

Nya skatteregler för företagssektorn

Juni 2017

Sammanfattning

I promemorian föreslås i huvudsak att

- en generell begränsning av ränteavdrag i bolagssektorn införs i första hand som en EBIT-regel (avdragsutrymmet uppgår till 35 procent av EBIT) och i andra hand som en EBITDA-regel (avdragsutrymmet uppgår till 25 procent av EBITDA), i kombination med en sänkning av bolagsskatten och expansionsfondsskatten (från 22 procent till 20 procent),
- avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer (hybridregler) införs,
- reglerna om begränsning av ränteavdrag för vissa interna lån (de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna) ges ett snävare tillämpningsområde,
- skatteregler om finansiella leasingavtal införs, och
- reglerna om värdeminskingsavdrag avseende hyreshus ändras på så sätt att, utöver ordinarie avdrag för värdeminskning, 10 procent av utgifterna får dras av inom en femårsperiod från det att hyreshuset färdigställs (primäravdrag).

Förslaget om införande av en generell ränteavdragsbegränsningsregel i form av den förordade EBIT-regeln eller EBITDA-regeln innebär att ränteavdragsbegränsningsregeln i artikel 4 rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (direktivet mot skatteundraganden) genomförs i svensk rätt. Vidare är förslaget i linje med OECD:s rekommendationer mot skattebaserodering och vinstöverföring (BEPS) avseende ränteavdragsbegränsningar (åtgärd 4). Syftet med att lämna två förslag på utformning av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln är att tillförsäkra ett så bra beslutsunderlag som möjligt.

Förslaget om avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer innebär ett första steg i genomförandet av OECD:s BEPS-rekommendationer om hybrida mismatchningar (åtgärd 2) samt reglerna om hybrida mismatchningar i direktivet mot skatteundraganden och rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer i svensk rätt.

Förslagen föreslås träda i kraft den 1 juli 2018.

Översikt över de två förslagen på utformning av en generell ränteavdragsbegränsningsregel

	EBIT-regeln (alternativ 1)	EBITDA-regeln (alternativ 2)
Utformning av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln (avsnitt 5.2.2 och 5.2.3)	35 procent av EBIT	25 procent av EBITDA
Avsättningar och återföringar till och från periodiseringsfonden	Ingår i underlaget för ränteavdrag	Ingår inte i underlaget för ränteavdrag
Tillfällig begränsning av underskottsavdrag för juridiska personer (avsnitt 11.5)	2 år	3 år

Följande förslag, som är likalydande för de två förslagen på generell ränteavdragsbegränsning, lämnas också

Ny bolagsskattesats, 20 procent (avsnitt 5.4)

Ny expansionsfondsskattesats, 20 procent (avsnitt 5.5)

Avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer (hybridregler) (avsnitt 6)

En riktad begränsning av ränteavdrag för vissa interna skulder (avsnitt 7)

En definition av ränteutgifter och motsvarande ränteinkomster (avsnitt 8)

Skatteregler om avtal om finansiell leasing (avsnitt 9)

Värdeminskningssavdrag på hyreshus (avsnitt 10)

Schablonintäkt på avdrag för avsättning till periodiseringsfond (avsnitt 11.1)

Återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfonder i vissa fall (avsnitt 11.2)

En permanent schablonintäkt på säkerhetsreserven (avsnitt 11.3)

En tillfällig schablonintäkt på säkerhetsreserven (avsnitt 11.4)

Innehållsförteckning

Sammanfattning	2
1 Lagförslag	9
1.1 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	9
1.2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) – förslag på en EBIT-regel (alternativ 1)	11
1.3 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) – förslag på en EBITDA-regel (alternativ 2)49	
1.4 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	86
2 Inledning	88
3 Bakgrund	89
3.1 Företagsskattekommittén	89
3.2 Samhällsekonomiska utgångspunkter för FSK:s förslag .	89
3.3 Huvuddragen i FSK:s förslag	90
3.4 Huvuddragen i kritiken mot FSK:s förslag.....	91
3.5 OECD:s arbete med att motverka aggressiv skatteplanering.....	92
3.5.1 Åtgärder mot skatteplanering med ränteavdrag93	
3.5.2 Åtgärder mot skatteplanering med hybrider ...	95
3.6 EU:s arbete med att motverka aggressiv skatteplanering med ränteavdrag och hybrider	96
4 Ekonomiska utgångspunkter för förslagen	98
4.1 Sverige är en liten öppen ekonomi med en välfungerande kapitalmarknad	98
4.2 Bolagsskattens effekter	99
4.2.1 Bolagsskattens effekt på kapitalstock och sysselsättning	101
4.3 Fördelning av skattebördan	101
4.4 Hur påverkar bolagsskattesatsen företagens belåning?..	103
4.5 Långsiktiga offentligfinansiella effekter av en förändrad bolagsskattesats	104
4.6 Internationell skatteplanering	106
5 Genomförande av en generell ränteavdragsbegränsningsregel och sänkt bolagsskatt	108
5.1 En generell begränsning av ränteavdrag i bolagssektorn bör införas och kombineras med en sänkning av bolagsskatten	108
5.2 Utformningen av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln.....	111
5.2.1 En avdragsbegränsning för negativa räntenetton bör i första hand införas i form av en EBIT-regel och i andra hand som en EBITDA-regel.....	111

5.2.2	Alternativ 1: Negativt räntenetto dras av med 35 procent av skattemässig EBIT	114
5.2.3	Alternativ 2: Negativt räntenetto dras av med 25 procent av skattemässig EBITDA.....	122
5.2.4	En förenklingsregel i form av en beloppsgräns införs.....	129
5.2.5	Avdrag för kvarstående räntenetto.....	131
5.2.6	Avdrag för negativt räntenetto i ett annat företag	133
5.2.7	Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln gäller för juridiska personer och vissa svenska handelsbolag	135
5.2.8	Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln tillämpas sist	138
5.3	Ränteutgifter får inte räknas in i anskaffningsvärdet för vissa tillgångar.....	139
5.4	Sänkning av bolagsskatten.....	141
5.5	Expansionsfondsskatten sänks.....	142
5.6	Skatteförfarandet	143
6	Genomförande av regler för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar	145
6.1	Avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer	145
6.2	Definitionen av intressegemenskap	148
6.3	Utformningen av avdragsförbudet.....	151
7	En riktad begränsning av ränteavdrag för vissa interna skulder... 155	
7.1	Gällande rätt	155
7.2	De riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna bör snävas in	157
7.3	Utformningen av de riktade reglerna om ränteavdragsbegränsning för vissa interna skulder	159
7.3.1	Vilka situationer omfattas?	159
7.3.2	Definitioner.....	168
8	Definitionen av ränteutgifter och motsvarande ränteinkomster ... 169	
8.1	Bakgrund	169
8.2	Vad som avses med ränteutgifter och ränteinkomster bör definieras	172
9	Skatteregler om avtal om finansiell leasing..... 179	
9.1	Bakgrund	179
9.2	Ekonomisk innebörd av finansiell leasing	181
9.2.1	Hyra eller lån av pengar?	181
9.2.2	Den redovisningsmässiga hanteringen av leasing.....	182
9.3	Skatteregler om avtal om finansiell leasing bör införas. 185	
9.4	Utformningen av skattereglerna om avtal om finansiell	

	leasing.....	189
9.5	Leasetagarens beskattning	193
	9.5.1 Huvudregel	193
	9.5.2 Frivillig förenklingsregel	200
9.6	Leasegivarens beskattning	205
	9.6.1 Huvudregel	205
	9.6.2 Tillverkare och återförsäljare.....	207
9.7	Sale-and-lease-back-transaktioner	209
10	Värdeminskningsskatt på hyreshus	210
	10.1 Påverkan på fastighetssektorn av en generell ränteavdragsbegränsning	210
	10.2 Gällande rätt	211
	10.3 Värdeminskningsskatt genom ett primäravdrag för hyreshus införs.....	212
11	Övriga förslag	216
	11.1 Schablonintäkten på avdrag för avsättning till periodiseringsfond höjs.....	216
	11.2 Återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond sker med 110 procent av avdraget i vissa fall	217
	11.3 En permanent schablonintäkt på säkerhetsreserven.....	218
	11.4 En tillfällig schablonintäkt på säkerhetsreserven.....	220
	11.5 Tillfällig begränsning av underskottsavdrag för juridiska personer	221
12	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	224
13	Konsekvensanalys	227
	13.1 Disposition och inledning.....	227
	13.1.1 Beskrivning av data och beräkningar.....	230
	13.2 Förslagen om en generell ränteavdragsbegränsning och sänkt bolagsskatt.....	231
	13.2.1 Beskrivning av förslagen	231
	13.2.2 Uppgifter om vilka som berörs av regleringen.....	234
	13.2.3 Effekter på regelbördan för EBIT- alternativt EBITDA-regeln	244
	13.2.4 Förenlighet med EU-rätten	250
	13.2.5 Effekter för företag och konkurrensförhållanden	250
	13.2.6 Fördelnings- och jämställdhetseffekter.....	251
	13.3 Sänkt expansionsfondsskatt	252
	13.3.1 Beskrivning av förslaget	252
	13.3.2 Uppgifter om vilka som berörs av regleringen.....	253
	13.3.3 Effekter på regelbördan	253
	13.3.4 Förenlighet med EU-rätten	253
	13.3.5 Fördelnings- och jämställdhetseffekter.....	253
	13.4 Förslaget om avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer	254

	13.4.1	Beskrivning av förslaget.....	254
	13.4.2	Uppgifter om vilka som berörs av regleringen.....	255
	13.4.3	Effekter på regelbördan	255
	13.4.4	Förenlighet med EU-rätten	255
	13.4.5	Effekter för företag och konkurrensförhållanden	255
	13.4.6	Fördelnings- och jämställdhetseffekter.....	255
13.5		Förslaget om en riktad begränsning av ränteavdrag för vissa interna skulder	256
	13.5.1	Beskrivning av förslaget.....	256
	13.5.2	Uppgifter om vilka som berörs av regleringen.....	257
	13.5.3	Effekter på regelbördan	258
	13.5.4	Förenlighet med EU-rätten	258
	13.5.5	Effekter för företag och konkurrensförhållanden	258
	13.5.6	Fördelnings- och jämställdhetseffekter.....	259
13.6		Förslaget om skatteregler om avtal om finansiell leasing.....	259
	13.6.1	Beskrivning av förslaget.....	259
	13.6.2	Uppgifter om vilka som berörs av regleringen.....	261
	13.6.3	Effekter på regelbördan	263
	13.6.4	Förenlighet med EU-rätten	264
	13.6.5	Effekter för företag och konkurrensförhållanden	264
	13.6.6	Fördelnings- och jämställdhetseffekter.....	265
13.7		Förslaget om primäravdrag för hyreshus	266
	13.7.1	Beskrivning av förslaget.....	266
	13.7.2	Uppgifter om vilka som berörs av regleringen.....	266
	13.7.3	Effekter på regelbördan	267
	13.7.4	Förenlighet med EU-rätten	267
	13.7.5	Effekter för företag och konkurrensförhållanden	268
	13.7.6	Fördelnings- och jämställdhetseffekter.....	270
13.8		Förslagen om schablonintäkt på avdrag för avsättning till periodiseringsfond och återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond.....	271
	13.8.1	Beskrivning av förslagen	271
	13.8.2	Uppgifter om vilka som berörs av regleringen.....	273
	13.8.3	Effekter på regelbördan	276
	13.8.4	Förenlighet med EU-rätten	277
	13.8.5	Fördelnings och jämställdhetseffekter	277
13.9		Förslagen om en permanent och en tillfällig schablonintäkt på säkerhetsreserven	277
	13.9.1	Beskrivning av förslagen	277
	13.9.2	Uppgifter om vilka som berörs av regleringen.....	279
	13.9.3	Effekter på regelbördan	280
	13.9.4	Förenlighet med EU-rätten	281

	13.9.5	Effekter för företag och konkurrensförhållanden	281
	13.9.6	Fördelnings- och jämställdhetseffekter.....	283
13.10		Förslaget om tillfällig begränsning av underskottsavdrag för juridisk personer	283
	13.10.1	Beskrivning av förslaget	283
	13.10.2	Uppgifter om vilka som berörs av regleringen	284
	13.10.3	Effekter på regelbördan	285
	13.10.4	Förenlighet med EU-rätten	286
	13.10.5	Effekter för företagen och konkurrensförhållanden	286
	13.10.6	Fördelnings- och jämställdhetseffekter.....	287
13.11		Sammantagna effekter av förslagen.....	287
	13.11.1	Förslagens samlade effekter för företagssektorn.....	288
	13.11.2	Offentligfinansiella effekter.....	297
	13.11.3	Effekter på regelbördan	304
	13.11.4	Förslagens effekt på internationell skatteplanering.....	305
13.12		Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna	309
14		Författningskommentar	311
	14.1	Förslaget till lag om ändring i kuponskattelagen (1970:624)	311
	14.2	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) – Förslag på EBIT-regel (alternativ 1)	311
	14.3	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) – Förslag på EBITDA-regel (alternativ 2)	337
	14.4	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	363

Bilaga 1

Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion.

Bilaga 2

Rådets direktiv (EU) 2017/ 952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer.

1 Lagförslag

1.1 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs att 4 § kupongskattelagen (1970:624) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §¹

Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad om denne är fysisk person, som är begränsat skattskyldig, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person, och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket. Skattskyldighet föreligger dock inte för utdelningsberättigad utländsk juridisk person för sådan del av utdelningen som motsvarar det belopp som ska beskattas hos delägaren enligt 5 kap. 2 a § eller 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229).

För handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering, kommanditbolag och rederi föreligger skattskyldighet för den del av utdelningen som ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket och som belöper på delägare eller medlem som är begränsat skattskyldig.

Skattskyldighet föreligger slutligen för utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden, att annan därigenom obehörigen beredes förmån vid beslut om inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt.

Skattskyldighet föreligger inte för person som avses i 3 kap. 17 § 2–4 inkomstskattelagen.

Skattskyldighet föreligger inte heller för en juridisk person i en främmande stat som är medlem i Europeiska unionen, om den innehar 10 procent eller mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget och uppfyller villkoren i artikel 2 i rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

Skattskyldighet föreligger inte heller för utländskt bolag som avses i 2 kap. 5 a § inkomstskattelagen och som motsvarar ett sådant svenskt företag som avses i 24 kap. 13 § 1–4 den lagen, för utdelning på aktie om aktien är en sådan näringsbetingad andel som avses i 24 kap. 14 § första stycket 1 eller 2 samma lag.

Skattskyldighet föreligger inte heller för utländskt bolag som avses i 2 kap. 5 a § inkomstskattelagen och som motsvarar ett sådant svenskt företag som avses i 24 kap. 34 § 1–4 den lagen, för utdelning på aktie om aktien är en sådan näringsbetingad andel som avses i 24 kap. 35 § första stycket 1 eller 2 samma lag.

¹ Senaste lydelse 2013:574.

Som förutsättning för skattefrihet enligt sjätte stycket gäller att utdelningen skulle ha omfattats av bestämmelserna om skattefrihet i 24 kap. 17–22 §§ eller 25 a kap. 5, 6 och 8 §§ inkomstskattelagen, om det utländska bolaget varit ett svenskt företag. I fråga om innehavstid enligt 24 kap. 20 § samma lag gäller dock att andelen alltid ska ha innehafts minst ett år vid utdelningstillfället.

Som förutsättning för skattefrihet enligt sjätte stycket gäller att utdelningen skulle ha omfattats av bestämmelserna om skattefrihet i 24 kap. 37–44 §§ eller 25 a kap. 5, 6 och 8 §§ inkomstskattelagen, om det utländska bolaget varit ett svenskt företag. I fråga om innehavstid enligt 24 kap. 42 § samma lag gäller dock att andelen alltid ska ha innehafts minst ett år vid utdelningstillfället.

Skattskyldighet för utdelning föreligger inte heller för handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering, kommanditbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer om motsvarande utdelning hade varit skattefri enligt femte eller sjätte stycket om delägaren själv hade varit utdelningsberättigad. Vid bedömningen av om utdelningen hade varit skattefri ska aktieinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav.

Skattskyldighet föreligger inte heller för fondföretag enligt 1 kap. 1 § första stycket 9 lagen (2004:46) om värdepappersfonder eller utländska specialfonder som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte eller ett avtal om informationsutbyte i skatteärenden.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2018.
 2. Lagen tillämpas första gången på utdelning som lämnas efter ikraftträdandet.

1.2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) – förslag på en EBIT-regel (alternativ 1)

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)²
dels att 24 kap. 10 a–10 f §§ ska upphöra att gälla,
dels att rubrikerna närmast efter 24 kap. 10 § och närmast före 24 kap. 10 a, 10 b och 10 d §§ ska utgå,
dels att nuvarande 24 kap. 2–10 §§ ska betecknas 24 kap. 3–13 §§, att nuvarande 24 kap. 11–14 §§ ska betecknas 24 kap. 32–35 §§, att nuvarande 24 kap. 16–22 §§ ska betecknas 24 kap. 36–44 §§ och att nuvarande 39 kap. 8 a § ska betecknas 39 kap. 8 b §,
dels att 2 kap. 1 och 15 §§, 9 kap. 5 §, 14 kap. 4 §, 17 kap. 2 §, 18 kap. 7 och 12 §§, 19 kap. 8, 9 och 15 §§, 20 kap. 11 och 13 §§, 20 a kap. 4 §, 24 kap. 1, 8, 13, 33, 34, 36–39 och 41–43 §§, 25 kap. 2 och 12 §§, 25 a kap. 23 och 23 a §§, 30 kap. 5 och 6 a §§, 33 kap. 8 och 16 §§, 34 kap. 6, 8, 10, 18 och 20 §§, 38 a kap. 23 §, 39 kap. 14 och 23 §§, 48 kap. 27 §, 50 kap. 5 §, 56 kap. 8 § och 65 kap. 8 och 10 §§ samt rubriken närmast före 2 kap. 15 § ska ha följande lydelse,
dels att det ska införas 21 nya paragrafer, 19 kap. 5 a §, 24 kap. 2 och 14–31 §§ samt 39 kap. 8 a § av följande lydelse,
dels att det närmast efter 24 kap. 13, 17 och 22 §§ samt närmast före 24 kap. 2, 14, 15, 18, 20, 23, 26, 28 och 30 §§ ska införas nya rubriker av följande lydelse,
dels att det ska införas ett nytt kapitel, 20 b kap., av följande lydelse.

Lydelse enligt lagrådsremiss³ Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

aktiebaserad delägarrätt i 25 a kap. 4 §

¹ Jfr rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion och rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer.

² Lagen omtryckt 2008:803.

Senaste lydelse av

24 kap. 10 a–10 c och 10 f §§ 2012:757

24 kap. 10 d § 2016:1239

rubrikerna närmast efter 24 kap. 10 § och närmast före 24 kap. 10 a, 10 b och 10 d §§ 2012:757.

³ Lagrådsremiss den 20 december 2016, Lättnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall.

aktiebolag i 4 §
aktiv näringsverksamhet i 23 §
andelsbyte i 48 a kap. 2 §
andelshus i 16 §
artistisk och idrottslig verksamhet i 36 §
barn i 21 §
begränsat skattskyldig fysisk person i 3 kap. 17 §
begränsat skattskyldig juridisk person i 6 kap. 7 §
beskattningsår i 1 kap. 13–15 §§ och 37 kap. 19 §
byggnadsinventarier i 19 kap. 19–21 §§
delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag i 56 kap. 6 §
delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster i
39 a kap. 5 §
delägarrätt i 48 kap. 2 §
dödsbo i 4 kap., se också 3 §
egenavgifter i 26 §
ekonomisk förening i 4 b §
europaisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) i 5 kap. 2 §
fast driftställe i 29 §
fastighet i 6 §
fastighetsägare i 7 §
fission i 37 kap. 5 §
fordringsrätt i 48 kap. 3 och 4 §§
fusion i 37 kap. 3 §
fysisk person i 4 kap. 1 och 2 §§
fåmansföretag i 56 kap. 2, 3 och 5 §§
fåmanshandelsbolag i 56 kap. 4 och 5 §§
företagsledare i 56 kap. 6 §
förvärvsinkomst i 1 kap. 5 §
handelsbolag i 5 kap., se också 3 §
hemortskommun i 65 kap. 3 § andra och tredje styckena
hyreshusenhet i 15 §
i utlandet delägarbeskattade juridiska personer i 5 kap. 2 a §
ideell förening i 4 c §
industrienheter i 15 §
inventarier i 18 kap. 1 §
investeringssparkonto i 42 kap. 35 §
investmentföretag i 39 kap. 15 §
juridisk person i 3 §
kapitalförsäkring i 58 kap. 2 §
kapitaltillgång i 25 kap. 3 §
kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget kapital i 41 kap. 2 §
kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet i
25 kap. 3–5 §§
koncern (svensk) i 5 §
kooperativ förening i 39 kap. 21 §
kvalificerad andel i 57 kap. 4–7 §§
kvalificerad fission i 37 kap. 6 §
kvalificerad fusion i 37 kap. 4 §
kvalificerad rederiverksamhet i 39 b kap. 3–5 §§
12 lagertillgång i 17 kap. 3 §

utländskt bolag i 5 a §
uttagsbeskattning i 22 kap. 7 §
verksamhetsavyttring i 38 kap. 2 §
verksamhetsgren i 25 §
vinstandelslån i 24 kap. 5 § vinstandelslån i 24 kap. 8 §
återföring av avdrag i 34 §
ägarlägenhet i 15 §
ägarlägenhetsenhet i 15 §.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Småhus, småhusenhet, ägarlägenhet, ägarlägenhetsenhet, hyreshusenhet, industrienhet, lantbruksenhet, taxeringsenhet och taxeringsvärde

Småhus, småhusenhet, ägarlägenhet, ägarlägenhetsenhet, hyreshus, hyreshusenhet, industrienhet, lantbruksenhet, taxeringsenhet och taxeringsvärde

15 §⁴

Med småhus, småhusenhet, ägarlägenhet, ägarlägenhetsenhet, hyreshusenhet, industrienhet, lantbruksenhet och taxeringsenhet avses hus, fastigheter och enheter av de slag som avses i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Med småhus, småhusenhet, ägarlägenhet, ägarlägenhetsenhet, *hyreshus*, hyreshusenhet, industrienhet, lantbruksenhet och taxeringsenhet avses hus, fastigheter och enheter av de slag som avses i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Med taxeringsvärde avses det värde som fastställs enligt fastighetstaxeringslagen.

