Sveriges redovisningskonsulters Förbund (SRF) och Tjänstemännens centralorganisation (TCO).

Yttranden har även inkommit från Akelius Fastigheter AB, Västerås stad, Stockholms stad, Sveriges allmännyttiga bostadsföretag (SABO), Kommuninvest i Sverige AB, Södertälje kommun, Skellefteå kommun, Sundsvalls kommun, Näringslivets skattedelegation (NSD), Umeå kommun, Eskilstuna kommun, Linklaters, Växjö kommun, Malmö stad, Skeppsbron Skatt, Svenska Missionskyrkan,

Atlas Copco AB, Göteborgs stad, Gävle kommun, American chamber of commerce in Sweden (AmCham), Xylem Inc., Water & Wastewater Equipment Manufacturers Association Inc. och Örebro kommun. Slutligen har det även inkommit en gemensam skrivelse från ett antal företag och näringslivsorganisationer; Mellby Gård AB, Getinge AB, Föreningen Svenskt Näringsliv, IKEA AB, Investor AB, GE Nordic Region, Sandvik AB, Hexagon AB, Oriflame Cosmetics S.A., Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA, Telefonaktiebolaget LM Ericsson, SKF, Ratos AB, Skanska AB, Atlas Copco AB, SSAB AB, Husqvarna AB, AB Electrolux, Trelleborg AB, Stora Enso, Lantmännen ek. för., AB Industrivärden, AB Volvo, Roxtec AB och ABB AB.

Stockholms Handelskammare, Fastighetsägarna, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svensk Försäkring och Svenska Bankföreningen har återopat yttrandet från NSD.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att yttra sig: Riksrevisionen, Myndigheten för utländska investeringar i Sverige (Invest Sweden), Institutet för internationell ekonomi (IIES) vid Stockholms universitet, Nationalekonomiska institutionen vid Uppsala universitet, Bolagsverket, Fondbolagens Förening, Nationalekonomiska institutionen vid Handelshögskolan i Stockholm, Institutet för Näringslivsforskning (IFN), International Chamber of Commerce (ICC), AB Svensk Exportkredit, Svensk Industriförening, Svenska fondhandlarföreningen och Sveriges akademikers centralorganisation (SACO).

4 Lagförslag i lagrådsremissen Effektivare ränteavdragsbegränsningar

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹ dels att nuvarande 24 kap. 10 e § ska betecknas 24 kap. 10 f §, dels att 24 kap. 1, 10 a–10 d och nya 10 f §§ ska ha följande lydelse, dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 24 kap. 10 e §, 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 §§.

10 a §³

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.

En andel i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom

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

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

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

En andel i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2008:1343.

³ Senaste lydelse 2009:1413.

Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska behandlas som en delägarrätt vid tillämpningen av 10 b–10 e §§.

Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska behandlas som en delägarrätt vid tillämpningen av 10 b–10 f §§.

10 b §⁴

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.

Ett företag som ingår i en intressegemenskap får inte – om inte annat följer av 10 d eller 10 e § – dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag 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 §⁵

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.

Bestämmelsen i 10 b § tillämpas också – om inte annat följer av 10 f § – 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, om skulden kan anses ha samband med denna fordran och avser förvärv av en delägarrätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen eller i ett företag som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen.

10 d §⁶

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

1. Inkomsten som motsvarar

Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § ska dras av om inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstift-

⁴ Senaste lydelse 2008:1343.

⁵ Senaste lydelse 2008:1343.

⁶ Senaste lydelse 2008:1343.

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

ningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.

Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § ska också dras av om

1. *det företag i intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften antingen är skattskyldigt till avkastningsskatt enligt 2 § 1–3 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel eller, om det är ett utländskt företag som inte är skattskyldigt till avkastningsskatt, beskattas på ett likartat sätt och ska betala skatt som minst motsvarar avkastningsskatt enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel, och*

2. *den ränta som under beskattningsåret har belöpt på skulden i genomsnitt inte överstiger den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret närmast före beskattningsåret med mer än hälften.*

Om skuldförhållandet till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån får dock ränteutgifterna inte dras av enligt första eller andra stycket.