9 kap.

5 §

Om en inkomst inte ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal eller sådan dispens som avses i 6 kap. 17 §, får inte heller utgifter för förvärv av inkomsten dras av.

Första stycket gäller dock inte utgifter som avser utdelning från ett utländskt bolag till en svensk juridisk person och som inte ska tas upp enligt 24 kap. 17 §.

Första stycket gäller dock inte utgifter som avser utdelning från ett utländskt bolag till en svensk juridisk person och som inte ska tas upp enligt 24 kap. 37 §.

14 kap.

4 §

Om räkenskaper förs för näringsverksamheten, ska dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten.

Reserv i lager och liknande ska beaktas bara vid tillämpning av 17 kap. 4 och 5 §§ samt 27 § andra stycket.

⁴ Senaste lydelse 2009:107.

Ränteutgifter som avses i 24 kap. 2 § ska inte räknas in i anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som har upparbetats i den egna näringsverksamheten. Med anskaffningsvärde avses detsamma som enligt 4 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554).

17 kap.

2 §⁵

Med anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde och återanskaffningsvärde avses i detta kapitel detsamma som i 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena årsredovisningslagen (1995:1554) eller i förekommande fall 4 kap. 5 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 4 kap. 4 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag

Vid tillämpning av första stycket ska ränteutgifter som avses i 24 kap. 2 § inte räknas in i anskaffningsvärdet. Detta gäller dock inte ränteutgifter hänförliga till skulder som utgör lager av finansiella instrument.

Med verkligt värde avses i detta kapitel detsamma som i 4 kap. 14 a § andra stycket årsredovisningslagen.

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078), avses med anskaffningsvärde det värde som följer av god redovisningssed.

18 kap.

7 §⁶

Anskaffningsvärdet för inventarier är utgiften för förvärvet om de förvärvas genom köp, byte, egen tillverkning eller på liknande sätt. Om inventarierna förvärvas på annat sätt, anses marknadsvärdet vid förvärvet som anskaffningsvärde.

Anskaffningsvärdet för inventarier är utgiften för förvärvet om de förvärvas genom köp, byte, egen tillverkning eller på liknande sätt. Om inventarierna förvärvas på annat sätt, anses marknadsvärdet vid förvärvet som anskaffningsvärde. *Ränteutgifter som avses i 24 kap. 2 § ska dock inte räknas in i anskaffningsvärdet, oavsett hur inventarierna förvärvas.*

⁵ Senaste lydelse 2010:1528.

⁶ Senaste lydelse 2010:1528.

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078), avses med anskaffningsvärde det värde som följer av god redovisningssed.

12 §

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde för inventarier finns när det gäller

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
 - *finansiella leasingavtal i 20 b kap.,*
- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 10 §,
- näringsbidrag i 29 kap. 6 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 och 20 §§,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §,
- partiella fissioner i 38 a kap. 14 §, och
- förvärv av tillgångar till underpris från delägare och närstående i 53 kap. 10 och 11 §§.

19 kap.

5 a §

För byggnad som indelas som hyreshus får värdeminskningsavdrag även göras med tio procent av byggnadens anskaffningsvärde de fem första åren från det att hyreshuset färdigställs (primäravdrag).

Värdeminskningsavdrag genom primäravdrag ska göras inom avskrivningsplanen och beräknas från den tidpunkt då hyreshuset färdigställs och fördelas med två procentenheter per år under fem år från färdigställandet.

8 §

Om en byggnad uppförs av den skattskyldige, är anskaffningsvärdet utgiften för att uppföra den.

Om en byggnad uppförs av den skattskyldige, är anskaffningsvärdet utgiften för att uppföra den. *Ränteutgifter som avses i 24 kap. 2 § ska dock inte räknas in i anskaffningsvärdet.*

9 §

Om en byggnad förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt, är anskaffningsvärdet utgiften för förvärvet.

Om en byggnad förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt, är anskaffningsvärdet utgiften för förvärvet. *Ränteutgifter som avses i 24 kap. 2 § ska dock inte*

räknas in i anskaffningsvärdet.

I 18 § finns bestämmelser om förvärv av byggnad genom arv, gåva m.m.

15 §

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde för byggnader finns när det gäller

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
– finansiella leasingavtal i 20 b kap.,
- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 10 §,
- näringsbidrag i 29 kap. 6 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §,
- partiella fissioner i 38 a kap. 14 §, och
- förvärv av tillgångar till underpris från delägare och närstående i 53 kap. 10 och 11 §§.

20 kap.

11 §

Anskaffningsvärdet för en markanläggning är den skattskyldiges utgifter för att anskaffa eller förbättra anläggningen.

Anskaffningsvärdet för en markanläggning är den skattskyldiges utgifter för att anskaffa eller förbättra anläggningen. *Ränteutgifter som avses i 24 kap. 2 § ska dock inte räknas in i anskaffningsvärdet.*

Som anskaffningsvärde räknas också sådant värde av nyttjanderättshavares förbättringsutgifter som enligt 19 kap. 29 § ska tas upp som intäkt för fastighetsägaren.

13 §

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde för markanläggningar finns när det gäller

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
– finansiella leasingavtal i 20 b kap.,
- näringsbidrag i 29 kap. 6 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §, och
- partiella fissioner i 38 a kap. 14 §.

20 a kap.

4 §

Om utgiften för en tillgång ska dras av genom värdeminskingsavdrag, ska tillgången anses ha anskaffats för ett belopp som motsvarar anskaffningsutgiften ökad med förbättringsutgifter och minskad med beräknade värdeminskingsavdrag för varje innehavsår med

- 20 procent för inventarier,

- 4 procent för byggnader,
- 10 procent för täckdiken och skogsvägar, och
- 5 procent för andra markanläggningar.

Anskaffningsvärdet får dock inte beräknas till högre belopp än marknadsvärdet eller lägre belopp än noll.

Anskaffningsvärdet får dock inte beräknas till högre belopp än marknadsvärdet eller lägre belopp än noll. *Ränteutgifter som avses i 24 kap. 2 § ska dock inte räknas in i anskaffningsvärdet.*

20 b kap. Finansiella leasingavtal

Tillämpningsområde

1 §

Bestämmelserna i detta kapitel gäller för lager, inventarier enligt 18 kap. 1 § första stycket, byggnader, markanläggningar och mark som omfattas av finansiella leasingavtal.

Bestämmelserna gäller för juridiska personer och svenska handelsbolag.

2 §

En leasetagare behöver inte tillämpa bestämmelserna i detta kapitel på rättigheter och skyldigheter enligt ett finansiellt leasingavtal om den sammanlagda skulden enligt 12 § som företaget, eller företag som ingår i samma intressegemenskap, har för finansiella leasingavtal är mindre än tre miljoner kronor vid utgången av beskattningsåret.

Om en leasetagare tillämpat första stycket på rättigheter och skyldigheter för ett visst finansiellt leasingavtal ska detta göras även under kommande beskattningsår oavsett om den sammanlagda leasingkulden då överstiger tre miljoner kronor.

Om en leasetagare vid något beskattningsår har behandlat rättigheter och skyldigheter för ett visst finansiellt leasingavtal som tillgång och skuld enligt 12 § ska detta göras även under kommande

beskattningsår även om första stycket tillämpas på övriga finansiella leasingavtal.

Definitioner

3 §

Med företag i intressegemenskap avses i detta kapitel

– företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra,

– i fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i ett svenskt handelsbolag, företaget och handelsbolaget, och

– i fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, företaget och den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen.

Med beskattningsår avses i detta kapitel för svenska handelsbolag räkenskapsåret.

4 §

Med finansiellt leasingavtal avses ett avtal enligt vilket

– en leasegivare under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalning, och

– de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång uteslutande eller så gott som uteslutande överförs från leasegivaren till leasetagaren.

5 §

Med minimileaseavgifter avses summan av

– det som ska betalas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden, och

– det restvärde som garanteras av leasetagaren eller av företag som ingår i samma intressegemenskap.

Om leasingavgifterna innehåller

en rörlig avgift som är jämförbar med en ränteutgift ingår denna rörliga avgift i minimileaseavgifterna enligt den räntesats som gäller vid avtalets början. Övriga rörliga avgifter, serviceutgifter och skatter ingår inte i minimileaseavgifterna.

För leasegivaren ska även ett restvärde som har garanterats av en oberoende tredje part ingå i minimileaseavgifterna.

6 §

Med rörlig avgift avses den del av leasingavgiften som inte är fast och som beräknas med utgångspunkt från andra faktorer än enbart att tid har gått.

7 §

Med verkligt värde avses i detta kapitel detsamma som i 17 kap. 2 § tredje stycket.

8 §

Med nuvärde avses det diskonterade värdet av framtida kassaflöden.

9 §

Med det finansiella leasingavtalets implicita ränta avses den diskonteringsssats som för leasegivaren vid avtalets ingående resulterar i att summan av nuvärdet av minimileaseavgifterna och den del av den leasade tillgångens restvärde som inte är garanterat av någon överensstämmer med summan av det verkliga värdet för den leasade tillgången och sådana direkta utgifter som uppkommer till följd av att avtalet ingås.

10 §

Med marginell låneränta avses den räntesats som leasetagaren skulle ha betalat enligt ett likvärdigt finansiellt leasingavtal.

Om denna räntesats inte kan fastställas, är den marginella låneräntan den räntesats som leasetagaren skulle ha betalat när det finansiella leasingavtalet ingicks för en finansiering genom lån under motsvarande period och med motsvarande säkerhet.

11 §

Med en sale-and-lease-back-transaktion avses att ett företag säljer en tillgång i syfte att företaget självt eller ett företag som ingår i samma intressegemenskap ska leasa tillbaka den genom ett finansiellt leasingavtal.

Leasetagaren

12 §

En leasetagare ska behandla rättigheter och skyldigheter enligt ett finansiellt leasingavtal som tillgång och skuld. Tillgången och skulden ska uppgå till samma belopp när avtalet ingås. Tillgången ska behandlas på samma sätt som övriga tillgångar enligt 18–20 kap.

Anskaffningsvärdet på tillgången ska vara det lägsta av tillgångens verkliga värde och nuvärdet av minimileaseavgifterna, fastställda vid avtalets ingående. Utgifter som direkt kan hänföras till ingående av avtalet ska läggas till anskaffningsvärdet.

Vid beräkning av nuvärdet av minimileaseavgifterna ska avtalets implicita ränta användas. Om avtalets implicita ränta inte kan bestämmas, ska leasetagarens marginella låneränta användas.

13 §

Minimileaseavgifterna ska fördelas på ränta respektive amortering av skulden. Räntan ska för varje beskattningsår beräknas

med ett belopp som motsvarar en fast räntesats för skulden under respektive beskattningsår.

Andra rörliga avgifter än sådana som ingår i minimileaseavgifterna enligt 3 § ska dras av som kostnad det beskattningsår de hänförs till enligt god redovisningssed.

Ränta enligt första stycket och avgifter enligt andra stycket som är jämförbara med ränta omfattas av bestämmelserna i 24 kap. 7–31 §§ om begränsningar i avdragsrätten för ränta.

Leasegivaren

14 §

En leasegivare ska i stället för den leasade tillgången ta upp en fordran enligt ett finansiellt leasingavtal. Fordringens

anskaffningsvärde ska motsvara nuvärdet av summan av

- minimileaseavgifterna, och
- den del av den leasade tillgångens restvärde som inte garanteras av någon och som tillfaller leasegivaren när avtalet upphör.

Nuvärdet ska beräknas utifrån avtalets implicita ränta.

15 §

En leasegivare ska fördela leasingavgifterna enligt ett finansiellt leasingavtal på ränta respektive amortering av fordringen enligt 13 §. Röntan ska för varje beskattningsår beräknas så att förräntning på fordringen blir jämn.

16 §

Om den leasade tillgången är, eller någon gång har varit, lager hos företaget eller hos ett företag som ingår i samma intresse-gemenskap, ska leasegivaren ta upp en intäkt som uppgår till

samma belopp som fordringen enligt 14 §. Den leasade tillgångens skattemässiga värde ska dras av som kostnad.

Sale-and-lease-back-transaktioner

17 §

Den vinst eller förlust som uppkommer vid en sale-and-lease-back-transaktion ska tas upp respektive dras av linjärt över leasingperioden.

24 kap.

1 §⁷

I detta kapitel finns bestämmelser om

- vad som avses med ränteutgift i 2 §,
 - tillämpning i inkomstslaget näringsverksamhet av vissa bestämmelser i inkomstslaget kapital i 2 och 3 §§,
 - partiell fission i 3 a §,
 - kapitalrabatt på optionslån i 4 §,
 - avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skulder i 4 a §,
 - avdragsrätt för ränta på vinstandelslån i 5–10 §§,
 - 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 §§.
- vad som avses med ränteutgift i 2 §,
 - tillämpning i inkomstslaget näringsverksamhet av vissa bestämmelser i inkomstslaget kapital i 3 och 4 §§,
 - partiell fission i 5 §,
 - kapitalrabatt på optionslån i 6 §,
 - avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skulder i 7 §,
 - avdragsrätt för ränta på vinstandelslån i 8–13 §§,
 - avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer i 14–17 §§,
 - särskild avdragsbegränsning för ränta på vissa skulder till företag i intressegemenskap i 18–22 §§,
 - avdragsbegränsning för negativa räntenetton i 23–31 §§,
 - avdrag för lämnad utdelning i 32 §, och
 - skattefria utdelningar i 33–44 §§.

⁷ Senaste lydelse 2016:1055.

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 §§.

Definition av ränteutgift

2 §

Med ränteutgifter avses i detta kapitel

– ränta och andra utgifter för kredit, och

– utgifter som är jämförbara med ränta.

Bestämmelser om i vilken utsträckning leasingavgifter samt ersättningar i form av livränta och liknande utbetalningar för avyttrade tillgångar behandlas som ränta finns i 20 b kap. 13 § och 44 kap. 35 och 37–39 §§.

8 §⁸

Ett svenskt aktieföretag, en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag som har tagit upp ett vinstandelslån, får dra av vinstandelsräntan bara i den utsträckning som följer av 6–10 §§.

Ett svenskt aktieföretag, en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag som har tagit upp ett vinstandelslån, får dra av vinstandelsräntan bara i den utsträckning som följer av 9–13 §§.

Med vinstandelsränta avses ränta vars storlek är beroende av det låntagande företags utdelning eller vinst och med vinstandelslån avses ett lån med ränta som helt eller delvis är vinstandelsränta.

För annan ränta på vinstandelslån gäller allmänna bestämmelser om avdrag i näringsverksamheten.

13 §

Om det låntagande företaget är ett fåmansföretag, får vinstandelsräntan inte dras av – även om förutsättningarna för avdrag i 7, 8 eller 9 § är uppfyllda – till den del den betalas till någon som

Om det låntagande företaget är ett fåmansföretag, får vinstandelsräntan inte dras av – även om förutsättningarna för avdrag i 10, 11 eller 12 § är uppfyllda – till den del den betalas till någon som

⁸ Senaste lydelse 2011:68.

1. är andelsägare i företaget,
2. är företagsledare i företaget,
3. är närstående till någon som avses i 1 eller 2, eller
4. på annan grund har sådan intressegemenskap med företaget som anges i 14 kap. 20 §.

Avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer

Definition av intressegemenskap

14 §

Företag ska vid tillämpning av 15–17 §§ anses vara i intresse-gemenskap med varandra om

1. företagen ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap.

4 § årsredovisningslagen (1995:1554),

2. ett av företagen, direkt eller indirekt, innehar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i det andra företaget,

3. ett av företagen har rätt till minst 25 procent av vinsten i det andra företaget, eller

4. en och samma person, direkt eller indirekt, innehar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i företagen.

Vid bedömningen av om företagen är i intressegemenskap med varandra ska personer som agerar tillsammans i fråga om innehav av kapitalet eller rösterna i ett annat företag behandlas som en enda person.

Vid tillämpning av 15 eller 16 § ska, i stället för 25 procent i första stycket 2–4, 50 procent gälla.

Avdragsförbud

15 §

Ett företag får inte dra av ränteutgifter om avdrag för samma utgift får göras av ett företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende och som ingår i samma intressegemenskap och

– ränteutgiften betalas av det

andra företaget, eller
– ränteutgiften betalas av företaget och avdrag inte nekas i den andra staten.

Första stycket gäller inte om den inkomst som företaget tar upp även tas upp i den stat där det andra företaget hör hemma i skattehänseende inom tolv månader räknat från utgången av det beskattningsår som ränteutgiften hänför sig till.

16 §

Ett företag får inte dra av ränteutgifter till ett företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende och som ingår i samma intressegemenskap om

– motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning av det andra företaget, och

– detta beror på skillnader i den rättsliga klassificeringen av något av företagen i skattehänseende i Sverige och den andra staten eller i två eller flera andra stater.

17 §

Ett företag får inte dra av ränteutgifter till ett företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende och som ingår i samma intressegemenskap om

– motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning av det andra företaget, och

– detta beror på skillnader i den rättsliga klassificeringen av det finansiella instrumentet eller betalningen i skattehänseende i Sverige och den andra staten.

En inkomst ska anses tas upp till beskattning om den tas upp inom tolv månader räknat från utgången av det beskattningsår som ränteutgiften hänför sig till.

Särskild avdragsbegränsning för ränta på vissa skulder till företag i intressegemenskap

Definitioner

18 §

Med företag avses i 19–22 §§ juridiska personer och svenska handelsbolag.

Företag ska vid tillämpning av 20–22 §§ 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

– företagen står under i huvudsak gemensam ledning.

19 §

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 behandlas som en delägarrätt vid tillämpningen av 21 §.

Avdragsbegränsning

20 §

Ett företag som ingår i en intressegemenskap får, om inte annat följer av andra stycket eller 21 §, dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen bara om det företag som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften

– hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES),

– hör hemma i en stat utanför EES med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet, eller

– skulle ha beskattats för inkomsten med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där företaget hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.

Om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, får dock ränteutgifterna inte dras av.

21 §

Om en skuld till ett företag i intressegemenskapen avser ett förvärv av en delägarrätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen, får avdrag enligt 20 § bara göras om förvärvet är väsentligen 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 förnämnda skulden anses avse detta förvärv.

22 §

Bestämmelserna i 20 § och 21 § 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 förnämnda företaget, eller på ett företag som är i intressegemenskap med det förnämnda företaget, om skulden kan anses ha samband med denna fordran.

Avdragsbegränsning för negativa räntenetton

Definitioner

23 §

Med företag avses i 24–31 §§ juridiska personer och svenska handelsbolag.

Som företag räknas dock inte

– svenska handelsbolag som direkt eller indirekt, genom ett eller flera andra svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, under hela beskattningsåret bara har ägts av fysiska personer, eller

– i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som direkt eller indirekt, genom ett eller flera andra svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, under hela beskattningsåret bara har ägts av obegränsat skattskyldiga fysiska personer.

Med beskattningsår avses i andra stycket och 26, 28 och 31 §§ för svenska handelsbolag räkenskapsåret.

24 §

Med företag i intressegemenskap avses i 26 §

– företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra,

– i fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i ett svenskt handelsbolag, företaget och handelsbolaget, och

– i fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, företaget och den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen.

25 §

Med ränteinkomster avses inkomster som motsvarar ränteutgifter enligt 2 §.

Med negativt räntenetto avses skillnaden mellan ränteutgifter som får dras av och ränteinkomster som ska tas upp, om ränteutgifterna överstiger ränteinkomsterna.

Med positivt räntenetto avses skillnaden mellan ränteinkomster som ska tas upp och ränteutgifter

som får dras av, om ränteinkomsterna överstiger ränteutgifterna.

Avdragsbegränsning

26 §

Ett företag får dra av ett negativt räntenetto med högst 35 procent av avdragsunderlaget (avdragsutrymmet).

Ett negativt räntenetto får, i stället för vad som sägs i första stycket, dras av upp till 100 000 kronor. För företag som är i intressegemenskap gäller i sådant fall att de sammanlagda avdragen för negativa räntenetton inte får överstiga 100 000 kronor.

Andra stycket gäller bara om fördelningen av beloppet inom intressegemenskapen redovisas öppet i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) eller som skulle ha haft det om inte något av företagets bokförings-skyldighet upphör.

27 §

Avdragsunderlaget utgörs av överskottet av näringsverksamheten före avdrag för negativt räntenetto enligt 26 § och avdrag för kvarstående räntenetto enligt 28 §

ökat med

– ränteutgifter,

minskat med

– ränteinkomster, och

– överskott som belöper sig på andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

Kvarstående räntenetto

28 §

Ett företag som enligt 26 § första stycket inte har kunnat dra

av ett tidigare beskattningsårs negativa räntenetto i sin helhet får dra av återstående del (kvarstående räntenetto) högst med ett belopp som motsvarar avdragsutrymmet, minskat med avdrag för negativt räntenetto enligt 26 §.

Avdrag ska göras inom sex år efter det beskattningsår då det kvarstående räntenettet uppkom. Tidigare uppkommet kvarstående räntenetto ska dras av före ett senare uppkommet sådant.

29 §

Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får ett bestämmande inflytande över ett annat företag, upphör rätten att utnyttja det sistnämnda företagets kvarstående räntenetto.

Ett företag anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag, om företagen efter ägarförändringen tillsammans utgör en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Första stycket gäller inte om företaget har försatts i resolution enligt lagen (2015:1016) om resolution.

Avdrag för negativt räntenetto i ett annat företag

30 §

Ett företag får dra av ett negativt räntenetto hos ett annat företag med högst ett belopp som motsvarar ett positivt räntenetto.

Det negativa räntenettet hos ett annat företag får inte dras av till den del det har dragits av på annat sätt.

Ett avdrag enligt första stycket ska minska det negativa räntenettet hos det andra företaget i motsvarande utsträckning.

31 §

*Bestämmelserna i 30 § gäller bara om båda företagen
– med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra, och
– redovisar avdrag för negativt räntenetto öppet i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma deklARATIONSTIDPUNKT enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) eller som skulle ha haft det om inte något av företagens bokföringsskyldighet upphör.*

33 §

Med utdelning avses i 13–22 §§ inte
Med utdelning avses i 34–44 §§ inte

1. utdelning på andelar i kooperativa föreningar i form av rabatt eller pristillägg som den utdelande föreningen ska dra av enligt 39 kap. 22 §, och

2. utdelning från en kooperativ förening på förlagsinsatser eller utdelning till en medlemsfrämjande förening, om den kooperativa föreningen ska dra av utdelningen enligt 39 kap. 23 §.

Om ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening enligt ett skatteavtal ska anses ha hemvist i en utländsk stat, ska företaget vid tillämpning av 13–22 §§ anses som en utländsk juridisk person som hör hemma i den utländska staten.

34 §

Med näringsbetingad andel avses en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, om den uppfyller villkoren i 14 § och ägs av en sådan juridisk person (ägarföretaget) som är

1. ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag,

2. en svensk stiftelse eller svensk ideell förening och som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.,

3. en svensk sparbank,

4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, eller

5. ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar något sådant svenskt företag som anges i 1–4.

36 §⁹

Om andelen avser ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen ska andelen, under förutsättning att villkoren i övrigt i 13 och 14 §§ är uppfyllda, anses näringsbetingad också om ägarföretagets andelsinnehav motsvarar tio procent eller mer av andelskapitalet i företaget och även om andelen är en lagertillgång.

Om andelen avser ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen ska andelen, under förutsättning att villkoren i övrigt i 34 och 35 §§ är uppfyllda, anses näringsbetingad också om ägarföretagets andelsinnehav motsvarar tio procent eller mer av andelskapitalet i företaget och även om andelen är en lagertillgång.

Med företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen avses ett utländskt företag som

1. bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 24.1,
2. enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat anses höra hemma i den staten och inte enligt ett skatteavtal med tredje land anses ha hemvist utanför unionen, och
3. är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 24.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

37 §

Utdelning på en näringsbetingad andel ska inte tas upp i annat fall än som anges i 18–20 §§.

Utdelning på en näringsbetingad andel ska inte tas upp i annat fall än som anges i 40–42 §§.

38 §

Utdelning på en andel som inte är näringsbetingad i ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen ska inte tas upp i annat fall än som anges i 18–20 §§, under förutsättning att andelen ägs av ett sådant ägarföretag som anges i 13 § och villkoren i 14 § är uppfyllda.

Utdelning på en andel som inte är näringsbetingad i ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen ska inte tas upp i annat fall än som anges i 40–42 §§, under förutsättning att andelen ägs av ett sådant ägarföretag som anges i 34 § och villkoren i 35 § är uppfyllda.

Även om villkoret om röstetal i 14 § 2 inte är uppfyllt gäller första stycket också om ägarföretagets andelsinnehav motsvarar tio procent eller mer av

Även om villkoret om röstetal i 35 § 2 inte är uppfyllt gäller första stycket också om ägarföretagets andelsinnehav motsvarar tio procent eller mer av

⁹ Senaste lydelse 2011:293.

andelskapitalet i företaget och även om andelen är en lagertillgång.

Vid bedömningen av om ett företag hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen tillämpas bestämmelsen i 16 § andra stycket.

andelskapitalet i företaget och även om andelen är en lagertillgång.

Vid bedömningen av om ett företag hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen tillämpas bestämmelsen i 36 § andra stycket.

39 §¹⁰

Om ett företag som anges i 13 § direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som erhållit utdelning, ska den del av utdelningen som belöper sig på delägarens andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande utdelning inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade erhållit utdelningen. Vid bedömningen av om utdelning inte skulle ha tagits upp enligt 14 § första stycket 2 eller 16 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav.

Vid tillämpning av första stycket likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag.

Om ett företag som anges i 34 § direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som erhållit utdelning, ska den del av utdelningen som belöper sig på delägarens andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande utdelning inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade erhållit utdelningen. Vid bedömningen av om utdelning inte skulle ha tagits upp enligt 35 § första stycket 2 eller 36 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav.

41 §¹¹

Utdelning på andel som lämnas av ett *utländskt* företag ska tas upp till den del utdelningen får dras av som ränta eller liknande i det företag som lämnar utdelningen.

Utdelning på andel som lämnas av ett företag *som hör hemma i en annan stat i skattehänseende* ska tas upp till den del utdelningen får dras av som ränta eller liknande i det företag som lämnar utdelningen.

42 §

Utdelning på en marknadsnoterad andel ska tas upp, om andelen avyttras eller upphör att vara näringsbetingad inom ett år från det att andelen blivit näringsbetingad hos innehavaren. Utdelningen ska tas upp det beskattningsår då avyttringen sker eller andelen upphör att vara näringsbetingad.

Utdelning på en marknadsnote-

Utdelning på en marknadsnote-

¹⁰ Senaste lydelse 2009:1413.

¹¹ Senaste lydelse 2015:886.

rad andel som avses i 17 a § ska tas upp, om andelen avyttras inom ett år från det att förutsättningarna för skattefrihet blivit uppfyllda. Detsamma gäller för sådan utdelning om förutsättningarna för skattefrihet inte föreligger under en sammanhängande tid om tolv månader hos innehavaren av andelen. Utdelningen ska tas upp det beskattningsår då avyttring sker eller förutsättningarna för skattefrihet inte längre är uppfyllda.

rad andel som avses i 38 § ska tas upp, om andelen avyttras inom ett år från det att förutsättningarna för skattefrihet blivit uppfyllda. Detsamma gäller för sådan utdelning om förutsättningarna för skattefrihet inte föreligger under en sammanhängande tid om tolv månader hos innehavaren av andelen. Utdelningen ska tas upp det beskattningsår då avyttring sker eller förutsättningarna för skattefrihet inte längre är uppfyllda.

43 §

Vid tillämpning av 20 § ska innehavstiden räknas från det att andelen tillträds till dess den frånträds. Om ägarföretagets förvärv eller avyttring av andelen grundas på avtal, ska den anses ha tillträts respektive frånträts när avtalet ingicks, om inte någon annan tidpunkt följer av avtalet.

Vid tillämpning av 42 § ska innehavstiden räknas från det att andelen tillträds till dess den frånträds. Om ägarföretagets förvärv eller avyttring av andelen grundas på avtal, ska den anses ha tillträts respektive frånträts när avtalet ingicks, om inte någon annan tidpunkt följer av avtalet.

25 kap.

2 §

I 44 kap. finns grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster. I 25 a, 45, 46, 48, 49, 50, 52 och 55 kap. finns särskilda bestämmelser för vissa slag av tillgångar.

Särskilda bestämmelser om anskaffningsutgift finns i fråga om

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelse i 23 kap. 10 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §,
- partiella fissioner i 38 a kap. 14 §, och
- förvärv av privata tillgångar till underpris i 53 kap. 10 och 11 §§.

Särskilda bestämmelser som begränsar avdragsrätten för ränta finns i 24 kap.

12 §¹²

Om ett företag som enligt Om ett företag som enligt

¹² Senaste lydelse 2011:1256.

24 kap. 13 § kan inneha en näringsbetingad andel har gjort en kapitalförlust på en fastighet, får denna dras av bara mot kapitalvinster på fastigheter. Om en del av en förlust inte kan dras av, får den dras av mot en annan juridisk persons kapitalvinster på fastigheter om var och en av de juridiska personerna

24 kap. 34 § kan inneha en näringsbetingad andel har gjort en kapitalförlust på en fastighet, får denna dras av bara mot kapitalvinster på fastigheter. Om en del av en förlust inte kan dras av, får den dras av mot en annan juridisk persons kapitalvinster på fastigheter om var och en av de juridiska personerna

1. begär det för ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) eller som skulle ha haft det om inte någon av de juridiska personernas bokföringsskyldighet upphör, och

2. med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till den andra juridiska personen.

Till den del en förlust inte kan dras av behandlas den det följande beskattningsåret som en ny kapitalförlust på fastigheter hos den juridiska person som haft förlusten.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas inte om fastigheten under de tre senaste åren i betydande omfattning har använts för produktions- eller kontorsändamål eller liknande hos det avyttrande företaget eller hos ett företag i intressegemenskap. Om det föreligger särskilda omständigheter tillämpas inte första stycket trots att fastigheten har använts i mindre omfattning på angivet sätt.

Första stycket första meningen, andra och tredje styckena tillämpas på motsvarande sätt om företaget beskattas för näringsverksamhet i ett handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Om skattskyldigheten för en andel i ett sådant bolag eller sådan utländsk juridisk person övergår till någon annan, gäller i stället bestämmelserna denne. Om skattskyldigheten för en andel i ett svenskt handelsbolag övergår till en fysisk person tillämpas dock bestämmelsen i 45 kap. 32 a §.

25 a kap.

23 §¹³

Om ett företag som anges i 3 § direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som avyttrat en delägar rätt med kapitalvinst, ska den del av vinsten som belöper sig på delägar ens andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om delägar en själv hade avyttrat tillgången. Vid bedöm-

Om ett företag som anges i 3 § direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som avyttrat en delägar rätt med kapitalvinst, ska den del av vinsten som belöper sig på delägar ens andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om delägar en själv hade avyttrat tillgången. Vid bedöm-

¹³ Senaste lydelse 2009:1413.

ningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp enligt 24 kap. 14 § första stycket 2 eller 16 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav. Vid tillämpning av första stycket likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag.

Första stycket gäller inte om skalbolagsbeskattning ska ske enligt 9 a §.

23 a §¹⁴

Om en sådan avyttring som avses i 23 § leder till en kapitalförlust, får den del av förlusten som belöper sig på delägarens andel inte dras av. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade avyttrat tillgången. Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp ska det bortses från bestämmelserna om skalbolagsbeskattning i 9 §. Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp enligt 24 kap. 14 § första stycket 2 eller 16 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav. Om skattskyldigheten för andelen övergår till någon annan, gäller detta i stället denne.

Vid tillämpning av första stycket likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag.

ningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp enligt 24 kap. 35 § första stycket 2 eller 36 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav. Vid tillämpning av första stycket likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag.

Om en sådan avyttring som avses i 23 § leder till en kapitalförlust, får den del av förlusten som belöper sig på delägarens andel inte dras av. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade avyttrat tillgången. Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp ska det bortses från bestämmelserna om skalbolagsbeskattning i 9 §. Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp enligt 24 kap. 35 § första stycket 2 eller 36 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav. Om skattskyldigheten för andelen övergår till någon annan, gäller detta i stället denne.

30 kap.

5 §

Juridiska personer får dra av högst ett belopp som motsvarar 25 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget.

Juridiska personer får dra av högst ett belopp som motsvarar 25 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget

ökat med

– *avdrag för negativt räntenetto enligt 24 kap. 26 §, och*

– *avdrag för kvarstående*

¹⁴ Senaste lydelse 2009:1413.

räntenetto enligt 24 kap. 28 §,
minskat med

– *tretton sjundedelar av ett negativt räntenetto som har dragits av hos ett svenskt handelsbolag eller hos en i utlandet delägarbeskattad juridisk person och som i samma utsträckning som resultatet ska anses belöpa sig på andelarna i dessa.*

6 a §¹⁵

En juridisk person som har gjort avdrag för avsättning till en periodiseringsfond ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till 72 procent av statslåneräntan vid utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut multiplicerad med summan av gjorda avdrag för avsättningar till sådana periodiseringsfonder som den juridiska personen har vid beskattningsårets ingång. Statslåneräntan ska dock som lägst anses vara 0,5 procent.

En juridisk person som har gjort avdrag för avsättning till en periodiseringsfond ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till statslåneräntan vid utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut multiplicerad med summan av gjorda avdrag för avsättningar till sådana periodiseringsfonder som den juridiska personen har vid beskattningsårets ingång. Statslåneräntan ska dock som lägst anses vara 0,5 procent.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, ska schablonintäkten justeras i motsvarande mån.

33 kap.

8 §¹⁶

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

– 78 procent av expansionsfonden enligt 34 kap. vid det före-

– 80 procent av expansionsfonden enligt 34 kap. vid det före-

¹⁵ Senaste lydelse 2016:1239.

¹⁶ Senaste lydelse 2012:757.

gående beskattningsårets utgång, gående beskattningsårets utgång,
och och

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

16 §¹⁷

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

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 § *första stycket* eller 13 § och ökad med 80 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.

34 kap.

6 §¹⁸

För enskilda näringsidkare får expansionsfonden uppgå till högst ett belopp som motsvarar 128,21 procent av kapitalunderlaget för expansionsfond.

För enskilda näringsidkare får expansionsfonden uppgå till högst ett belopp som motsvarar 125 procent av kapitalunderlaget för expansionsfond.

8 §¹⁹

En särskild post får beräknas om en fastighet förvärvas genom arv, testamente eller gåva eller genom bodelning med anledning av äkten-

En särskild post får beräknas om en fastighet förvärvas genom arv, testamente eller gåva eller genom bodelning med anledning av äkten-

¹⁷ Senaste lydelse 2012:757.

¹⁸ Senaste lydelse 2012:757.

¹⁹ Senaste lydelse 2012:757.

skapsskillnad eller makes död och summan av egen och övertagen expansionsfond överstiger 128,21 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 §²⁰

Den särskilda posten får öka kapitalunderlaget för expansionsfond med ett så stort belopp att expansionsfonden motsvarar högst 128,21 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 128,21 procent av kapitalunderlaget före ökningen med posten, upphör rätten att öka kapitalunderlaget med posten.

skapsskillnad eller makes död och summan av egen och övertagen expansionsfond överstiger 125 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.

Den särskilda posten får öka kapitalunderlaget för expansionsfond med ett så stort belopp att expansionsfonden motsvarar högst 125 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 125 procent av kapitalunderlaget före ökningen med posten, upphör rätten att öka kapitalunderlaget med posten.

18 §²¹

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.

²⁰ Senaste lydelse 2012:757.

²¹ Senaste lydelse 2012:757.

Utöver vad som sägs i första stycket krävs att

1. mottagaren övertar tillgångar vars värde, minskat med övertagna skulder, motsvarar minst 78 procent av den övertagna expansionsfonden eller delen av fonden, och

1. mottagaren övertar tillgångar vars värde, minskat med övertagna skulder, motsvarar minst 80 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 realtillgångarna utgör av samtliga realtillgångar i näringsverksamheten.

Expansionsfonden får dock inte tas över till den del den överstiger 185 procent av det värde som realtillgångarna 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 realtillgångarna utgör av samtliga realtillgångar vid tidpunkten för överföringen. Värdet av realtillgångarna 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.

20 §²²

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

– överlåter samtliga realtillgångar 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 78 procent av expansionsfonden.

– gör ett tillskott till bolaget som motsvarar minst 80 procent av expansionsfonden.

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

38 a kap.

23 §²³

När det gäller beskattningen av ägare till andelar i det överlåtande företaget vid en partiell fission finns särskilda bestämmelser om

– beräkning av anskaffningsvärdet för andelar i det övertagande och det överlåtande företaget i 17 kap. 7 a §,

– utdelning i 24 kap. 3 a § och 42 kap. 16 b §, och

– utdelning i 24 kap. 5 § och 42 kap. 16 b §,

– beräkning av omkostnadsbeloppet för andelar i det övertagande och överlåtande företaget i 48 kap. 18 a och 18 c §§,

– turordning vid avyttring i 48 kap. 18 b §, och

²² Senaste lydelse 2012:757.

²³ Senaste lydelse 2011:1271.

– kvalificerade andelar i 57 kap. 7–7 c, 12 a, 15, 20 b–20 d, 23 a, 24 och 24 a §§.

39 kap.

8 a §

Ett skadeförsäkringsföretag som har en säkerhetsreserv ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till statslåneräntan vid utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut multiplicerad med säkerhetsreserven vid ingången av beskattningsåret. Statslåneräntan ska dock som lägst anses vara 0,5 procent.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, ska schablonintäkten justeras i motsvarande mån.

14 §²⁴

För investmentföretag gäller, utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag, följande:

1. Kapitalvinster på delägarätter ska inte tas upp och kapitalförluster på delägarätter får inte dras av. Om ett investmentföretag avyttrar en delägar rätt som hade varit näringsbetingad om investmentföretaget i stället hade varit ett sådant ägarföretag som kan inneha en näringsbetingad andel enligt 24 kap. 13 §, ska ersättningen tas upp som kapitalvinst om delägar rätten hänför sig till ett skalbolag som avses i 25 a kap. 9 § eller om det sker ett återköp enligt 25 a kap. 18 §. Vid bedömningen om ersättningen ska tas upp som kapitalvinst tillämpas bestämmelserna i 25 a kap. 10–18 §§.

2. Ett belopp som för helt år motsvarar 1,5 procent av värdet på delägar rätter vid beskattningsårets ingång ska tas upp. Egna aktier eller optioner, terminer eller

1. Kapitalvinster på delägarätter ska inte tas upp och kapitalförluster på delägar rätter får inte dras av. Om ett investmentföretag avyttrar en delägar rätt som hade varit näringsbetingad om investmentföretaget i stället hade varit ett sådant ägarföretag som kan inneha en näringsbetingad andel enligt 24 kap. 34 §, ska ersättningen tas upp som kapitalvinst om delägar rätten hänför sig till ett skalbolag som avses i 25 a kap. 9 § eller om det sker ett återköp enligt 25 a kap. 18 §. Vid bedömningen om ersättningen ska tas upp som kapitalvinst tillämpas bestämmelserna i 25 a kap. 10–18 §§.

2. Ett belopp som för helt år motsvarar 1,5 procent av värdet på delägar rätter vid beskattningsårets ingång ska tas upp. Egna aktier eller optioner, terminer eller

²⁴ Senaste lydelse 2011:1271.

liknande instrument vars underliggande tillgångar består av investmentföretagets egna aktier ska inte räknas in i underlaget. I underlaget ska inte heller räknas in andelar och aktiebaserade delägar-rätter om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp enligt bestämmelsen i 25 a kap. 5 § om andelen eller den aktiebaserade delägarrätten hade avyttrats vid beskattningsårets början och investmentföretaget i stället hade varit ett sådant ägarföretag som kan inneha en näringsbetingad andel enligt 24 kap. 13 §. Vid bedömningen om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp ska bortses från bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §.

3. Utdelning som företaget lämnar ska dras av. Sådant utdelning av andelar i ett dotterbolag som avses i 42 kap. 16 § ska dock inte dras av.

Den utdelning som ska dras av enligt första stycket 3 ska dras av som kostnad det beskattningsår som beslutet om utdelning avser.

liknande instrument vars underliggande tillgångar består av investmentföretagets egna aktier ska inte räknas in i underlaget. I underlaget ska inte heller räknas in andelar och aktiebaserade delägar-rätter om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp enligt bestämmelsen i 25 a kap. 5 § om andelen eller den aktiebaserade delägarrätten hade avyttrats vid beskattningsårets början och investmentföretaget i stället hade varit ett sådant ägarföretag som kan inneha en näringsbetingad andel enligt 24 kap. 34 §. Vid bedömningen om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp ska bortses från bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §.

23 §²⁵

Utdelning som en kooperativ förening lämnar i förhållande till insatser enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, lagen (1995:1570) om medlemsbanker eller rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar) ska dras av. I fråga om andra insatser än förlagsinsatser gäller detta dock inte till den del utdelningen enligt 24 kap. 17 § inte ska tas upp av mottagaren. Om den del som inte ska tas upp av mottagaren uppgår till högst tio procent av utdelningen, ska dock hela utdelningen dras av. En medlemsfrämjande förening får bara dra av utdelning om föreningen har ett stort antal

Utdelning som en kooperativ förening lämnar i förhållande till insatser enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, lagen (1995:1570) om medlemsbanker eller rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar) ska dras av. I fråga om andra insatser än förlagsinsatser gäller detta dock inte till den del utdelningen enligt 24 kap. 37 § inte ska tas upp av mottagaren. Om den del som inte ska tas upp av mottagaren uppgår till högst tio procent av utdelningen, ska dock hela utdelningen dras av. En medlemsfrämjande förening får bara dra av utdelning om föreningen har ett stort antal

²⁵ Senaste lydelse 2016:115.

medlemmar och bara till den del föreningen för samma beskattningsår själv tagit emot utdelning på insatser. En kooperativ hyresrättsförening får inte dra av utdelning om föreningen är ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 §.

Om en ekonomisk förening är centralorganisation för kooperativa föreningar, ska utdelningen på förlagsinsatser dras av även om centralorganisationen inte är kooperativ enligt 21 §.

48 kap.

27 §²⁶

I fråga om kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer och för vilka avdrag ska göras tillämpas 19–21, 23 och 24 §§, om inte något annat anges i andra stycket.

Om den som ska göra avdrag enligt första stycket är ett sådant företag som anges i 24 kap. 13 § 1–5 och avdraget avser förlust på delägarätter ska 70 procent av kapitalförlusten dras av. Förlusten får dras av bara mot kapitalvinster på delägarätter.

Om den som ska göra avdrag enligt första stycket är ett sådant företag som anges i 24 kap. 34 § 1–5 och avdraget avser förlust på delägarätter ska 70 procent av kapitalförlusten dras av. Förlusten får dras av bara mot kapitalvinster på delägarätter.