10 e §

Även om förutsättningarna i 10 d § första eller andra stycket inte är uppfyllda ska ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § dras av om det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Detta gäller dock bara om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska

samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet.

Om skulden avser ett förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen eller i ett företag som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen, ska första stycket bara tillämpas om även förvärvet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Om skulden har ersatt en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen och denna skuld avser ett sådant förvärv, ska även den förstnämnda skulden anses avse detta förvärv.

Vid bedömningen enligt första stycket av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat ska det särskilt beaktas om finansiering i stället hade kunnat ske genom ett tillskott från det företag som innehar den aktuella fordran på företaget eller från ett företag som, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det låntagande företaget.

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.

10 f §⁷

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 eller andra stycket, och skuldförhållandet har inte till övervägande del uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

2. Både förvärvet och det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. Detta

⁷ Senaste lydelse av tidigare 10 e § 2008:1343.

gäller dock bara om det företag som har en sådan fordran som avses i 10 c § hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet.

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.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013 och tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2012. Äldre bestämmelser gäller för ränteutgifter som belöper sig på tiden före den 1 januari 2013.

5 Lagrådets yttrande

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2012-06-21

Närvarande: F.d. justitieråden Marianne Eliason och Peter Kindlund samt justitierådet Kerstin Calissendorff.

Effektivare ränteavdragsbegränsningar

Enligt en lagrådsremiss den 7 juni 2012 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av departementssekreterarna Elisabeth Sheikh och Annika Åsbrink.

Förslaget föranleder följande yttrande av Lagrådet:

I lagrådsremissen föreslås ändringar i de regler om begränsningar i rätten till avdrag för ränteutgifter som infördes i inkomstskattelagen den 1 januari 2009. Anledningen till detta är enligt remissen att det har visat sig att det trots dessa regler finns stora möjligheter att undgå bolagsbeskattning i Sverige genom skatteplanering med hjälp av ränteutgifter. I lagrådsremissen föreslås därför att avdragsmöjligheterna ska begränsas ytterligare i syfte att skydda den svenska bolagsskattebasen.

I sitt yttrande över de förslag som ledde fram till 2009 års regler anförde Lagrådet bl.a. inledningsvis att det inte visat sig möjligt att förhindra de s.k. räntesnurrorna med lagen (1995:575) mot skatteflykt samt att det då remitterade förslaget skulle ses mot denna bakgrund. Efter ett allmänt resonemang om innebörden av de föreslagna bestämmelserna drog Lagrådet slutsatsen att det ingav betänkligheter att införa dessa eftersom de torde kunna kringgåas utan större svårighet. Lagrådet tillade att detta borde tas i beaktande i det fortsatta lagstiftningsarbetet (prop. 2008/09:65 s. 113 f.).

Lagrådets uppfattning i yttrandet 2008 bekräftas genom det nu framlagda förslaget, vilket i hög grad går ut på att komma till rätta med skatteflyktsliknande förfaranden. Sådana förslag ställer höga krav på att rättssäkerheten

tillgodoses i regelsystemet. Lagrådet tar upp de frågor som aktualiseras i detta hänseende i anslutning till förslagen till nya bestämmelser i 24 kap. 10 d §.

24 kap. 10 d §

I *första stycket* finns den s.k. tioprocentsregeln som innebär att avdrag medges om den inkomst som motsvarar ränteutgiften beskattas 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.