Kapitalförluster för vilka avdrag ska göras på sådana delägarätter och fordringsrätter vars innehav betingas av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära, ska dock alltid dras av i sin helhet.

50 kap.

5 §²⁷

Anskaffningsutgiften ska *ökas* med
– den skattskyldiges tillskott till bolaget,
– belopp som tagits upp som den skattskyldiges andel av bolagets inkomster,

– belopp som tagits upp som den skattskyldiges andel av bolagets inkomster *minskat med de ränteutgifter och negativa räntenetton som, direkt eller indirekt, belöper sig på andelen och som enligt 24 kap. inte har fått dras av,*

– kvarstående räntenetton som har dragits av enligt 24 kap. 28 §

²⁶ Senaste lydelse 2011:1510.

²⁷ Senaste lydelse 2012:757.

- och som belöper sig på andelen,
- 22 procent av avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap.,
 - 78 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 *minskas* 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,
- 22 procent av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap., och
 - 78 procent av expansionsfond som förs över från enskild näringsverksamhet till andel i handelsbolag enligt 34 kap. 19 §.
- 20 procent av avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap.,
 - 80 procent av expansionsfond som förs över från andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet enligt 34 kap. 22 §, och
 - 20 procent av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap., och
 - 80 procent av expansionsfond som förs över från enskild näringsverksamhet till andel i handelsbolag enligt 34 kap. 19 §.

56 kap.

8 §²⁸

När det gäller fåmansföretag, fåmanshandelsbolag och deras delägare m.fl. finns även särskilda bestämmelser om

- förmån av utbildning i 11 kap. 17 §,
- avdrag för framtida substansminskning i 20 kap. 23 §,
- underprisöverlåtelse i 23 kap. 18, 19 och 22–23 a §§,
- avdrag för ränta på vinstandelslån i 24 kap. 6, 7 och 10 §§,
- avskattning av fastighet i 25 a kap. 25 §,
- när en fastighet eller andel är lagertillgång i 27 kap. 4–6 §§,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 27 §,
- utskiftning vid ombildning av en ekonomisk förening till aktiebolag i 42 kap. 20 §,
- partiella fissioner i 48 kap. 18 c–18 e §§,
- andelsbyten i 48 a kap. 8 a–8 c, 9, 13 och 16 §§,
- avyttring av andelar i svenska handelsbolag i 50 kap. 7 § och 51 kap. 7 §,
- pensionssparavdrag i 59 kap. 4, 10 och 15 §§,
- familjebeskattnings i 60 kap. 12–14 §§, och
- grundavdrag i 63 kap. 5 §.

²⁸ Senaste lydelse 2013:1106.

65 kap.

8 §²⁹

Expansionsfondsskatten är 22 procent av det belopp som dras av vid avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. När avdraget återförs ska ett belopp som motsvarar 22 procent av minskningen av expansionsfonden tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt.

Expansionsfondsskatten är 20 procent av det belopp som dras av vid avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. När avdraget återförs ska ett belopp som motsvarar 20 procent av minskningen av expansionsfonden tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt.

10 §³⁰

För juridiska personer är den statliga inkomstskatten 22 procent av den beskattningsbara inkomsten.

För juridiska personer är den statliga inkomstskatten 20 procent av den beskattningsbara inkomsten.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2018.

2. Bestämmelserna i 9 kap. 5 §, 14 kap. 4 §, 17 kap. 2 §, 18 kap. 7 §, 19 kap. 8 och 9 §§, 20 kap. 11 §, 20 a kap. 4 §, 24 kap. 2, 8, 13–31, 33, 34, 36–39 och 41–43 §§, 25 kap. 2 och 12 §§, 25 a kap. 23 och 23 a §, 30 kap. 5 och 6 a §§, 34 kap. 6, 18 och 20 §§, 39 kap. 8 a, 8 b, 14 och 23 §§, 48 kap. 27 §, 50 kap. 5 § och 65 kap. 8 och 10 § i sina nya lydelse tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 30 juni 2018.

3. Den nya bestämmelsen i 19 kap. 5 a § tillämpas för hyreshus som färdigställs från och med den 1 januari 2017. För hyreshus som färdigställs under tiden 1 januari 2017–30 juni 2018 får värdeminskningsskatt genom primäravdrag göras för den delen av femårsperioden från färdigställandet som återstår den 1 juli 2018.

4. Det nya 20 b kap. ska tillämpas för finansiella leasingavtal som ingås efter den 30 juni 2018. För finansiella leasingavtal som har ingåtts före den 1 juli 2018 ska bara bestämmelserna i 20 b kap. 13 och 15 §§ om beräkning och hantering av räntedelen av leasingavgifterna tillämpas.

5. De upphävda bestämmelserna i 24 kap. 10 a–10 f §§ gäller fortfarande för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar före den 1 juli 2018.

6. För beskattningsår som omfattar längre tid än tolv månader och som börjar före men avslutas efter den 30 juni 2018 får ett negativt räntenetto enligt bestämmelserna i 24 kap. 25–31 §§ som belöper sig på perioden från och med den 1 juli 2018 till och med utgången av det beskattningsåret, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsåret, inte dras av.

²⁹ Senaste lydelse 2012:757.

³⁰ Senaste lydelse 2012:757.

7. Vid tillämpning av 30 kap. 7, 8 och 10 a §§ ska avdrag för avsättning till periodiseringsfond som har gjorts vid beskattningsår som börjar före den 1 juli 2018 återföras med 110 procent av avdraget, om återföringen görs av en juridisk person vid beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2018.

8. Bestämmelserna i 33 kap. 8 och 16 §§ och 34 kap. 8 och 10 §§ i sina nya lydelse tillämpas första gången för beskattningsåret efter det beskattningsår som börjar närmast efter den 30 juni 2018.

9. För det första beskattningsåret som börjar närmast efter den 30 juni 2018, ska samtliga kvarvarande avdrag för avsättning till expansionsfond som har gjorts enligt äldre bestämmelser anses återförda och genast återavsatta till expansionsfond den 1 juli 2018. 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 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.

10. Företag med beskattningsår som börjar före men som avslutas efter den 1 juli 2018 får vid tillämpningen av 35 kap. under det beskattningsåret bara göra avdrag högst med 91 procent för koncernbidrag som har lämnats till företag med beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2018.

11. Ett skadeförsäkringsföretag som har en säkerhetsreserv vid ingången av det första beskattningsåret som börjar efter den 30 juni 2018, ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till 10 procent av säkerhetsreserven vid ingången av det beskattningsåret. Schablonintäkten ska tas upp med en sjättedel det beskattningsåret och med en sjättedel per år under de påföljande fem beskattningsåren eller med hela beloppet under det första beskattningsåret.

En schablonintäkt som inte har tagits upp enligt första stycket i denna punkt ska tas upp om

1. företaget upphör att bedriva försäkringsrörelse,
2. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
3. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,
4. företaget upplöses genom fusion eller fission och annat inte följer av bestämmelserna i 37 kap. 17 §, eller
5. företaget försätts i konkurs.

12. Vid tillämpning av 40 kap. 2 § ska, i den utsträckning som det inte finns några begränsningar som avses i den paragrafen, en juridisk persons avdrag för ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret beräknas till högst ett belopp som motsvarar 50 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget

ökad med

- avdrag för negativt räntenetto enligt 24 kap. 26 §, och
- avdrag för kvarstående räntenetto enligt 24 kap. 28 §, och
- avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. 5 §,

minskad med

- återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap.

Bestämmelsen tillämpas för beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2018 och före den 1 juli 2020. Om ett beskattningsår som bestämmelsen ska tillämpas för omfattar kortare eller längre tid än tolv månader, ska bestämmelsen dock tillämpas också för det därpå följande beskattningsåret.

1.3 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) – förslag på en EBITDA-regel (alternativ 2)

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)²

dels att 24 kap. 10 a–10 f §§ ska upphöra att gälla,
dels att rubrikerna närmast efter 24 kap. 10 § och närmast före 24 kap. 10 a, 10 b och 10 d §§ ska utgå,
dels att nuvarande 24 kap. 2–10 §§ ska betecknas 24 kap. 3–13 §§, att nuvarande 24 kap. 11–14 §§ ska betecknas 24 kap. 32–35 §§, att nuvarande 24 kap. 16–22 §§ ska betecknas 24 kap. 36–44 §§ och att nuvarande 39 kap. 8 a § ska betecknas 39 kap. 8 b §,
dels att 2 kap. 1 och 15 §§, 9 kap. 5 §, 14 kap. 4 §, 17 kap. 2 §, 18 kap. 7 och 12 §§, 19 kap. 8, 9 och 15 §§, 20 kap. 11 och 13 §§, 20 a kap. 4 §, 24 kap. 1, 8, 13, 33, 34, 36–39 och 41–43 §§, 25 kap. 2 och 12 §§, 25 a kap. 23 och 23 a §§, 30 kap. 6 a §§, 33 kap. 8 och 16 §§, 34 kap. 6, 8, 10, 18 och 20 §§, 38 a kap. 23 §, 39 kap. 14 och 23 §§, 48 kap. 27 §, 50 kap. 5 §, 56 kap. 8 § och 65 kap. 8 och 10 §§ samt rubriken närmast före 2 kap. 15 § ska ha följande lydelse,
dels att det ska införas 21 nya paragrafer, 19 kap. 5 a §, 24 kap. 2 och 14–31 §§ samt 39 kap. 8 a § av följande lydelse,
dels att det närmast efter 24 kap. 13, 17 och 22 §§ samt närmast före 24 kap. 2, 14, 15, 18, 20, 23, 26, 28 och 30 §§ ska införas nya rubriker av följande lydelse,
dels att det ska införas ett nytt kapitel, 20 b kap., av följande lydelse.

Lydelse enligt lagrådsremiss³

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

¹ Jfr rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion och rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer.

² Lagen omtryckt 2008:803.

Senaste lydelse av

24 kap. 10 a–10 c och 10 f §§ 2012:757

24 kap. 10 d § 2016:1239

rubrikerna närmast efter 24 kap. 10 § och närmast före 24 kap. 10 a, 10 b och 10 d §§ 2012:757.

³ Lagrådsremiss den 20 december 2016, Lättnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall.

aktiebaserad delägarrätt i 25 a kap. 4 §
aktiebolag i 4 §
aktiv näringsverksamhet i 23 §
andelsbyte i 48 a kap. 2 §
andelshus i 16 §
artistisk och idrottslig verksamhet i 36 §
barn i 21 §
begränsat skattskyldig fysisk person i 3 kap. 17 §
begränsat skattskyldig juridisk person i 6 kap. 7 §
beskattningsår i 1 kap. 13–15 §§ och 37 kap. 19 §
byggnadsinventarier i 19 kap. 19–21 §§
delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag i 56 kap. 6 §
delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster i
39 a kap. 5 §
delägarrätt i 48 kap. 2 §
dödsbo i 4 kap., se också 3 §
egenavgifter i 26 §
ekonomisk förening i 4 b §
europaisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) i 5 kap. 2 §
fast driftställe i 29 §
fastighet i 6 §
fastighetsägare i 7 §
fission i 37 kap. 5 §
fordringsrätt i 48 kap. 3 och 4 §§
fusion i 37 kap. 3 §
fysisk person i 4 kap. 1 och 2 §§
fåmansföretag i 56 kap. 2, 3 och 5 §§
fåmanshandelsbolag i 56 kap. 4 och 5 §§
företagsledare i 56 kap. 6 §
förvärvsinkomst i 1 kap. 5 §
handelsbolag i 5 kap., se också 3 §
hemortskommun i 65 kap. 3 § andra och tredje styckena
hyreshusenhet i 15 §
i utlandet delägarbeskattade juridiska personer i 5 kap. 2 a §
ideell förening i 4 c §
industrienheter i 15 §
inventarier i 18 kap. 1 §
investeringssparkonto i 42 kap. 35 §
investmentföretag i 39 kap. 15 §
juridisk person i 3 §
kapitalförsäkring i 58 kap. 2 §
kapitaltillgång i 25 kap. 3 §
kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget kapital i 41 kap. 2 §
kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet i
25 kap. 3–5 §§
koncern (svensk) i 5 §
kooperativ förening i 39 kap. 21 §
kvalificerad andel i 57 kap. 4–7 §§
kvalificerad fission i 37 kap. 6 §
kvalificerad fusion i 37 kap. 4 §
50 kvalificerad rederiverksamhet i 39 b kap. 3–5 §§

lagertillgång i 17 kap. 3 §
lantbruksenhet i 15 §
livförsäkringsföretag i 39 kap. 2 §
lågbeskattade inkomster i 39 a kap. 5–8 §§
makar i 20 §
markanläggning i 20 kap. 2 §
markinventarier i 20 kap. 15 och 16 §§
marknadsvärdet i 61 kap. 2 §
marknadsnoterad delägarrätt eller fordringsrätt i 48 kap. 5 §
medlemsfrämjande förening i 39 kap. 21 a §
näringsbetingad andel i 24 kap. 13 § näringsbetingad andel i 24 kap. 34 §
näringsbidrag i 29 kap. 2 och 3 §§
näringsbostadsrätt i 19 §
näringsfastighet i 14 §
närstående i 22 §
obegränsat skattskyldig fysisk person i 3 kap. 3–5 §
obegränsat skattskyldig juridisk person i 6 kap. 3 §
omkostnadsbelopp i 44 kap. 14 §
option i 44 kap. 12 §
partiell fission i 38 a kap. 2 §
passiv näringsverksamhet i 23 §
pension i 10 kap. 5 §
pensionsförsäkring i 58 kap. 2 §
pensionssparkonto i 58 kap. 21 §
personalooption i 10 kap. 11 §
prisbasbelopp i 27 §
privatbostad i 8–12 §§
privatbostadsfastighet i 13 §
privatbostadsföretag i 17 §
privatbostadsrätt i 18 §
rörelse i 24 §
sambor i 20 §
sjuk- eller olycksfallsförsäkring tecknad i samband med tjänst i 10 kap. 7 §
sjöinkomst i 64 kap. 3 och 4 §§
skadeförsäkringsföretag i 39 kap. 2 §
skatteavtal i 35 §
skattemässigt värde i 31–33 §§
småhus i 15 §
småhusenhet i 15 §
statslåneräntan i 28 §
svensk fordringsrätt i 48 kap. 3 §
svensk koncern i 5 §
Sverige i 30 §
taxeringsenhet i 15 §
taxeringsvärde i 15 §
termin i 44 kap. 11 §
underprisöverlåtelse i 23 kap. 3 §
uppskovsgrundande andelsbyte i 49 kap. 2 §
utländsk fordringsrätt i 48 kap. 4 §

utländsk juridisk person i 6 kap. 8 §
utländskt bolag i 5 a §
uttagsbeskattning i 22 kap. 7 §
verksamhetsavyttring i 38 kap. 2 §
verksamhetsgren i 25 §
vinstandelslån i 24 kap. 5 § vinstandelslån i 24 kap. 8 §
återföring av avdrag i 34 §
ägarlägenhet i 15 §
ägarlägenhetsenhet i 15 §.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Småhus, småhusenhet, ägarlägenhet, ägarlägenhetsenhet, hyreshusenhet, industrienhet, lantbruksenhet, taxeringsenhet och taxeringsvärde

Småhus, småhusenhet, ägarlägenhet, ägarlägenhetsenhet, hyreshus, hyreshusenhet, industrienhet, lantbruksenhet, taxeringsenhet och taxeringsvärde

15 §⁴

Med småhus, småhusenhet, ägarlägenhet, ägarlägenhetsenhet, hyreshusenhet, industrienhet, lantbruksenhet och taxeringsenhet avses hus, fastigheter och enheter av de slag som avses i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Med småhus, småhusenhet, ägarlägenhet, ägarlägenhetsenhet, *hyreshus*, hyreshusenhet, industrienhet, lantbruksenhet och taxeringsenhet avses hus, fastigheter och enheter av de slag som avses i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Med taxeringsvärde avses det värde som fastställs enligt fastighetstaxeringslagen.

9 kap.

5 §

Om en inkomst inte ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal eller sådan dispens som avses i 6 kap. 17 §, får inte heller utgifter för förvärv av inkomsten dras av.

Första stycket gäller dock inte utgifter som avser utdelning från ett utländskt bolag till en svensk juridisk person och som inte ska tas upp enligt 24 kap. 17 §.

Första stycket gäller dock inte utgifter som avser utdelning från ett utländskt bolag till en svensk juridisk person och som inte ska tas upp enligt 24 kap. 37 §.

14 kap.

4 §

Om räkenskaper förs för näringsverksamheten, ska dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten.

⁴ Senaste lydelse 2009:107.

Reserv i lager och liknande ska beaktas bara vid tillämpning av 17 kap. 4 och 5 §§ samt 27 § andra stycket.

Ränteutgifter som avses i 24 kap. 2 § ska inte räknas in i anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som har upparbetats i den egna näringsverksamheten. Med anskaffningsvärde avses detsamma som enligt 4 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554).

17 kap.

2 §⁵

Med anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde och återanskaffningsvärde avses i detta kapitel detsamma som i 4 kap. 9 § andra-fjärde styckena årsredovisningslagen (1995:1554) eller i förekommande fall 4 kap. 5 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 4 kap. 4 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

Vid tillämpning av första stycket ska ränteutgifter som avses i 24 kap. 2 § inte räknas in i anskaffningsvärdet. Detta gäller dock inte ränteutgifter hänförliga till skulder som utgör lager av finansiella instrument.

Med verkligt värde avses i detta kapitel detsamma som i 4 kap. 14 a § andra stycket årsredovisningslagen.

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078), avses med anskaffningsvärde det värde som följer av god redovisningssed.

18 kap.

7 §⁶

Anskaffningsvärdet för inventarier är utgiften för förvärvet om de förvärvas genom köp, byte, egen tillverkning eller på liknande sätt. Om inventarierna förvärvas på annat sätt, anses marknadsvärdet vid förvärvet som anskaffningsvärde.

Anskaffningsvärdet för inventarier är utgiften för förvärvet om de förvärvas genom köp, byte, egen tillverkning eller på liknande sätt. Om inventarierna förvärvas på annat sätt, anses marknadsvärdet vid förvärvet som anskaffningsvärde. *Ränteutgifter som avses i 24 kap. 2 § ska dock inte räknas in i anskaffningsvärdet, oavsett hur inventarierna för-*

⁵ Senaste lydelse 2010:1528.

⁶ Senaste lydelse 2010:1528.

värvas.

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078), avses med anskaffningsvärde det värde som följer av god redovisningssed.

12 §

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde för inventarier finns när det gäller

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
 - *finansiella leasingavtal i 20 b kap.,*
- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelse i 23 kap. 10 §,
- näringsbidrag i 29 kap. 6 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 och 20 §§,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §,
- partiella fissioner i 38 a kap. 14 §, och
- förvärv av tillgångar till underpris från delägare och närstående i 53 kap. 10 och 11 §§.

19 kap.

5 a §

För byggnad som indelas som hyreshus får värdeminskningsskatt även göras med tio procent av byggnadens anskaffningsvärde de fem första åren från det att hyreshuset färdigställs (primäravdrag).

Värdeminskningsskatt genom primäravdrag ska göras inom avskrivningsplanen och beräknas från den tidpunkt då hyreshuset färdigställs och fördelas med två procentenheter per år under fem år från färdigställandet.

8 §

Om en byggnad uppförs av den skattskyldige, är anskaffningsvärdet utgiften för att uppföra den.

Om en byggnad uppförs av den skattskyldige, är anskaffningsvärdet utgiften för att uppföra den. *Ränteutgifter som avses i 24 kap. 2 § ska dock inte räknas in i anskaffningsvärdet.*

9 §

Om en byggnad förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt, är anskaffningsvärdet utgiften för förvärvet.

Om en byggnad förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt, är anskaffningsvärdet utgiften för förvärvet. *Ränteutgifter som*

avses i 24 kap. 2 § ska dock inte räknas in i anskaffningsvärdet.

I 18 § finns bestämmelser om förvärv av byggnad genom arv, gåva m.m.

15 §

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde för byggnader finns när det gäller

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
 - *finansiella leasingavtal i 20 b kap.,*
- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 10 §,
- näringsbidrag i 29 kap. 6 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §,
- partiella fissioner i 38 a kap. 14 §, och
- förvärv av tillgångar till underpris från delägare och närstående i 53 kap. 10 och 11 §§.

20 kap.

11 §

Anskaffningsvärdet för en markanläggning är den skattskyldiges utgifter för att anskaffa eller förbättra anläggningen.

Anskaffningsvärdet för en markanläggning är den skattskyldiges utgifter för att anskaffa eller förbättra anläggningen. *Ränteutgifter som avses i 24 kap. 2 § ska dock inte räknas in i anskaffningsvärdet.*

Som anskaffningsvärde räknas också sådant värde av nyttjanderätts-havares förbättringsutgifter som enligt 19 kap. 29 § ska tas upp som intäkt för fastighetsägaren.

13 §

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde för markanläggningar finns när det gäller

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
 - *finansiella leasingavtal i 20 b kap.,*
- näringsbidrag i 29 kap. 6 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §, och
- partiella fissioner i 38 a kap. 14 §.

20 a kap.

4 §

Om utgiften för en tillgång ska dras av genom värdeminskingsavdrag, ska tillgången anses ha anskaffats för ett belopp som motsvarar anskaffningsutgiften ökad med förbättringsutgifter och minskad med beräknade värdeminskingsavdrag för varje innehavsår med

- 20 procent för inventarier,
- 4 procent för byggnader,
- 10 procent för täckdiken och skogsvägar, och
- 5 procent för andra markanläggningar.

Anskaffningsvärdet får dock inte beräknas till högre belopp än marknadsvärdet eller lägre belopp än noll.