I *andra stycket* införs en kompletterande regel till bestämmelsen i första stycket för bl.a. företag som är skattskyldiga till avkastningsskatt. I den promemoria som ligger till grund för remissen föreslogs inte någon sådan bestämmelse utan den har tillkommit under beredningen i departementet med anledning av påpekanden från två remissinstanser. Förslaget har enligt vad som upplysts vid föredragningen inte varit föremål för något beredningsförfarande med sammanslutningar och enskilda. Det kan därför ifrågasättas om förslaget i denna del uppfyller beredningskraven i 7 kap. 2 § regeringsformen. Enligt Lagrådets mening bör denna brist rättas till i det fortsatta beredningsarbetet.

Texten i *tredje stycket* inleds ”Om skuldförhållandet till övervägande del har uppkommit för att [...] få en väsentlig skatteförmån...”, och i författningskommentaren anges att med övervägande del avses mer än hälften. Av vad som framgått vid föredragningen är tanken dock inte att det ska göras någon andelsbestämning av skulden, utan det är en bedömning av styrkan av de olika skäl som kan ha förelegat för uppkomsten av skulden som är bestämmande för om avdrag för ränteutgifter medges eller inte. Till undvikande av oklarhet i detta hänseende föreslår Lagrådet att lydelsen ändras till följande:

Om det övervägande skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån får dock ränteutgifterna inte dras av enligt första eller andra stycket.

Vidare har vid föredragningen framgått att ordet skuldförhållandet i tredje stycket i bestämmelsen, liksom i övriga bestämmelser i förslaget,

syftar på det förhållande som råder mellan en långivare och en låntagare rörande en viss specifik skuld, och alltså inte på samtliga skuld-/fordringsförhållanden som må förekomma mellan dessa. Eftersom ordet i sig inte ger någon ledning i detta hänseende, bör vad som avses klargöras i författningskommentaren. Det bör även göras en översyn av om orden ränteutgift och ränteutgifter har tillämpats konsekvent i förslaget till ändrade och nya bestämmelser.

Bestämmelsen i första stycket motsvarar vad som gäller enligt nuvarande regler. Detta har emellertid inte ansetts tillräckligt för att förhindra oönskade förfaranden. I tredje stycket har som nämnts införts en kompletterande bestämmelse som innebär att om skuldförhållandet till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån får ränteutgifterna inte dras av enligt första eller andra stycket.

Denna bestämmelse företer stora likheter med huvudregeln i 2 § lagen mot skatteflykt. Den bestämmelsen kan bli tillämplig om den skattskyldige, direkt eller indirekt, har medverkat i en eller flera rättshandlingar som medför en väsentlig skatteförmån och skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet. Den nu föreslagna bestämmelsen får ses som en ren skatteflyktsregel.

Av de ursprungliga förarbetena till lagen mot skatteflykt framgår bl.a. följande. Avsikten med lagen är att möjliggöra rättelse av sådana mer udda fall som inte låter sig fångas in av regelsystemet i övrigt. Konsekvensen av detta blir att större krav än eljest måste ställas på den som ska tillämpa lagen. För att tillgodose detta syfte har några specialregler införts i fråga om förfarandet. Dessa regler syftar till att öka rättssäkerheten för de skattskyldiga. En sådan regel är att lagen ska tillämpas med domstol som första instans, numera förvaltningsrätt. Bestämmelsen motiveras med att de frågor som aktualiseras vid en tillämpning av lagen ofta kan antas ha sådan svårighetsgrad att en prövning redan från början bör göras i domstolsmässiga former. (Prop. 1980/81:17 s. 34 f.).

Bestämmelsen om domstol som första instans för tillämpning av lagen mot skatteflykt gäller alljämt.

Den nu föreslagna bestämmelsen i tredje stycket ska tillämpas av Skatteverket som första

instans. Bedömningen avser rekvisiten ”till övervägande del” och ”väsentlig skatteförmån”.

Frågan om vad som är en väsentlig skatteförmån torde vara väl så svår att bedöma som vad som menas med till övervägande del. Som exempel kan nämnas den situationen att skillnaden mellan den svenska bolagsskattesatsen och den utländska inte är så stor i procentenheter räknat samtidigt som räntebetalningen avser ett mycket stort belopp. Om det i ett sådant fall föreligger en väsentlig skatteförmån kan vara en synnerligen svårbedömd fråga. Kombinationen med skillnad i skattesats och räntebelopp kan givetvis variera på ett stort antal sätt. Det står därför klart att bestämmelsen i denna del ställer höga krav på tillämparen. Enligt Lagrådets mening kan det därför starkt ifrågasättas om tillämpningen i första instans bör göras hos Skatteverket. Lagrådet förordar att frågan övervägs ytterligare i det fortsatta beredningsarbetet.

24 kap. 10 e §

Enligt förslaget ska, vid bedömningen av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat, särskilt beaktas om finansiering i stället hade kunnat ske genom ett tillskott från den som innehar fordran eller från ett företag som direkt, eller indirekt, har ett väsentligt inflytande i låntagaren (dvs. från ett annat företag inom intressegemenskapen, jfr definitionen i 10 a §). Lagrådet anser att det är oklart vilken betydelse som ska tillmätas det förhållandet att det förelegat en möjlighet att lämna ett tillskott. Som lagtexten är formulerad kan det uppfattas som att frågan om ett tillskott hade kunnat lämnas av något företag inom intressegemenskapen ska ges en avgörande tyngd vid bedömningen av om skuldförhållandet huvudsakligen är affärsmässigt, snarare än som en påminnelse om att även en associationsrättslig möjlighet att lämna ett tillskott till låntagaren är en av flera faktorer som ska beaktas vid bedömningen.

Det är ett rimligt aktieägarintresse att ett företag, som har en möjlighet att lämna ett tillskott, lånar ut medel snarare än lämnar ett kapitaltillskott till ett företag som ägs till t.ex. 49 procent, när den resterande andelen ägs av annan eller andra med vilken intressegemenskap inte föreligger. I de uttalanden som görs i motiveringen till förslaget i denna del framhålls

emellertid förekomsten av en möjlighet att lämna ett tillskott som en relevant omständighet som, som uttalandena får förstås, talar mot att skuldförhållandet är affärsmässigt trots att denna omständighet enligt Lagrådets mening rimligen borde tillmätas sådan betydelse endast i de fall då det föreligger ett koncernförhållande mellan helägda företag. Uttalandena i motiven till förslaget synes också ta sikte just på dessa fall. Lagrådet ställer sig därför frågande till om inte användningen av uttrycket ”från den som innehar fordran eller från ett företag som direkt, eller indirekt, har ett väsentligt inflytande i låntagaren” är onödigt vid i detta sammanhang.

Frågan om bestämmelsens utformning bör övervägas närmare vid den fortsatta beredningen.

6 Lagförslaget i Utdrag ur lagrådsremissen Effektivare ränteavdragsbegränsningar

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹

dels att 24 kap. --- 10 d andra stycket § --- ska ha följande lydelse,

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

24 kap.

10 d §²

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.

Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § ska också dras av om

1. det företag i intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften antingen är skattskyldigt till avkastningsskatt enligt 2 § 1–3 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel eller, om det är ett utländskt företag som inte är skattskyldigt till avkastningsskatt, beskattas på ett likartat sätt och ska betala skatt som minst motsvarar avkastningsskatt enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel, och

2. den ränta som under beskattningsåret har belöpt på skulden i genomsnitt inte överstiger den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret närmast före beskattningsåret med mer än hälften.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013 och tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2012. Äldre bestämmelser gäller för ränteutgifter som belöper sig på tiden före den 1 januari 2013.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2008:1343.

7 Förteckning över remissinstanserna till Utdrag ur lagrådsremissen

Efter remiss har yttrande kommit in från Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Uppsala, Skatteverket, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svensk Försäkring och Svenska Bankföreningen.

Ett gemensamt yttrande har även kommit in från Alecta pensionsförsäkring och AMF Pensionsförsäkring AB.