Anskaffningsvärdet får dock inte beräknas till högre belopp än marknadsvärdet eller lägre belopp än noll. *Ränteutgifter som avses i 24 kap. 2 § ska dock inte räknas in i anskaffningsvärdet.*

20 b kap. Finansiella leasingavtal

Tillämpningsområde

1 §

Bestämmelserna i detta kapitel gäller för lager, inventarier enligt 18 kap. 1 § första stycket, byggnader, markanläggningar och mark som omfattas av finansiella leasingavtal.

Bestämmelserna gäller för juridiska personer och svenska handelsbolag.

2 §

En leasetagare behöver inte tillämpa bestämmelserna i detta kapitel på rättigheter och skyldigheter enligt ett finansiellt leasingavtal om den sammanlagda skulden enligt 12 § som företaget, eller företag som ingår i samma intressegemenskap, har för finansiella leasingavtal är mindre än tre miljoner kronor vid utgången av beskattningsåret.

Om en leasetagare tillämpat första stycket på rättigheter och skyldigheter för ett visst finansiellt leasingavtal ska detta göras även under kommande beskattningsår oavsett om den sammanlagda leasingkulden då överstiger tre miljoner kronor.

Om en leasetagare vid något beskattningsår har behandlat rättigheter och skyldigheter för ett visst finansiellt leasingavtal som tillgång och skuld enligt 12 § ska

detta göras även under kommande beskattningsår även om första stycket tillämpas på övriga finansiella leasingavtal.

Definitioner

3 §

Med företag i intressegemenskap avses i detta kapitel

– företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra,

– i fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i ett svenskt handelsbolag, företaget och handelsbolaget, och

– i fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, företaget och den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen.

Med beskattningsår avses i detta kapitel för svenska handelsbolag räkenskapsåret.

4 §

Med finansiellt leasingavtal avses ett avtal enligt vilket

– en leasegivare under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalning, och

– de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång uteslutande eller så gott som uteslutande överförs från leasegivaren till leasetagaren.

5 §

Med minimileaseavgifter avses summan av

– det som ska betalas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden, och

– det restvärde som garanteras av leasetagaren eller av företag som ingår i samma intressegemenskap.

Om leasingavgifterna innehåller en rörlig avgift som är jämförbar med en ränteutgift ingår denna rörliga avgift i minimileaseavgifterna enligt den räntesats som gäller vid avtalets början. Övriga rörliga avgifter, serviceutgifter och skatter ingår inte i minimileaseavgifterna.

För leasegivaren ska även ett restvärde som har garanterats av en oberoende tredje part ingå i minimileaseavgifterna.

6 §

Med rörlig avgift avses den del av leasingavgiften som inte är fast och som beräknas med utgångspunkt från andra faktorer än enbart att tid har gått.

7 §

Med verkligt värde avses i detta kapitel detsamma som i 17 kap. 2 § tredje stycket.

8 §

Med nuvärde avses det diskonterade värdet av framtida kassaflöden.

9 §

Med det finansiella leasingavtalets implicita ränta avses den diskonteringsssats som för leasegivaren vid avtalets ingående resulterar i att summan av nuvärdet av minimileaseavgifterna och den del av den leasade tillgångens restvärde som inte är garanterat av någon överensstämmer med summan av det verkliga värdet för den leasade tillgången och sådana direkta utgifter som uppkommer till följd av att avtalet ingås.

10 §

Med marginell låneränta avses den räntesats som leasetagaren skulle ha betalat enligt ett

likvärdigt finansiellt leasingavtal. Om denna räntesats inte kan fastställas, är den marginella låneräntan den räntesats som leasetagaren skulle ha betalat när det finansiella leasingavtalet ingicks för en finansiering genom lån under motsvarande period och med motsvarande säkerhet.

11 §

Med en sale-and-lease-back-transaktion avses att ett företag säljer en tillgång i syfte att företaget självt eller ett företag som ingår i samma intressegemenskap ska leasa tillbaka den genom ett finansiellt leasingavtal.

Leasetagaren

12 §

En leasetagare ska behandla rättigheter och skyldigheter enligt ett finansiellt leasingavtal som tillgång och skuld. Tillgången och skulden ska uppgå till samma belopp när avtalet ingås. Tillgången ska behandlas på samma sätt som övriga tillgångar enligt 18–20 kap.

Anskaffningsvärdet på tillgången ska vara det lägsta av tillgångens verkliga värde och nuvärdet av minimileaseavgifterna, fastställda vid avtalets ingående. Utgifter som direkt kan hänföras till ingående av avtalet ska läggas till anskaffningsvärdet.

Vid beräkning av nuvärdet av minimileaseavgifterna ska avtalets implicita ränta användas. Om avtalets implicita ränta inte kan bestämmas, ska leasetagarens marginella låneränta användas.

13 §

Minimileaseavgifterna ska fördelas på ränta respektive amortering av skulden. Räntan ska

för varje beskattningsår beräknas med ett belopp som motsvarar en fast räntesats för skulden under respektive beskattningsår.

Andra rörliga avgifter än sådana som ingår i minimileaseavgifterna enligt 3 § ska dras av som kostnad det beskattningsår de hänförs till enligt god redovisningssed.

Ränta enligt första stycket och avgifter enligt andra stycket som är jämförbara med ränta omfattas av bestämmelserna i 24 kap. 7–31 §§ om begränsningar i avdragsrätten för ränta.

Leasegivaren

14 §

En leasegivare ska i stället för den leasade tillgången ta upp en fordran enligt ett finansiellt leasingavtal. Fordringens anskaffningsvärde ska motsvara nuvärdet av summan av

- minimileaseavgifterna, och
- den del av den leasade tillgångens restvärde som inte garanteras av någon och som tillfaller leasegivaren när avtalet upphör.

Nuvärdet ska beräknas utifrån avtalets implicita ränta.

15 §

En leasegivare ska fördela leasingavgifterna enligt ett finansiellt leasingavtal på ränta respektive amortering av fordringen enligt 13 §. Räntan ska för varje beskattningsår beräknas så att förräntning på fordringen blir jämn.

16 §

Om den leasade tillgången är, eller någon gång har varit, lager hos företaget eller hos ett företag som ingår i samma intresse-gemenskap, ska leasegivaren ta

upp en intäkt som uppgår till samma belopp som fordringen enligt 14 §. Den leasade tillgångens skattemässiga värde ska dras av som kostnad.

Sale-and-lease-back-transaktioner

17 §

Den vinst eller förlust som uppkommer vid en sale-and-lease-back-transaktion ska tas upp respektive dras av linjärt över leasingperioden.

24 kap.

1 §⁷

I detta kapitel finns bestämmelser om

- vad som avses med ränteutgift i 2 §,
- tillämpning i inkomstslaget näringsverksamhet av vissa bestämmelser i inkomstslaget kapital i 2 och 3 §§,
- partiell fission i 3 a §,
- kapitalrabatt på optionslån i 4 §,
- avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skulder i 4 a §,
- avdragsrätt för ränta på vinstandelslån i 5–10 §§,
- 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 §§.
- vad som avses med ränteutgift i 2 §,
- tillämpning i inkomstslaget näringsverksamhet av vissa bestämmelser i inkomstslaget kapital i 3 och 4 §§,
- partiell fission i 5 §,
- kapitalrabatt på optionslån i 6 §,
- avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skulder i 7 §,
- avdragsrätt för ränta på vinstandelslån i 8–13 §§,
- avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer i 14–17 §§,
- särskild avdragsbegränsning för ränta på vissa skulder till företag i intressegemenskap i 18–22 §§,
- avdragsbegränsning för negativa räntenetton i 23–31 §§,
- avdrag för lämnad utdelning i 32 §, och
- skattefria utdelningar i 33–44 §§.

⁷ Senaste lydelse 2016:1055.

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 §§.

Definition av ränteutgift

2 §

Med ränteutgifter avses i detta kapitel

– ränta och andra utgifter för kredit, och

– utgifter som är jämförbara med ränta.

Bestämmelser om i vilken utsträckning leasingavgifter samt ersättningar i form av livränta och liknande utbetalningar för avyttrade tillgångar behandlas som ränta finns i 20 b kap. 13 § och 44 kap. 35 och 37–39 §§.

8 §⁸

Ett svenskt aktieföretag, en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag som har tagit upp ett vinstandelslån, får dra av vinstandelsräntan bara i den utsträckning som följer av 6–10 §§.

Ett svenskt aktieföretag, en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag som har tagit upp ett vinstandelslån, får dra av vinstandelsräntan bara i den utsträckning som följer av 9–13 §§.

Med vinstandelsränta avses ränta vars storlek är beroende av det låntagande företags utdelning eller vinst och med vinstandelslån avses ett lån med ränta som helt eller delvis är vinstandelsränta.

För annan ränta på vinstandelslån gäller allmänna bestämmelser om avdrag i näringsverksamheten.

13 §

Om det låntagande företaget är ett fåmansföretag, får vinstandelsräntan inte dras av – även om förutsättningarna för avdrag i 7, 8 eller 9 § är uppfyllda – till den del den betalas till någon som

Om det låntagande företaget är ett fåmansföretag, får vinstandelsräntan inte dras av – även om förutsättningarna för avdrag i 10, 11 eller 12 § är uppfyllda – till den del den betalas till någon som

⁸ Senaste lydelse 2011:68.

1. är andelsägare i företaget,
2. är företagsledare i företaget,
3. är närstående till någon som avses i 1 eller 2, eller
4. på annan grund har sådan intressegemenskap med företaget som anges i 14 kap. 20 §.

Avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer

Definition av intressegemenskap

14 §

Företag ska vid tillämpning av 15–17 §§ anses vara i intressegemenskap med varandra om

1. företagen ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap.

4 § årsredovisningslagen (1995:1554),

2. ett av företagen, direkt eller indirekt, innehar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i det andra företaget,

3. ett av företagen har rätt till minst 25 procent av vinsten i det andra företaget, eller

4. en och samma person, direkt eller indirekt, innehar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i företagen.

Vid bedömningen av om företagen är i intressegemenskap med varandra ska personer som agerar tillsammans i fråga om innehav av kapitalet eller rösterna i ett annat företag behandlas som en enda person.

Vid tillämpning av 15 eller 16 § ska, i stället för 25 procent i första stycket 2–4, 50 procent gälla.

Avdragsförbud

15 §

Ett företag får inte dra av ränteutgifter om avdrag för samma utgift får göras av ett företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende och som ingår i samma intressegemenskap och

– ränteutgiften betalas av det

andra företaget, eller
– ränteutgiften betalas av företaget och avdrag inte nekas i den andra staten.

Första stycket gäller inte om den inkomst som företaget tar upp även tas upp i den stat där det andra företaget hör hemma i skattehänseende inom tolv månader räknat från utgången av det beskattningsår som ränteutgiften hänför sig till.

16 §

Ett företag får inte dra av ränteutgifter till ett företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende och som ingår i samma intressegemenskap om

– motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning av det andra företaget, och

– detta beror på skillnader i den rättsliga klassificeringen av något av företagen i skattehänseende i Sverige och den andra staten eller i två eller flera andra stater.

17 §

Ett företag får inte dra av ränteutgifter till ett företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende och som ingår i samma intressegemenskap om

– motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning av det andra företaget, och

– detta beror på skillnader i den rättsliga klassificeringen av det finansiella instrumentet eller betalningen i skattehänseende i Sverige och den andra staten.

En inkomst ska anses tas upp till beskattning om den tas upp inom tolv månader räknat från utgången av det beskattningsår som ränteutgiften hänför sig till.

Särskild begränsning i avdragsrätten för ränta på vissa skulder till företag i intresse-

gemenskap

Definitioner

18 §

Med företag avses i 19–22 §§ juridiska personer och svenska handelsbolag.

Företag ska vid tillämpning av 20–22 §§ 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

– företagen står under i huvudsak gemensam ledning.

19 §

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 behandlas som en delägarrätt vid tillämpningen av 21 §.

Avdragsbegränsning

20 §

Ett företag som ingår i en intressegemenskap får, om inte annat följer av andra stycket eller 21 §, dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen bara om det företag som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften

– hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES),

– hör hemma i en stat utanför EES med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt

avtalet, eller

– skulle ha beskattats för inkomsten med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där företaget hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.

Om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, får dock ränteutgifterna inte dras av.

21 §

Om en skuld till ett företag i intressegemenskapen avser ett förvärv av en delägarrätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen, får avdrag enligt 20 § bara göras om förvärvet är väsentligen 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 förnämnda skulden anses avse detta förvärv.

22 §

Bestämmelserna i 20 § och 21 § 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 förnämnda företaget, eller på ett företag som är i intressegemenskap med det förnämnda företaget, om skulden kan anses ha samband med denna fordran.

Avdragsbegränsning för negativa räntenetton

Definitioner

23 §

Med företag avses i 24–31 §§ juridiska personer och svenska handelsbolag.

Som företag räknas dock inte
– svenska handelsbolag som direkt eller indirekt, genom ett eller flera andra svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, under hela beskattningsåret bara har ägts av fysiska personer, eller
– i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som direkt eller indirekt, genom ett eller flera andra svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, under hela beskattningsåret bara har ägts av obegränsat skattskyldiga fysiska personer.

Med beskattningsår avses i andra stycket och 26, 28 och 31 §§ för svenska handelsbolag räkenskapsåret.

24 §

Med företag i intressegemenskap avses i 26 §

– företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra,

– i fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i ett svenskt handelsbolag, företaget och handelsbolaget, och

– i fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, företaget och den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen.

25 §

Med ränteinkomster avses inkomster som motsvarar ränteutgifter enligt 2 §.

Med negativt räntenetto avses skillnaden mellan ränteutgifter som får dras av och ränteinkomster som ska tas upp, om ränteutgifterna överstiger ränteinkomsterna.

Med positivt räntenetto avses skillnaden mellan ränteinkomster

som ska tas upp och ränteutgifter som får dras av, om ränteinkomsterna överstiger ränteutgifterna.

Avdragsbegränsning

26 §

Ett företag får dra av ett negativt räntenetto med högst 25 procent av avdragsunderlaget (avdragsutrymmet).

Ett negativt räntenetto får, i stället för vad som sägs i första stycket, dras av upp till 100 000 kronor. För företag som är i intressegemenskap gäller i sådant fall att de sammanlagda avdragen för negativa räntenetton inte får överstiga 100 000 kronor.

Andra stycket gäller bara om fördelningen av beloppet inom intressegemenskapen redovisas öppet i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) eller som skulle ha haft det om inte något av företagets bokföringskyldighet upphör.

27 §

Avdragsunderlaget utgörs av överskottet av näringsverksamheten före avdrag för negativt räntenetto enligt 26 § och avdrag för kvarstående räntenetto enligt 28 §

ökat med

– ränteutgifter,
– årliga värdeminskningsavdrag enligt 18 kap. 3 §, 19 kap. 4 och 26 §§ samt 20 kap. 4 och 17 §§, och

– avdrag enligt 19 kap. 7 § och 28 § andra stycket samt 20 kap. 7 §,

minskat med

– ränteinkomster, och
– överskott som belöper sig på andelar i svenska handelsbolag

och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

Kvarstående räntenetto

28 §

Ett företag som enligt 26 § första stycket inte har kunnat dra av ett tidigare beskattningsårs negativa räntenetto i sin helhet får dra av återstående del (kvarstående räntenetto) högst med ett belopp som motsvarar avdragsutrymmet, minskat med avdrag för negativt räntenetto enligt 26 §.

Avdrag ska göras inom sex år efter det beskattningsår då det kvarstående räntenettet uppkom. Tidigare uppkommet kvarstående räntenetto ska dras av före ett senare uppkommet sådant.

29 §

Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får ett bestämmande inflytande över ett annat företag, upphör rätten att utnyttja det sistnämnda företagets kvarstående räntenetto.

Ett företag anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag, om företagen efter ägarförändringen tillsammans utgör en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554)

Första stycket gäller inte om företaget har försatts i resolution enligt lagen (2015:1016) om resolution.

Avdrag för negativt räntenetto i ett annat företag

30 §

Ett företag får dra av ett negativt räntenetto hos ett annat företag med högst ett belopp som motsvarar ett positivt räntenetto.

Det negativa räntenettet hos ett

annat företag får inte dras av till den del det har dragits av på annat sätt.

Ett avdrag enligt första stycket ska minska det negativa räntenettet hos det andra företaget i motsvarande utsträckning.

31 §

Bestämmelserna i 30 § gäller bara om båda företagen

– med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra, och
– redovisar avdrag för negativt räntenetto öppet i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) eller som skulle ha haft det om inte något av företagens bokföringsskyldighet upphör.

33 §

Med utdelning avses i 13–22 §§ inte
Med utdelning avses i 34–44 §§ inte

1. utdelning på andelar i kooperativa föreningar i form av rabatt eller pristillägg som den utdelande föreningen ska dra av enligt 39 kap. 22 §, och

2. utdelning från en kooperativ förening på förlagsinsatser eller utdelning till en medlemsfrämjande förening, om den kooperativa föreningen ska dra av utdelningen enligt 39 kap. 23 §.

Om ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening enligt ett skatteavtal ska anses ha hemvist i en utländsk stat, ska företaget vid tillämpning av 13–22 §§ anses som en utländsk juridisk person som hör hemma i den utländska staten.

34 §

Med näringsbetingad andel avses en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, om den uppfyller villkoren i 14 § och ägs av en sådan juridisk person (ägarföretaget) som är

1. ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag,

2. en svensk stiftelse eller svensk ideell förening och som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.,

3. en svensk sparbank,
4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, eller
5. ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar något sådant svenskt företag som anges i 1–4.

36 §⁹

Om andelen avser ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen ska andelen, under förutsättning att villkoren i övrigt i 13 och 14 §§ är uppfyllda, anses näringsbetingad också om ägarföretagets andelsinnehav motsvarar tio procent eller mer av andelskapitalet i företaget och även om andelen är en lagertillgång.

Om andelen avser ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen ska andelen, under förutsättning att villkoren i övrigt i 34 och 35 §§ är uppfyllda, anses näringsbetingad också om ägarföretagets andelsinnehav motsvarar tio procent eller mer av andelskapitalet i företaget och även om andelen är en lagertillgång.

Med företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen avses ett utländskt företag som

1. bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 24.1,
2. enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat anses höra hemma i den staten och inte enligt ett skatteavtal med tredje land anses ha hemvist utanför unionen, och
3. är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 24.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

37 §

Utdelning på en näringsbetingad andel ska inte tas upp i annat fall än som anges i 18–20 §§.

Utdelning på en näringsbetingad andel ska inte tas upp i annat fall än som anges i 40–42 §§.

38 §

Utdelning på en andel som inte är näringsbetingad i ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen ska inte tas upp i annat fall än som anges i 18–20 §§, under förutsättning att andelen ägs av ett sådant ägarföretag som anges i 13 § och villkoren i 14 § är uppfyllda.

Utdelning på en andel som inte är näringsbetingad i ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen ska inte tas upp i annat fall än som anges i 40–42 §§, under förutsättning att andelen ägs av ett sådant ägarföretag som anges i 34 § och villkoren i 35 § är uppfyllda.

Även om villkoret om röstetal i 14 § 2 inte är uppfyllt gäller första stycket också om ägarföretagets

Även om villkoret om röstetal i 35 § 2 inte är uppfyllt gäller första stycket också om ägarföretagets

⁹ Senaste lydelse 2011:293.

andelsinnehav motsvarar tio procent eller mer av andelskapitalet i företaget och även om andelen är en lagertillgång.

Vid bedömningen av om ett företag hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen tillämpas bestämmelsen i 16 § andra stycket.

andelsinnehav motsvarar tio procent eller mer av andelskapitalet i företaget och även om andelen är en lagertillgång.

Vid bedömningen av om ett företag hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen tillämpas bestämmelsen i 36 § andra stycket.

39 §¹⁰

Om ett företag som anges i 13 § direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som erhållit utdelning, ska den del av utdelningen som belöper sig på delägarans andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande utdelning inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade erhållit utdelningen. Vid bedömningen av om utdelning inte skulle ha tagits upp enligt 14 § första stycket 2 eller 16 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarans indirekta innehav.

Vid tillämpning av första stycket likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag.

Om ett företag som anges i 34 § direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som erhållit utdelning, ska den del av utdelningen som belöper sig på delägarans andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande utdelning inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade erhållit utdelningen. Vid bedömningen av om utdelning inte skulle ha tagits upp enligt 35 § första stycket 2 eller 36 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarans indirekta innehav.

41 §¹¹

Utdelning på andel som lämnas av ett *utländskt* företag ska tas upp till den del utdelningen får dras av som ränta eller liknande i det företag som lämnar utdelningen.

Utdelning på andel som lämnas av ett företag *som hör hemma i en annan stat i skattehänseende* ska tas upp till den del utdelningen får dras av som ränta eller liknande i det företag som lämnar utdelningen.

42 §

Utdelning på en marknadsnoterad andel ska tas upp, om andelen avyttras eller upphör att vara näringsbetingad inom ett år från det att andelen blivit näringsbetingad hos innehavaren. Utdelningen ska tas upp det beskattningsår då avyttringen sker eller andelen upphör att vara näringsbetingad.

¹⁰ Senaste lydelse 2009:1413.

¹¹ Senaste lydelse 2015:886.

Utdelning på en marknadsnoterad andel som avses i 17 a § ska tas upp, om andelen avyttras inom ett år från det att förutsättningarna för skattefrihet blivit uppfyllda. Detsamma gäller för sådan utdelning om förutsättningarna för skattefrihet inte föreligger under en sammanhängande tid om tolv månader hos innehavaren av andelen. Utdelningen ska tas upp det beskattningsår då avyttring sker eller förutsättningarna för skattefrihet inte längre är uppfyllda.

Utdelning på en marknadsnoterad andel som avses i 38 § ska tas upp, om andelen avyttras inom ett år från det att förutsättningarna för skattefrihet blivit uppfyllda. Detsamma gäller för sådan utdelning om förutsättningarna för skattefrihet inte föreligger under en sammanhängande tid om tolv månader hos innehavaren av andelen. Utdelningen ska tas upp det beskattningsår då avyttring sker eller förutsättningarna för skattefrihet inte längre är uppfyllda.

43 §

Vid tillämpning av 20 § ska innehavstiden räknas från det att andelen tillträds till dess den frånträds. Om ägarföretagets förvärv eller avyttring av andelen grundas på avtal, ska den anses ha tillträts respektive frånträts när avtalet ingicks, om inte någon annan tidpunkt följer av avtalet.

Vid tillämpning av 42 § ska innehavstiden räknas från det att andelen tillträds till dess den frånträds. Om ägarföretagets förvärv eller avyttring av andelen grundas på avtal, ska den anses ha tillträts respektive frånträts när avtalet ingicks, om inte någon annan tidpunkt följer av avtalet.

25 kap.

2 §

I 44 kap. finns grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster. I 25 a, 45, 46, 48, 49, 50, 52 och 55 kap. finns särskilda bestämmelser för vissa slag av tillgångar.

Särskilda bestämmelser om anskaffningsutgift finns i fråga om

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelse i 23 kap. 10 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §,
- partiella fissioner i 38 a kap. 14 §, och
- förvärv av privata tillgångar till underpris i 53 kap. 10 och 11 §§.

Särskilda bestämmelser som begränsar avdragsrätten för ränta finns i 24 kap.

12 §¹²

Om ett företag som enligt 24 kap. 13 § kan inneha en näringsbetingad andel har gjort en kapitalförlust på en fastighet, får denna dras av bara mot kapitalvinster på fastigheter. Om en del av en förlust inte kan dras av, får den dras av mot en annan juridisk persons kapitalvinster på fastigheter om var och en av de juridiska personerna

Om ett företag som enligt 24 kap. 34 § kan inneha en näringsbetingad andel har gjort en kapitalförlust på en fastighet, får denna dras av bara mot kapitalvinster på fastigheter. Om en del av en förlust inte kan dras av, får den dras av mot en annan juridisk persons kapitalvinster på fastigheter om var och en av de juridiska personerna

1. begär det för ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) eller som skulle ha haft det om inte någon av de juridiska personernas bokföringsskyldighet upphör, och

2. med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till den andra juridiska personen.

Till den del en förlust inte kan dras av behandlas den det följande beskattningsåret som en ny kapitalförlust på fastigheter hos den juridiska person som haft förlusten.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas inte om fastigheten under de tre senaste åren i betydande omfattning har använts för produktions- eller kontorsändamål eller liknande hos det avyttrande företaget eller hos ett företag i intressegemenskap. Om det föreligger särskilda omständigheter tillämpas inte första stycket trots att fastigheten har använts i mindre omfattning på angivet sätt.

Första stycket första meningen, andra och tredje styckena tillämpas på motsvarande sätt om företaget beskattas för näringsverksamhet i ett handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Om skattskyldigheten för en andel i ett sådant bolag eller sådan utländsk juridisk person övergår till någon annan, gäller i stället bestämmelserna denne. Om skattskyldigheten för en andel i ett svenskt handelsbolag övergår till en fysisk person tillämpas dock bestämmelsen i 45 kap. 32 a §.

25 a kap.

23 §¹³

Om ett företag som anges i 3 § direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som avyttrat en delägar rätt med kapitalvinst, ska den del av vinsten som belöper sig på delägarrens andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande

Om ett företag som anges i 3 § direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som avyttrat en delägar rätt med kapitalvinst, ska den del av vinsten som belöper sig på delägarrens andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande

¹² Senaste lydelse 2011:1256.

¹³ Senaste lydelse 2009:1413.

kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade avyttrat tillgången. Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp enligt 24 kap. 14 § första stycket 2 eller 16 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav. Vid tillämpning av första stycket likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag.

Första stycket gäller inte om skalbolagsbeskattning ska ske enligt 9 a §.

23 a §¹⁴

Om en sådan avyttring som avses i 23 § leder till en kapitalförlust, får den del av förlusten som belöper sig på delägarens andel inte dras av. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade avyttrat tillgången. Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp ska det bortses från bestämmelserna om skalbolagsbeskattning i 9 §. Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp enligt 24 kap. 14 § första stycket 2 eller 16 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav. Om skattskyldigheten för andelen övergår till någon annan, gäller detta i stället denne.

Vid tillämpning av första stycket likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag.

30 kap.

6 a §¹⁵

En juridisk person som har gjort avdrag för avsättning till en periodiseringsfond ska ta upp en scha-

kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade avyttrat tillgången. Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp enligt 24 kap. 35 § första stycket 2 eller 36 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav. Vid tillämpning av första stycket likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag.

Om en sådan avyttring som avses i 23 § leder till en kapitalförlust, får den del av förlusten som belöper sig på delägarens andel inte dras av. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade avyttrat tillgången. Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp ska det bortses från bestämmelserna om skalbolagsbeskattning i 9 §. Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp enligt 24 kap. 35 § första stycket 2 eller 36 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav. Om skattskyldigheten för andelen övergår till någon annan, gäller detta i stället denne.

Vid tillämpning av första stycket likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag.

En juridisk person som har gjort avdrag för avsättning till en periodiseringsfond ska ta upp en scha-

¹⁴ Senaste lydelse 2009:1413.

¹⁵ Senaste lydelse 2016:1239.

blonintäkt. Intäkten ska beräknas till 72 procent av statslåneräntan vid utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut multiplicerad med summan av gjorda avdrag för avsättningar till sådana periodiseringsfonder som den juridiska personen har vid beskattningsårets ingång. Statslåneräntan ska dock som lägst anses vara 0,5 procent.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, ska schablonintäkten justeras i motsvarande mån.

33 kap.

8 §¹⁶

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

– 78 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 §¹⁷

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 förvärvstid-

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 förvärvstid-

¹⁶ Senaste lydelse 2012:757.

¹⁷ Senaste lydelse 2012:757.

punkten enligt 12 § eller 13 § och ökad med 78 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.

punkten enligt 12 § *första stycket* eller 13 § och ökad med 80 procent av en övertagen expansionsfond till den del den avser fastigheten. Ett åtagande att ta över expansionsfonden räknas inte som ersättning.

34 kap.

6 §¹⁸

För enskilda näringsidkare får expansionsfonden uppgå till högst ett belopp som motsvarar 128,21 procent av kapitalunderlaget för expansionsfond.

För enskilda näringsidkare får expansionsfonden uppgå till högst ett belopp som motsvarar 125 procent av kapitalunderlaget för expansionsfond.

8 §¹⁹

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 128,21 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 125 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.

¹⁸ Senaste lydelse 2012:757.

¹⁹ Senaste lydelse 2012:757.

10 §²⁰

Den särskilda posten får öka kapitalunderlaget för expansionsfond med ett så stort belopp att expansionsfonden motsvarar högst 128,21 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 128,21 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 125 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 125 procent av kapitalunderlaget före ökningen med posten, upphör rätten att öka kapitalunderlaget med posten.

18 §²¹

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 78 procent av den övertagna expansionsfonden eller delen av fonden, och
1. mottagaren övertar tillgångar vars värde, minskat med övertagna skulder, motsvarar minst 80 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 §.

²⁰ Senaste lydelse 2012:757.

²¹ Senaste lydelse 2012:757.

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 §²²

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 78 procent av expansionsfonden. – gör ett tillskott till bolaget som motsvarar minst 80 procent av expansionsfonden.

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

38 a kap.

23 §²³

När det gäller beskattningen av ägare till andelar i det överlåtande företaget vid en partiell fission finns särskilda bestämmelser om

– beräkning av anskaffningsvärdet för andelar i det övertagande och det överlåtande företaget i 17 kap. 7 a §,

– utdelning i 24 kap. 3 a § och 42 kap. 16 b §, – utdelning i 24 kap. 5 § och 42 kap. 16 b §,

– beräkning av omkostnadsbeloppet för andelar i det övertagande och överlåtande företaget i 48 kap. 18 a och 18 c §§,

– turordning vid avyttring i 48 kap. 18 b §, och

– kvalificerade andelar i 57 kap. 7–7 c, 12 a, 15, 20 b–20 d, 23 a, 24 och 24 a §§.

39 kap.

8 a §

Ett skadeförsäkringsföretag som har en säkerhetsreserv ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till statslåneräntan vid utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut multiplicerad med säkerhetsreserven vid ingången av beskattningsåret. Statslåneräntan ska dock som lägst anses vara 0,5 procent.

Om beskattningsåret är längre

²² Senaste lydelse 2012:757.

²³ Senaste lydelse 2011:1271.

eller kortare än tolv månader, ska schablonintäkten justeras i motsvarande mån.

14 §²⁴

För investmentföretag gäller, utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag, följande:

1. Kapitalvinster på delägarätter ska inte tas upp och kapitalförluster på delägarätter får inte dras av. Om ett investmentföretag avyttrar en delägar rätt som hade varit näringsbetingad om investmentföretaget i stället hade varit ett sådant ägarföretag som kan inneha en näringsbetingad andel enligt 24 kap. 13 §, ska ersättningen tas upp som kapitalvinst om delägar rätten hänför sig till ett skalbolag som avses i 25 a kap. 9 § eller om det sker ett återköp enligt 25 a kap. 18 §. Vid bedömningen om ersättningen ska tas upp som kapitalvinst tillämpas bestämmelserna i 25 a kap. 10–18 §§.

2. Ett belopp som för helt år motsvarar 1,5 procent av värdet på delägar rätter vid beskattningsårets ingång ska tas upp. Egna aktier eller optioner, terminer eller liknande instrument vars underliggande tillgångar består av investmentföretagets egna aktier ska inte räknas in i underlaget. I underlaget ska inte heller räknas in andelar och aktiebaserade delägar rätter om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp enligt bestämmelsen i 25 a kap. 5 § om andelen eller den aktiebaserade delägar rätten hade avyttrats vid beskattningsårets början och investmentföretaget i stället hade varit ett sådant ägarföretag som kan inneha en näringsbetingad andel enligt 24 kap. 13 §. Vid bedömningen om en kapitalvinst

1. Kapitalvinster på delägarätter ska inte tas upp och kapitalförluster på delägar rätter får inte dras av. Om ett investmentföretag avyttrar en delägar rätt som hade varit näringsbetingad om investmentföretaget i stället hade varit ett sådant ägarföretag som kan inneha en näringsbetingad andel enligt 24 kap. 34 §, ska ersättningen tas upp som kapitalvinst om delägar rätten hänför sig till ett skalbolag som avses i 25 a kap. 9 § eller om det sker ett återköp enligt 25 a kap. 18 §. Vid bedömningen om ersättningen ska tas upp som kapitalvinst tillämpas bestämmelserna i 25 a kap. 10–18 §§.

2. Ett belopp som för helt år motsvarar 1,5 procent av värdet på delägar rätter vid beskattningsårets ingång ska tas upp. Egna aktier eller optioner, terminer eller liknande instrument vars underliggande tillgångar består av investmentföretagets egna aktier ska inte räknas in i underlaget. I underlaget ska inte heller räknas in andelar och aktiebaserade delägar rätter om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp enligt bestämmelsen i 25 a kap. 5 § om andelen eller den aktiebaserade delägar rätten hade avyttrats vid beskattningsårets början och investmentföretaget i stället hade varit ett sådant ägarföretag som kan inneha en näringsbetingad andel enligt 24 kap. 34 §. Vid bedömningen om en kapitalvinst

²⁴ Senaste lydelse 2011:1271.

inte skulle ha tagits upp ska inte skulle ha tagits upp ska
bortses från bestämmelsen om bortses från bestämmelsen om
skalbolagsbeskattning i 25 a kap. skalbolagsbeskattning i 25 a kap.
9 §. 9 §.

3. Utdelning som företaget lämnar ska dras av. Sådan utdelning av
andelar i ett dotterbolag som avses i 42 kap. 16 § ska dock inte dras av.

Den utdelning som ska dras av enligt första stycket 3 ska dras av som
kostnad det beskattningsår som beslutet om utdelning avser.

23 §²⁵

Utdelning som en kooperativ
förening lämnar i förhållande till
insatser enligt lagen (1987:667)
om ekonomiska föreningar, lagen
(1995:1570) om medlemsbanker
eller rådets förordning (EG) nr
1435/2003 av den 22 juli 2003 om
stadga för europeiska kooperativa
föreningar (SCE-föreningar) ska
dras av. I fråga om andra insatser
än förlagsinsatser gäller detta dock
inte till den del utdelningen enligt
24 kap. 17 § inte ska tas upp av
mottagaren. Om den del som inte
ska tas upp av mottagaren uppgår
till högst tio procent av utdel-
ningen, ska dock hela utdelningen
dras av. En medlemsfrämjande
förening får bara dra av utdelning
om föreningen har ett stort antal
medlemmar och bara till den del
föreningen för samma beskatt-
ningsår själv tagit emot utdelning
på insatser. En kooperativ hyres-
rättsförening får inte dra av
utdelning om föreningen är ett
privatbostadsföretag enligt 2 kap.
17 §.

Om en ekonomisk förening är centralorganisation för kooperativa
föreningar, ska utdelningen på förlagsinsatser dras av även om
centralorganisationen inte är kooperativ enligt 21 §.

48 kap.

27 §²⁶

I fråga om kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag
eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer och för vilka avdrag

²⁵ Senaste lydelse 2016:115.

²⁶ Senaste lydelse 2011:1510.

ska göras tillämpas 19–21, 23 och 24 §§, om inte något annat anges i andra stycket.

Om den som ska göra avdrag enligt första stycket är ett sådant företag som anges i 24 kap. 13 § 1–5 och avdraget avser förlust på delägarrätter ska 70 procent av kapitalförlusten dras av. Förlusten får dras av bara mot kapitalvinster på delägarrätter.

Om den som ska göra avdrag enligt första stycket är ett sådant företag som anges i 24 kap. 34 § 1–5 och avdraget avser förlust på delägarrätter ska 70 procent av kapitalförlusten dras av. Förlusten får dras av bara mot kapitalvinster på delägarrätter.

Kapitalförluster för vilka avdrag ska göras på sådana delägarrätter och fordringsrätter vars innehav betingas av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära, ska dock alltid dras av i sin helhet.

50 kap.

5 §²⁷

Anskaffningsutgiften ska *ökas* med

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

– belopp som tagits upp som den skattskyldiges andel av bolagets inkomster *minskat med de ränteutgifter och negativa räntenetton som, direkt eller indirekt, belöper sig på andelen och som enligt 24 kap. inte har fått dras av,*

– kvarstående räntenetton som har dragits av enligt 24 kap. 28 § och som belöper sig på andelen,

- 22 procent av avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap.,

- 20 procent av avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap.,

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

- 80 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,

- 22 procent av återförda avdrag
- 20 procent av återförda avdrag

²⁷ Senaste lydelse 2012:757.

för avsättning till expensionsfond enligt 34 kap., och
– 78 procent av expensionsfond som förs över från enskild näringsverksamhet till andel i handelsbolag enligt 34 kap. 19 §.

för avsättning till expensionsfond enligt 34 kap., och
– 80 procent av expensionsfond som förs över från enskild näringsverksamhet till andel i handelsbolag enligt 34 kap. 19 §.

56 kap.

8 §²⁸

När det gäller fåmansföretag, fåmanshandelsbolag och deras delägare m.fl. finns även särskilda bestämmelser om

- förmån av utbildning i 11 kap. 17 §,
- avdrag för framtida substansminskning i 20 kap. 23 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 18, 19 och 22–23 a §§,
- avdrag för ränta på vinstandelslån i 24 kap. 6, 7 och 10 §§, – avdrag för ränta på vinstandelslån i 24 kap. 9, 10 och 13 §§,
- avskattning av fastighet i 25 a kap. 25 §,
- när en fastighet eller andel är lagertillgång i 27 kap. 4–6 §§,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 27 §,
- utskiftning vid ombildning av en ekonomisk förening tillaktiebolag i 42 kap. 20 §,
- partiella fissioner i 48 kap. 18 c–18 e §§,
- andelsbyten i 48 a kap. 8 a–8 c, 9, 13 och 16 §§,
- avyttring av andelar i svenska handelsbolag i 50 kap. 7 § och 51 kap. 7 §,
- pensionssparavdrag i 59 kap. 4, 10 och 15 §§,
- familjebeskattnings i 60 kap. 12–14 §§, och
- grundavdrag i 63 kap. 5 §.

65 kap.

8 §²⁹

Expansionsfondsskatten är 22 procent av det belopp som dras av vid avsättning till expensionsfond enligt 34 kap. När avdraget återförs ska ett belopp som motsvarar 22 procent av minskningen av expensionsfonden tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt.

Expansionsfondsskatten är 20 procent av det belopp som dras av vid avsättning till expensionsfond enligt 34 kap. När avdraget återförs ska ett belopp som motsvarar 20 procent av minskningen av expensionsfonden tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt.

10 §³⁰

För juridiska personer är den statliga inkomstskatten 22 procent

För juridiska personer är den statliga inkomstskatten 20 procent

²⁸ Senaste lydelse 2013:1106.

²⁹ Senaste lydelse 2012:757.

³⁰ Senaste lydelse 2012:757.

av den beskattningsbara inkomsten. av den beskattningsbara inkomsten.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2018.
2. Bestämmelserna i 9 kap. 5 §, 14 kap. 4 §, 17 kap. 2 §, 18 kap. 7 §, 19 kap. 8 och 9 §§, 20 kap. 11 §, 20 a kap. 4 §, 24 kap. 2. 8, 13–31, 33, 34, 36–39 och 41–43 §§, 25 kap. 2 och 12 §§, 25 a kap. 23 och 23 a §, 30 kap. 6 a §§, 34 kap. 6, 18 och 20 §§, 39 kap. 8 a, 8 b, 14 och 23 §§, 48 kap. 27 §, 50 kap. 5 § och 65 kap. 8 och 10 § i sina nya lydelse tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 30 juni 2018.
3. Den nya bestämmelsen i 19 kap. 5 a § tillämpas för hyreshus som färdigställs från och med den 1 januari 2017. För hyreshus som färdigställs under tiden 1 januari 2017–30 juni 2018 får värdeminskningsskatt genom primäravdrag göras för den delen av femårsperioden från färdigställandet som återstår den 1 juli 2018.
4. Det nya 20 b kap. ska tillämpas för finansiella leasingavtal som ingås efter den 30 juni 2018. För finansiella leasingavtal som har ingåtts före den 1 juli 2018 ska bara bestämmelserna i 20 b kap. 13 och 15 §§ om beräkning och hantering av räntedelen av leasingavgifterna tillämpas.
5. De upphävda bestämmelserna i 24 kap. 10 a–10 f §§ gäller fortfarande för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar före den 1 juli 2018.
6. För beskattningsår som omfattar längre tid än tolv månader och som börjar före men avslutas efter den 30 juni 2018 får ett negativt räntenetto enligt bestämmelserna i 24 kap. 25–31 §§ som belöper sig på perioden från och med den 1 juli 2018 till och med utgången av det beskattningsåret, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsåret, inte dras av.
7. Vid tillämpning av 30 kap. 7, 8 och 10 a §§ ska avdrag för avsättning till periodiseringsfond som har gjorts före den 1 juli 2018 återföras med 110 procent av avdraget, om återföringen görs av en juridisk person efter den 30 juni 2018. För juridiska personer med beskattningsår som börjar före men avslutas efter den 1 juli 2018 ska avdrag för avsättning till periodiseringsfond som gjorts under det beskattningsåret också återföras med 110 procent av avdraget.
8. Bestämmelserna i 33 kap. 8 och 16 §§ och 34 kap. 8 och 10 §§ i sina nya lydelse tillämpas första gången för beskattningsåret efter det beskattningsår som börjar närmast efter den 30 juni 2018.
9. För det första beskattningsåret som börjar närmast efter den 30 juni 2018, ska samtliga kvarvarande avdrag för avsättning till expansionsfond som har gjorts enligt äldre bestämmelser anses återförda och genast återavsatta till expansionsfond den 1 juli 2018. 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 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.

10. Företag med beskattningsår som börjar före men som avslutas efter den 1 juli 2018 får vid tillämpningen av 35 kap. under det beskattningsåret bara göra avdrag högst med 91 procent för koncernbidrag som har lämnats till företag med beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2018.

11. Ett skadeförsäkringsföretag som har en säkerhetsreserv vid ingången av det beskattningsår som går ut närmast före den 1 juli 2018, ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till 10 procent av säkerhetsreserven vid ingången av det beskattningsåret. Schablonintäkten ska tas upp med en sjättedel under de påföljande sex beskattningsåren eller med hela beloppet under det första av dessa år.

En schablonintäkt som inte har tagits upp enligt första stycket ska tas upp om

1. företaget upphör att bedriva försäkringsrörelse,
2. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
3. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,
4. företaget upplöses genom fusion eller fission och annat inte följer av bestämmelserna i 37 kap. 17 §, eller
5. företaget försätts i konkurs.

12. Vid tillämpning av 40 kap. 2 § ska, i den utsträckning som det inte finns några begränsningar som avses i den paragrafen, en juridisk persons avdrag för ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret beräknas till högst ett belopp som motsvarar 50 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget

ökat med

- avdrag för negativt räntenetto enligt 24 kap. 26 §, och
- avdrag för kvarstående räntenetto enligt 24 kap. 28 §, och
- avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. 5 §,

minskat med

- återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap.

Bestämmelsen tillämpas för beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2018 och före den 1 juli 2021. Om ett beskattningsår som bestämmelsen ska tillämpas för omfattar kortare eller längre tid än tolv månader, ska bestämmelsen dock tillämpas också för det därpå följande beskattningsåret.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244) dels att 33 kap. 6 § och 58 kap. 2 § ska ha följande lydelse, dels att det ska införas en ny paragraf, 34 kap. 4 a §, och närmast före 34 kap. 4 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

33 kap.

6 §

Svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige ska till ledning för delägarnas beskattning lämna särskilda uppgifter om

1. näringsverksamheten enligt 31 kap. 2 och 3 §§,
2. varje delägares andel av bolagets eller den juridiska personens inkomst av varje inkomstslag och näringsverksamhet,
3. varje delägares andel eller lott i bolaget eller den juridiska personen,
4. skalbolag enligt 31 kap. 14 §, och
5. prissättningsbesked enligt 31 kap. 34 §.

Om ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med fast driftställe i Sverige har avyttrat en fastighet och kapitalvinsten inte kan beräknas på grund av att den är beroende av någon händelse i framtiden, ska bolaget eller den juridiska personen lämna uppgift om detta.

Ett svenskt handelsbolag ska avseende en delägare som är fysisk person lämna uppgift om sådana ränteutgifter och negativa räntenetton som avses i 50 kap. 5 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

34 kap.

Uppgifter till delägare i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer

4 a §

Andra svenska handelsbolag än fåmanshandelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige ska till delägare lämna alla uppgifter som dessa behöver för att kunna beräkna sina intäkter från bolaget eller den juridiska

personen.

58 kap.

2 §¹

Om säkerhet ska ställas, ska storleken bestämmas till summan av företagets obetalda inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår och 22 procent av det överskott som har redovisats i skalbolagsdeklarationen. I fråga om svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer ska säkerheten bara avse överskottet i skalbolagsdeklarationen.

Om säkerhet ska ställas, ska storleken bestämmas till summan av företagets obetalda inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår och 20 procent av det överskott som har redovisats i skalbolagsdeklarationen. I fråga om svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer ska säkerheten bara avse överskottet i skalbolagsdeklarationen.

Om en fysisk person har förvärvat en andel i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, ska säkerhetens storlek bestämmas till 40 procent av överskottet.

Om flera skalbolagsdeklarationer lämnas, ska kompletterande säkerhet ställas för den ökning av överskottet som redovisas i förhållande till en tidigare deklaration.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2018.

2. Bestämmelsen i 33 kap. 6 § i sin nya lydelse tillämpas första gången på uppgifter som avser beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2018.

3. Bestämmelsen i 58 kap. 2 § i sin nya lydelse tillämpas första gången på avyttringar av andelar i skalbolag som sker efter den 30 juni 2018. Om skalbolagsdeklarationen till någon del avser tid före den 1 juli 2018, ska dock vid tillämpningen av 58 kap. 2 § första stycket procenttalet 22 användas i stället för 20.

4. Den nya bestämmelsen i 34 kap. 4 a § tillämpas första gången på uppgifter som avser beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2018.

¹ Senaste lydelse 2012:760.

2 Inledning

Finanskrisen har visat att en alltför stor skuldsättning i företagssektorn kan få betydande konsekvenser. Alltför förmånliga skatteregler vad gäller ränteavdrag kan även leda till skattebaserosion och vinstförflyttning. Dessutom finns det en asymmetri i dagens företagsbeskattning som sammantaget innebär att lånefinansierade investeringar gynnas jämfört med investeringar som finansieras med eget kapital. För att förbättra den skattemässiga neutraliteten mellan eget och lånat kapital och möjliggöra en breddning av bolagsskattebasen bör därför mer generellt utformade regler som begränsar ränteavdragen införas. Även det internationella arbetet för att motverka skattebaserosion och vinstförflyttning (BEPS) utgör en anledning till att sådana regler nu föreslås i denna promemoria. Förslaget om en generell begränsning av ränteavdrag i bolagssektorn (i form av en EBIT-regel alternativt en EBITDA-regel) föreslås kombineras med en sänkning av bolagsskatten. Bolagsskattesänkningen kommer att minska incitamenten till aggressiv skatteplanering. Förslagen återfinns i avsnitt 5.

Olikheter i nationell lagstiftning vad gäller skattebehandlingen av både företag och finansiella instrument (s.k. hybrida mismatchningar) gör det möjligt för skattskyldiga, särskilt företag i intressegemenskap med företag i andra länder, att använda gränsöverskridande skatteplaneringsstrategier för att undkomma skatt. I det nämnda internationella BEPS-arbetet har ett antal olika rekommendationer tagits fram för att neutralisera de skattemässiga effekter som kan uppstå vid hybrida mismatchningar. Eftersom dessa skatteplaneringsstrategier bl.a. omfattar ränteutgifter är det lämpligt att i denna promemoria lämna förslag som motverkar de strategier som innefattar ränteutgifter. I avsnitt 6 återfinns ett förslag om avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer.

Ett införande av generellt utformade regler som begränsar ränteavdragen tillsammans med förslaget om regler mot vissa hybrida mismatchningar föranleder att dagens riktade ränteavdragsbegränsningsregler har setts över. I avsnitt 7 återfinns ett förslag om att snäva in tillämpningsområdet för dessa regler. Införandet av generellt utformade regler som begränsar ränteavdragen föranleder även ett behov av att definiera uttrycken ”ränteutgifter” och ”ränteinkomst” samt att det införs skatteregler om avtal om finansiell leasing. Förslagen återfinns i avsnitten 8 och 9.

För att förslagen inte ska påverka nyproduktion av framför allt bostäder negativt på ett omotiverat sätt finns i avsnitt 10 ett förslag på förändrade regler för värdeminskingsavdrag på nyproducerade hyreshus.

3 Bakgrund

3.1 Företagsskattekommittén

Regeringen beslutade den 13 januari 2011 att tillkalla en kommitté, som antog namnet Företagsskattekommittén (FSK), med uppdrag att se över beskattningen av bolag (dir. 2011:1). Som utgångspunkt för FSK:s uppdrag gällde att skattesystemet skulle utformas så att investeringar och företagande gynnas. FSK skulle sträva efter att ta fram förslag som breddar skattebasen för juridiska personer, så att bolagsskatten kan sänkas. Den svenska skattebasen skulle värnas och utformningen av skattesystemet skulle vara förenligt med EU-rätten. Den centrala uppgiften för FSK var att lämna förslag som innebär att den skattemässiga skillnaden mellan finansiering med eget och lånat kapital minskar. I det avseendet skulle FSK undersöka om reglerna om ränteavdragsbegränsning för lån inom en intressegemenskap (interna lån) kan slopas.

FSK:s slutbetänkande Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet (SOU 2014:40) överlämnades den 12 juni 2014 till Finansdepartementet. I det föreslår FSK i huvudsak att det införs en generell begränsning av ränteavdrag i bolagssektorn i kombination med en sänkning av bolagsskatten.

Förslaget har remissbehandlats och remissvar har lämnats av ett stort antal remissinstanser. Därutöver har yttranden inkommit från ett stort antal företag, organisationer och privatpersoner.

3.2 Samhällsekonomiska utgångspunkter för FSK:s förslag

Till grund för FSK:s förslag ligger tre utgångspunkter:

För det första saknas det samhällsekonomiska skäl för att särbehandla vissa finansieringsformer, investeringar eller sektorer i förhållande till andra. Det finns snarare goda skäl att skattemässigt likabehandla olika finansieringsformer, investeringar och branscher. I det ligger att neutraliteten mellan finansiering via eget och lånat kapital bör öka.

För det andra bör skattelagstiftningen bara i begränsad utsträckning påverka ekonomiska val. Det är därför önskvärt att investeringar som är lönsamma före skatt också är lönsamma efter skatt. Det är också önskvärt att investeringar som är olönsamma före skatt är olönsamma efter skatt. Det talar för en låg skatt på normalavkastande investeringar.

För det tredje bör skattelagstiftningen – för att skattebasen inte ska urholkas – vara generellt utformad och motverka att vinster förs ut från Sverige via ränteavdrag. Samtidigt bör skattesystemet främja att vinster tas upp i Sverige genom att skattebördan i bolagssektorn, och särskilt för lättrorliga vinster, är förhållandevis låg. Det är önskvärt att ha generella regler som motverkar en urholkning av den svenska bolagsskattebasen.

3.3 Huvuddragen i FSK:s förslag

FSK lämnar två alternativa och generella förslag för att i olika utsträckning begränsa ränteavdragen i bolagssektorn. Förslagen kombineras med en sänkning av bolagsskatten.

Syftet med förslagen är dels att öka neutraliteten mellan finansiering med eget respektive lånat kapital, dels att motverka t.ex. internationell skatteplanering med ränteavdrag. En generell begränsning av ränteavdrag i kombination med en sänkning av bolagsskatten ökar neutraliteten i skattesystemet. Hur investeringar finansieras kommer att vara mindre avgörande för hur investeringar beskattas. Detta leder till en viss omfördelning av skattebördan. Högt belånade företag (med lågavkastande investeringar) får betala mer i bolagsskatt jämfört med i dag. Vidare får lågt belånade företag (med högavkastande investeringar) betala mindre i bolagsskatt jämfört med i dag.

I FSK:s huvudförslag – det s.k. finansieringsavdraget – föreslås att finansiella kostnader som överstiger motsvarande finansiella intäkter, dvs. negativt finansnetto inte får dras av. Det innebär att avdragsrätten för negativa finansnetton slopas och att eget och lånat kapital behandlas skattemässigt neutralt.

I alternativförslaget (EBIT-regeln) föreslås att finansiella kostnader som överstiger motsvarande finansiella intäkter (negativt finansnetto) får dras av med ett belopp som motsvarar som mest 20 procent av ett avdragsunderlag. I huvudsak motsvarar avdragsunderlaget det skattemässiga resultatmåttet EBIT (resultatmåttet EBIT behandlas i avsnitt 5). Det innebär att avdragsrätten för negativa finansnetton begränsas och att neutraliteten mellan finansiering med eget och lånat kapital ökar.

Uttrycken ”finansiella kostnader” och motsvarande ”finansiella intäkter” är gemensamma för huvudförslaget och alternativförslaget och har getts en mycket vid innebörd. Ett skäl för detta är att det kan vara lätt att omvandla ”ränta” till andra slag av finansiella kostnader eller intäkter. Ett syfte är också att undvika gränsdragningsproblem och att öka neutraliteten mellan finansiering med eget och lånat kapital. Förutom ränta i ekonomisk mening (”ränta och annan, direkt eller indirekt, kostnad för en kredit”), omfattar uttrycket ”finansiella kostnader” förluster vid avyttring och nedskrivning av finansiella instrument och utdelningar som får dras av. Från den huvudregeln görs ett stort antal undantag. Som finansiella kostnader räknas avsättningar till pension i balansräkningen och krediter på grund av köp av varor eller tjänster i näringsverksamheten som inte lämnas på sedvanliga villkor. Innebörden av uttrycket ”finansiella instrument” har som huvudregel kopplats till redovisningsrätten. Från den huvudregeln görs vissa undantag. Med finansiella kostnader avses även ränta i vissa hyresavtal.

Med uttrycket ”finansiella intäkter” avses intäkter som motsvarar finansiella kostnader. Till uttrycket ”finansiella intäkter” hör dessutom vissa schablonintäkter och vinst vid avyttring av vissa fordringar. Med finansiella intäkter avses även ränta i vissa hyresavtal.

I alternativförslaget kan kvarvarande finansiella kostnader rullas vidare och ligga till grund för ränteavdrag under en sexårsperiod. Anledningen till det är att effekterna av förslaget anses behöva kunna jämnas ut under

ett bestämmande inflytande över ett annat företag, faller dock kvarvarande finansiella kostnader bort och kan således inte ligga till grund för ränteavdrag.

I såväl huvudförslaget som alternativförslaget kan företag med positivt finansnetto under vissa förutsättningar kvitta detta mot negativt finansnetto i ett annat företag i samma koncern.

Förslagen gäller per företag och per beskattningsår.

Förslagen gäller som utgångspunkt juridiska personer. För att inte de generella begränsningarna av ränteavdrag ska kunna kringgås via överlåtelser av belånad verksamhet till svenska handelsbolag, omfattas också handelsbolag av förslagen.

Det föreslås att bolagsskatten sänks, antingen genom ett finansieringsavdrag i huvudförslaget (som motsvarar en sänkning av bolagsskatten med 5,5 procentenheter) eller genom en sänkning av bolagsskatten med 3,5 procentenheter.

En viktig skillnad mellan huvudförslaget och alternativförslaget är att ränteavdragsbegränsningsreglerna för vissa interna lån slopas i huvudförslaget men behålls oförändrade i alternativförslaget.

FSK redovisar för- och nackdelar med förslagen och gör bedömningen att såväl huvudförslaget som alternativförslaget i tillräcklig utsträckning leder till att neutraliteten mellan finansiering med eget och lånat kapital ökar och att t.ex. internationell skatteplanering med ränteavdrag motverkas. Vid en samlad bedömning förordas huvudförslaget framför alternativförslaget.

3.4 Huvuddragen i kritiken mot FSK:s förslag

I stort sett samtliga remissinstanser är positiva till att neutraliteten mellan finansiering med eget och lånat kapital ökar och att t.ex. internationell skatteplanering med ränteavdrag motverkas. Kritiken mot FSK:s huvudförslag och alternativförslaget är emellertid omfattande.

Huvuddelen av remissinstanserna anser att varken huvudförslaget eller alternativförslaget kan läggas till grund för lagstiftning i befintligt skick. Ett litet antal remissinstanser anser att huvudförslaget kan läggas till grund för lagstiftning, dock under förutsättning att det omarbetas i viss utsträckning. Vissa remissinstanser tillstyrker att alternativförslaget läggs till grund för lagstiftning, dock under förutsättning att det omarbetas i viss utsträckning.

Såvitt avser huvudförslaget går kritiken i första hand ut på att förslaget innebär en alltför långtgående begränsning av ränteavdrag och att förslaget helt saknar internationell motsvarighet.

Såvitt avser alternativförslaget går kritiken i första hand ut på att ränteavdragsbegränsningsreglerna för vissa interna lån kvarstår vid sidan av den generella begränsningen av ränteavdrag. De reglerna kritiserar för att vara för vida och för svåra att tillämpa. Huvuddelen av de remissinstanser som har yttrat sig över alternativförslaget förordar en EBITDA-modell framför en EBIT-modell, eftersom EBITDA-modeller är mer vanligt förekommande i ett internationellt perspektiv och typiskt sett

gynnar kapitaltunga investeringar (resultatmåten EBIT och EBITDA behandlas i avsnitt 5).

En stor del av kritiken gäller utformningen av den för huvudförslaget och alternativförslaget gemensamma definitionen av ränta och andra finansiella kostnader samt motsvarande finansiella intäkter. I det avseendet går kritiken ut på att definitionen är för vid och för svår att tillämpa för företagen. Detta gäller inte minst mot bakgrund av kopplingen mellan skatterätten och redovisningsrätten i fråga om förluster på finansiella instrument. Särskild kritik riktas mot rekvisitet ”sedvanliga villkor” i ett av undantagen från ”finansiella kostnader” som avser krediter på grund av köp av varor och tjänster i näringsverksamheten. Detsamma gäller FSK:s förslag att urskilja räntan i hyresavtal för att behandla den som en finansiell kostnad. I det avseendet framhålls att förslaget leder till stora tillämpningssvårigheter för företagen och att det bör begränsas till finansiella leasingavtal. Det framhålls slutligen att effekterna av en alltför vid definition är svåröverskådliga och kan leda till ökad volatilitet i skattebördan.

Vidare riktas kritik mot FSK:s förslag om finansiering av huvudförslaget och alternativförslaget på kort sikt och varaktigt. Det gäller framför allt förslaget om att tidigare års underskott ska halveras. Förslaget kritiserar bl.a. för att stå i strid med förbudet mot retroaktiv skattelag i regeringsformen.

Slutligen riktas det kritik mot konsekvensanalysen för företag. I det avseendet framhålls att det saknas en nödvändig analys av hur FSK:s förslag påverkar förutsättningarna för att bedriva näringsverksamhet för företag i olika sektorer med olika kapitalbehov i förhållande till lönsamheten.

3.5 OECD:s arbete med att motverka aggressiv skatteplanering

Våren 2013 påbörjade OECD med understöd av G20 ett projekt för att motverka skattebaserodering och vinstförflyttning (”Base Erosion and Profit Shifting Project”, BEPS). I oktober 2015 publicerades 13 rapporter (avseende 15 åtgärdsområden) och ett sammanfattande dokument som tillsammans utgör det s.k. BEPS-paketet. Såväl OECD- som G20-länderna har godkänt BEPS-paketet. I januari 2016 enades OECD:s skattekommitté om ett inkluderande ramverk för genomförande och övervakning av åtgärderna enligt BEPS-paketet. Ramverket godkändes sedan av G20-länderna i februari 2016.

OECD (2015) uppskattar att aggressiv internationell skatteplanering leder till intäktsförluster på omkring 4–10 procent av de globala bolagsskatteintäkterna och till tydliga skillnader i de effektiva bolagsskattesatser som multinationella och inhemska företag betalar på vinster

upparbetade i ett och samma land.¹ Skillnaden beräknas enligt OECD vara mellan 4 och 8,5 procentenheter.

Ett skäl till BEPS-paketet är att det är svårt för ett enskilt land att på egen hand motverka skattebaserodering och vinstförflyttning. Detta eftersom den del av bolagsskattebasen som utgörs av multinationella företag kan anses vara mycket rörlig. Det betyder att om ett land unilateralt inför vissa åtgärder för att motverka skattebaserodering och vinstförflyttning, är det ofta möjligt för multinationella företag att kringgå dessa. Unilaterala åtgärder kan dessutom skada ett lands konkurrenskraft när det gäller att attrahera investeringar. Vidare kan regler som ett enskilt land antar för att motverka skattebaserodering och vinstförflyttning i stället leda till internationell dubbelbeskattning. OECD anser mot bakgrund av detta att det är nödvändigt att regler som ska motverka skattebaserodering och vinstförflyttning tas fram av länder gemensamt.

BEPS-paketet innehåller åtgärder för ett koordinerat internationellt tillvägagångssätt för att reformera företagsbeskattningen utifrån ett internationellt perspektiv. Av åtgärderna följer rekommendationer och medlemsländerna i OECD har gemensamt tagit fram detaljerade kommentarer till dessa.²

3.5.1 Åtgärder mot skatteplanering med ränteavdrag

En av åtgärderna i det ovan nämnda BEPS-paketet gäller internationell skatteplanering med ränteavdrag. Rekommendationer på detta område lämnas i OECD:s rapport den 5 oktober 2015 "Final report on action 4: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments" (OECD:s BEPS-rekommendationer, åtgärd 4).

Rekommendationen är inte bindande för länderna. Den rekommenderade åtgärden att införa generella ränteavdragsbegränsningsregler utifrån en fast andel av måttet EBITDA innebär i stället en "god praxis-strategi" som är tänkt att fungera som en gemensam inriktning för att motverka skatteplanering med ränteavdrag. Avsikten är att ländernas regler ska bli mer lika varandra genom genomförande av det överenskomna tillvägagångssättet och att det i framtiden ska kunna bli fråga om en minimistandard.

Rekommendationen i OECD:s BEPS-rekommendationer, åtgärd 4, avseende en generell ränteavdragsbegränsningsregel innehåller i huvudsak följande moment, där vissa är av frivillig karaktär:

- En beloppsgräns i syfte att undanta "lågriskföretag" från tillämpningsområdet för god praxis-strategin (se avsnitt 3). Beloppsgränsen är ett frivilligt moment.

¹ OECD (2015), Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris.

² En sammanställning av OECD:s arbete mot aggressiv internationell skatteplanering finns i OECD/G20 (2015) Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement 2015 Final Reports.

- En generell begränsning av ränteavdrag, som i första hand bör utformas som en avdragsbegränsning för negativa räntenetton. Ett företags nettoränteutgifter får dras av upp till en fast andel av resultatmålet EBITDA. Procentsatsen kan sättas till 10–30 procent (se avsnitt 6).
- En gruppregel i form av ett tillägg till den generella begränsningen av ränteavdrag. Regeln innebär i första hand att ett företag får göra ett större ränteavdrag upp till koncernens andel, vilken motsvarar koncernens externa nettoränteutgifter i relation till dess EBITDA. En alternativ gruppregel baserad på förhållandet mellan eget kapital och tillgångar kan också väljas (se avsnitt 7). Regeln är ett frivilligt moment.
- Olika former av utjämning av avdrag för nettoränteutgifter mellan beskattningsåren (se avsnitt 8). Utjämningen är ett frivilligt moment.
- Riktade begränsningar av ränteavdrag för att motverka olika slag av skatteupplägg vid sidan av den generella begränsningen av ränteavdrag (se avsnitt 9).
- Speciella regler för finanssektorn (se avsnitt 10).
- God praxis-strategin omfattar som utgångspunkt företag som ingår i internationella koncerner. Den kan dock även tillämpas på företag som ingår i nationella koncerner och på företag som inte ingår i koncerner (se avsnitt 3).
- Vidare kan resultatmålet EBIT användas i stället för resultatmålet EBITDA, om det sker i överensstämmelse med grunderna för den generella begränsningen av ränteavdrag (se avsnitt 6).
- Striktare regler kan införas, t.ex. i syfte att – förutom att motverka skatteplanering med ränteavdrag – öka neutraliteten mellan finansiering med eget och lånat kapital.
- God praxis-strategin ska tillämpas i enlighet med reglerna i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF).

Den 22 december 2016 lämnades en uppdaterad slutrapport ”OECD (2017), Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris”.

Utöver vad som anges ovan innehåller slutrapporten huvuddragen avseende utformningen och tillämpningen av gruppregeln. Denna del fokuserar främst på beräkningen av nettoräntekostnader för tredjepart, beräkningen av EBITDA för en företagsgrupp och hur företag med negativ EBITDA bör hanteras.

Vidare identifieras särdragen för bank- och försäkringssektorn som kan begränsa möjligheten för grupper att involvera sig i aggressiv skatteplanering med ränteavdrag tillsammans med möjliga tillvägagångssätt för att hantera risker som kan uppkomma om sådana risker skulle kvarstå.

3.5.2 Åtgärder mot skatteplanering med hybrider

En annan av åtgärderna i det ovan nämnda BEPS-paketet rör internationell skatteplanering med hjälp av s.k. hybrider. Både företag och finansiella instrument kan vara hybrider. Som exempel kan ett finansiellt instrument anses vara en hybrid i skattehänseende i de fall instrumentet behandlas som en skuld i en stat och som eget kapital i en annan stat. På ett liknande sätt kan ett företag anses vara en hybrid i skattehänseende om företaget behandlas som ett eget skattesubjekt av en stat medan det behandlas som delägarbeskattat av en annan stat. Denna olikbehandling länder emellan kan leda till dubbel icke-beskattning vid gränsoverskridande situationer vilket kan utnyttjas av företag för att minimera eller helt undgå beskattning.

I arbetet med BEPS-projektet har ett antal olika rekommendationer tagits fram för att neutralisera de skattemässiga effekter som kan uppstå vid hybrida mismatchningar. Rekommendationerna återfinns i OECD:s rapport ”Final report on action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements” (OECD:s BEPS-rekommendationer, åtgärd 2). Rekommendationerna är indelade i dels specifika rekommendationer, dels hybrida mismatchningsregler. De specifika rekommendationerna avser utformningen av nationella regler och syftar till att förhindra att situationer med hybrida mismatchningar uppstår. De hybrida mismatchningsreglerna syftar till att neutralisera uppkomna hybrid-situationer genom anpassad lagstiftning.

OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2) behandlar tre olika situationer med hybrida mismatchningar:

- Avdrag utan inkludering – dvs. avdrag för en betalning får göras i en stat samtidigt som motsvarande betalning inte tas upp till beskattning i den mottagande staten.
- Dubbla avdrag – dvs. avdrag för samma betalning får göras i två stater.
- Indirekt avdrag utan inkludering – dvs. en betalning som får dras av kan kvittas bort genom transaktioner i ett antal olika stater.

Följande rekommendationer har tagits fram för att neutralisera effekterna av de tre situationerna med hybrida mismatchningar:

- Om en betalning ger upphov till ett avdrag utan inkludering ska i första hand det betalande företags hemviststat neka avdrag och i andra hand ska det mottagande företags hemviststat ta upp betalningen till beskattning.
- Om en betalning ger upphov till dubbla avdrag ska i första hand moderföretags hemviststat neka avdrag för betalningen och i andra hand ska avdrag nekas av det betalande företags hemviststat.
- Om en betalning ger upphov till ett indirekt avdrag utan inkludering ska det betalande företags hemviststat neka avdrag.

3.6 EU:s arbete med att motverka aggressiv skatteplanering med ränteavdrag och hybrider

Inom EU har arbete för att motverka skadlig skattekonkurrens pågått under en längre tid. I december 1997 antog rådet en resolution³ om en uppförandekod för företagsbeskattningen. Syftet med koden är att motverka skadlig skattekonkurrens. En särskild högnivågrupp inom rådet inrättades 1998 för att genomföra uppförandekodens principer (uppförandekodgruppen). Uppförandekodgruppen har sedan 2009 arbetat med frågor om snedvridande effekter av olikheter i medlemsstaternas skattesystem såsom bl.a. hybrida mismatchningar. Uppförandekodgruppen har tagit fram riktlinjer för att motverka mismatchningar med hybridföretag och hybrida fasta driftställen inom EU samt mellan EU och tredjeländ. Även om medlemsstaterna har enats kring dessa riktlinjer så är de inte juridiskt bindande för medlemsstaterna.

Vid Ekofin-rådets möte den 8 december 2015 antogs rådsslutsatser om OECD:s BEPS-arbete i EU (se avsnitt 3.5). I rådsslutsatserna understryks bl.a. behovet av gemensamma lösningar på EU-nivå samt en effektiv och snabb koordinerad implementering av BEPS-åtgärderna av medlemsstaterna. Den 28 januari 2016 presenterade kommissionen ett förslag till direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknads funktion (direktivet mot skatteundandraganden).

Direktivet innebär att EU:s medlemsstater samordnar genomförandet av vissa av OECD:s åtgärds punkter mot BEPS, däribland åtgärd 4 om ränteavdragsbegränsningar och åtgärd 2 om hybrider. Direktivet innebär också en minsta skyddsnivå för medlemsstaternas bolagsskattebasen (se artikel 3). Det betyder bl.a. att vissa undantag får införas samt att striktare regler kan införas, t.ex. för att skydda skattebasen eller för att öka neutraliteten mellan finansiering med eget och lånat kapital. Direktivet antogs av rådet den 12 juli 2016.⁴

Ränteavdragsbegränsningsregeln i artikel 4 i direktivet mot skatteundandraganden ska motverka skatteplanering med ränteavdrag. Artikel 4 ansluter i huvudsak till OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 4). Artikel 4 innebär att det ska införas en generell begränsning av avdrag för nettoränteutgifter baserad på måttet EBITDA (se avsnitt 5). Avdrag får göras med 30 procent av EBITDA. Det är också möjligt att välja EBIT med en procentsats som motsvarar den som gäller för EBITDA-måttet. Regeln ska vara genomförd i svensk rätt senast den 31 december 2018 och tillämpas senast från och med den 1 januari 2019. Medlemsstater som har riktade ränteavdragsbegränsningsregler som är minst lika effektiva som EBITDA-regeln i direktivet mot skatteundandraganden får

³ Rådets resolution om en uppförandekod för företagsbeskattning (Ekofinrådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik).

⁴ Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion, EUT L 193, 19.7.2016, s. 1–14.

fortsätta att tillämpa sådana regler i stället för en EBITDA-regel längst till och med den 1 januari 2024. Medlemsstaterna kan även ha riktade ränteavdragsbegränsningsregler vid sidan av en EBITDA-regel.

EBITDA-regeln gäller både inom och utanför EU och både för nationella och multinationella företagsgrupper samt för fristående företag. Det finns dock möjlighet att undanta fristående företag och den finansiella sektorn från tillämpningsområdet. Ränteutgifter får alltid kvittas mot ränteinkomster. Skattefri inkomst får inte ingå vid beräkning av EBITDA. Beräkningen av EBITDA får göras på gruppnivå, t.ex. om medlemsstaten tillämpar konsolidering. Vidare framgår det av skälen att man kan införa ett system som möjliggör överföring av outnyttjat ränteavdragsutrymme mellan företag i en företagsgrupp vid tillämpning av EBITDA-regeln.

Medlemsstaterna kan införa en beloppsgräns som innebär att avdrag får göras upp till 3 000 000 EUR per år för s.k. överstigande ränteutgifter. Det är möjligt att införa en gruppregel baserat på tillgångar och eget kapital. Alternativt kan en gruppregel baseras på EBITDA och externa ränteutgifter. Det finns en möjlighet att undanta lån som finansierar ett långsiktigt offentligt infrastrukturprojekt. Överstigande räntekostnader får tillåtas rullas vidare obegränsat i tiden. En medlemsstat kan välja att införa rullning av outnyttjat EBITDA-utrymme under fem års tid. Alternativt kan rullning tre år bakåt i tiden av överstigande ränteutgifter tillåtas.

Det finns en definition av vad som avses med ”lånekostnader” i direktivet mot skatteundandraganden (artikel 2.1). Vidare kan lån som avtalats före den 17 juni 2016 undantas om de inte ändras därefter. Vissa övriga begrepp definieras också i artikel 2, exempelvis finansiellt institut och närstående företag.

Direktivet mot skatteundandraganden innehåller även regler om hybrida mismatchningar (artikel 9). Artikeln är bara tillämplig på transaktioner inom EU. I artikeln anges hur medlemsstaterna ska agera vid två olika typer av situationer med hybrida mismatchningar. Den första situationen innebär att i den mån en hybrid mismatchning leder till dubbla avdrag ska avdraget endast göras i den medlemsstat där en sådan betalning har sin källa. Den andra situationen innebär att i den mån en hybrid mismatchning leder till avdrag utan inkludering ska den medlemsstat där betalaren hör hemma vägra avdrag för betalningen.

När direktivet mot skatteundandraganden antogs av rådet gav finansministrarna samtidigt kommissionen i uppdrag att under oktober 2016 ta fram ett förslag med regler om hybrida mismatchningar som involverar tredjeländer och som är förenliga med och inte mindre effektiva än OECD:s BEPS-rekommendationer om hybrida mismatchningar. Den 25 oktober 2016 presenterade kommissionen ett förslag till rådets direktiv om ändring av direktivet mot skatteundandraganden vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer.

Ändringsdirektivet antogs av rådet den 29 maj 2017.⁵ I ändringsdirektivet har tillämpningsområdet av de antagna hybridreglerna i direktivet mot skatteundandraganden utvidgats till att även omfatta tredjeländer. Ändringsdirektivet innehåller även fler regler om hybrida mismatchningar. Det gäller hybridregler som involverar fasta driftställen, hybridöverföringar, importerade mismatchningar och mismatchningar som rör företag med dubbel hemvist och en regel som ska motverka att begränsat skattskyldiga innehar transparenta företag för beskattningsändamål. Ändringsdirektivet är i linje med OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2) och i direktivet hänvisas till tillämpliga förklaringar och exempel i rekommendationerna som en källa till illustration eller tolkning i den mån dessa överensstämmer med bestämmelserna i ändringsdirektivet och unionsrätten. Hybridreglerna i direktivet mot skatteundandraganden och i ändringsdirektivet ska vara genomförda i svensk rätt senast den 31 december 2019 och tillämpas senast från och med den 1 januari 2020. Bestämmelserna avseende den skattemässiga behandlingen av vissa transparenta företag ska dock vara genomförda i svensk rätt senast den 31 december 2021 och tillämpas från och med den 1 januari 2022.

4 Ekonomiska utgångspunkter för förslagen

4.1 Sverige är en liten öppen ekonomi med en välfungerande kapitalmarknad

Den samhällsekonomiska analysen i FSK:s förslag samt i detta förslag bygger på ett antal etablerade vedertagna antaganden som är avgörande för hur förändringar av den svenska bolagsskatten kan förväntas påverka (globala) produktions-, investerings- och finansieringsbeslut. Sverige kan karakteriseras som en liten, öppen ekonomi där många företag kan finansiera sin verksamhet på en internationell kapitalmarknad. Detta är av betydelse för analysen av skatteincidensen mellan produktionsfaktorer arbete och kapital.

En viktig följd av antagandet om en liten öppen ekonomi är att avkastningskravet på realinvesteringar i Sverige *efter* bolagsskatt bestäms på den internationella kapitalmarknaden. Det bör emellertid noteras att det kan finnas viktiga friktioner på kapitalmarknaden. Av särskild relevans är vad som skulle kunna benämnas inhemsk preferens (på engelska *home bias*). Det innebär att investerare har en benägenhet att föredra investeringar inom det egna landet framför motsvarande investeringar utomlands och det kan också påverka avkastningskravet.

⁵ Rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer, EUT L 144, 7.6.2017, s. 1–11.

4.2 Bolagsskattens effekter

Forskningsresultat visar att bolagsskatten i en liten öppen ekonomi som den svenska främst bärs av produktionsfaktorn arbete genom lägre reallöner⁶. En lägre bolagsskatt skulle därmed kunna leda till högre reallöner, detta beskrivs närmare i avsnitt 4.2.1.

Sambandet mellan bolagsskatt, investeringar och sysselsättning kan förenklat illustreras med hjälp av en s.k. neoklassisk investeringsmodell.⁷ I sin enklaste form bortser modellen från förekomst av osäkerhet och av transaktions- och informationskostnader samt att multinationella företag kan välja mellan investeringar i olika länder. Enligt modellen investerar företag i alla projekt som har ett positivt nuvärde, dvs. projekt där avkastningen är större än investerarens avkastningskrav. I modellen finns ingen begränsning av tillgången till kapital. Eftersom ägarna antas ta hänsyn till avkastningen på bästa alternativa placering (alternativkostnaden), som därmed bestämmer det avkastningskrav som ställs på de företag de äger, ingår deras avkastningskrav efter skatt som en kostnad. I en liten öppen ekonomi bestäms detta avkastningskrav efter bolagsskatt på den internationella kapitalmarknaden.

I modellen rangordnas de olika investeringsprojekten efter förväntad avkastning. Den samlade investeringsvolymen (dvs. storleken på kapitalstocken) bestäms av den marginella investering vars avkastning före bolagsskatt precis täcker kapitalkostnaden. Kapitalkostnaden kan uppfattas som den lägsta avkastning före skatt som krävs på investeringsprojektet för att avkastningen efter skatt inte ska understiga finansierarnas avkastningskrav. Om kapitalkostnaden höjs, t.ex. på grund av en ökad skattekostnad, så minskar mängden genomförda investeringsprojekt. Investeringar som även efter en ökad skattekostnad ger en avkastning som överstiger kapitalkostnaden, påverkas inte av en ökad skattekostnad. Så länge det finns en avkastning som överstiger kapitalkostnaden förväntas en investerare alltid genomföra projekten då de ökar investerarens förmögenhet. Eftersom beskattningen av avkastningen utöver kapitalkostnaden i en sådan situation inte påverkar investerarens beslut medför en sådan skatt inte några samhälls-ekonomiska effektivitetsförluster.

I en expertrapport till FSK redogör professor Jan Södersten för de närbesläktade begreppen kapitalkostnad och effektiv marginalskatt.⁸ Utifrån

⁶ Se t.ex. Lee, Y och R. H. Gordon (2005) "Tax structure and economic growth", *Journal of Public Economics* 89, s. 1027–1043. OECD (2008) "Tax and economic growth", ECO/CPE/WP1(2008)4. Fuest, Peichl and Siegloch (2016) "Do higher corporate taxes reduce wages? Micro evidence from Germany", *ZEW Discussion Papers No. 16-003*. En genomgång av litteraturen finns i Gravelle (2013). Corporate tax incidence: review of general equilibrium estimates and analysis. *National Tax Journal*, 66(1), 185.

⁷ Modellen baseras på Jorgenson (1963) "Capital theory and investment behavior." *The American Economic Review* 53.2 (1963): 247–259." samt Jorgenson, Dale, and RE Hall.(1967) "Tax Policy and Investment Behavior." *American Economic Review* 57, no. 3 (1967): 391–414.

⁸ Södersten (2014) Bolagsbeskattningens incitamentseffekter, Expertrapport till Företagsskattekommittén, Bilaga 7. Neutral Bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet, SOU 2014:40.

2013 års regelverk redovisas beräkningar för olika typer av investeringar som finansieras med eget och lånat kapital. I tabell 4.1 presenteras kapitalkostnaden och den effektiva marginalskatten för en investering som skrivs av till hälften som maskiner, till hälften som byggnader. Den effektiva marginalskatten beräknas som skattekillen mellan kapitalkostnaden och avkastningskravet efter skatt, uttryckt som andel av kapitalkostnaden. Den effektiva marginalskatten visar hur hög skatten är på marginalen för ytterligare en investering. Beräkningarna beaktar hur investeringen finansieras, dvs. lån eller eget kapital, och gällande avskrivningsregler.

I och med att kalkylerna utgår från antagandet om en liten öppen ekonomi har inte den skatt som långivarna och aktieägarna betalar på ränteinkomster, kapitalvinster och utdelningar någon effekt på kapitalkostnaden. För det fall kalkylerna i stället utgått från en sluten ekonomi skulle en skatt på kapitalinkomster leda till höjt avkastningskrav.

Tabell 4.1 Exempel kapitalkostnad och effektiv marginalskatt

Kalkylerna utgår från en investering som skrivs av till hälften som maskiner, till hälften som byggnader, 4 procents marknadsränta, 2 procent inflation. Procent.

År	Skattesats	Kapitalkostnad		Effektiv marginalskatt	
		Lån	Eget kapital	Lån	Eget kapital
2013	22,0 %	3,4	5,0	-17,6	20,0

Källa: Södersten (2014).

Tabell 4.1 visar att för en investering finansierad med lån är den effektiva marginalskatten negativ. Det betyder att avkastningen efter skatt är högre än avkastningen före skatt. Denna skattesubvention beror på att hela ränteutgiften får dras av, även den del som beror på inflationen och därmed ekonomiskt sett utgör en amortering. I ett sådant system tenderar investeringsprojekt att lånefinansieras i större utsträckning än om skattereglerna är neutrala mellan lån och eget kapital. Ur ett samhällsekonomiskt perspektiv är detta problematiskt eftersom det kan leda till felallokering av resurser.⁹ Det riskerar att investeras för mycket i samhällsekonomiskt icke lönsamma projekt som finansieras med lån. Dessutom riskerar skuldsättning som drivs av skatteincitament att öka den finansiella risken i ekonomin. IMF (2017)¹⁰ understryker att detta kan leda till minskad produktivitetstillväxt.

I modellen påverkar bolagsskatten investeringarna och därmed kapitalstockens storlek via kapitalkostnaden. I praktiken är det emellertid svårt att säga hur stor effekt en förändrad kapitalkostnad har på

⁹ Ett exempel för en sådan felallokering finns i samband med forskning och utveckling i nya innovativa företag. Dessa måste finansiera sig via eget kapital (Brown, Fazzari, Petersen, 2009). Eget kapital beskattas dock hårdare. Följden är att det investeras för lite i forskning och utveckling. Brown, J. R., S. M. Fazzari, and B. C. Petersen. 2009. "Financing Innovation and Growth: Cash Flow, External Equity, and the 1990s R&D Boom." *Journal of Finance* 64 (1): 151–85.

¹⁰ IMF Fiscal Monitor, April 2017.

investeringarna. Ytterst är det en empirisk fråga. Professor Södersten refererar, i sin expertrapport till FSK, till studier som indikerar att elasticiteten i kapitalstocksefterfrågan med avseende på kapitalets hyrespris (engelska "user cost of capital") ligger i intervallet -0,5 till -1. Det vill säga om kapitalkostnaden sänks med 1 procent så ökar investeringarna med mellan 0,5 och 1 procent.

4.2.1 Bolagsskattens effekt på kapitalstock och sysselsättning

En sänkt bolagsskattesats leder till att kapitalkostnaden sjunker vilket gör fler investeringar lönsamma på marginalen. Därmed kommer mängden kapital per anställd, den s.k. kapitalintensiteten, att öka. Hur detta påverkar sysselsättningen på lång sikt är svårbedömt. Men ekonomiskt sett bör den höjda kapitalintensiteten öka arbetskraftens produktivitet. Den höjda produktiviteten gör att arbetsgivarna ökar sin efterfrågan på arbetskraft. Effekten är särskilt stor under den tid då kapitalstocken växer och då reallönerna inte har hunnit anpassa sig till den högre produktivetsnivån (detta brukar kallas den keynesianska mekanismen). På kort och medellång sikt gynnar en större kapitalstock både produktion (BNP) och sysselsättning. På längre sikt förväntas den högre kapitalintensiteten leda till högre produktivitet för arbetskraften och högre reallöner före skatt. Högre reallöner förväntas på lite längre sikt ha en positiv inverkan på arbetsutbud och sysselsättning.

En sänkning av bolagsskatten gör att nettoavkastningen på en investering ökar. Enligt den neoklassiska investeringsmodellen kommer det leda till en större optimal storlek på kapitalstocken. I praktiken kan det dock vara mer eller mindre svårt att på kort sikt öka kapitalstocken. Den långa livslängden hos realekonomiska investeringar kan därför innebära att förändringar av skattereglerna kapitaliseras i tillgångspriserna. En förändrad bolagsskattesats kan därför initialt förändra värdet på bolagens tillgångar. I den mån detta sker uppkommer en s.k. *windfall profit/loss* för de nuvarande aktieägarna.

4.3 Fördelning av skattebördan

Det är inte enkelt att avgöra vem som genom lägre realinkomster bär den ekonomiska bördan av t.ex. en höjd bolagsskatt. Företag kan inte bära bördan av en skatt. I stället måste skattebördan bäras av individer som står i relation till ett företag. Det betyder att bolagsskatten måste bäras av någon eller några av följande grupper: konsumenter, anställda och aktieägare. Analysen av bolagsskattens incidens försvåras dessutom av att realinvesteringar ofta har lång livslängd. Därmed kommer också fördelningen av bördan av exempelvis en förändrad skattesats att variera över tiden – incidensen på medellång och lång sikt kan vara annorlunda än den på kort sikt.

Eftersom införandet av skatter eller förändringar av skattesatser har en effekt på ekonomins jämviktstillstånd används vanligtvis en s.k. allmän

jämviktsmodell för att analysera bolagsskattens effekter (t.ex. (Harberger, 1962)¹¹. Som främsta produktionsfaktorer ingår arbete och kapital i modellerna. Resultaten av analyserna beror bl.a. på de olika antaganden som görs i modellerna. I forskningslitteraturen redovisas också en betydande variation vad avser bolagsskattens incidens, bl.a. beroende på om man antar en sluten eller en öppen ekonomi. När man ser på resultaten från allmänna jämviktsmodeller visar det sig att bolagsskatteincidensen i en öppen ekonomi är svårbedömd. Incidensen skiljer sig åt beroende på landets storlek, kapitalrörlighet och möjligheter att substituera mellan produkter som produceras i olika länder. Gravelles (2013)¹² genomgång av litteraturen identifierar fem faktorer som påverkar hur bolagsskatten fördelas långsiktigt mellan produktionsfaktorerna kapital och arbete. De relevanta faktorerna är kapitalets rörlighet, internationell produktsubstitution, storleken på landet som tar ut skatten, faktorsubstitution och kapitalintensiteten i den beskattade sektorn. När kapital kan röra sig över gränser blir det dessutom möjligt att skilja mellan skatter på sparande som tas ut på individnivå för individer bosatta i landet (ägarskatter) och inkomstskatter som tas ut på kapitalanvändning i landet (bolagsskatten). I modellerna antas att skatter på sparande bara träffar inhemska investerare. Bolagsskatten påverkar däremot både inhemska och utländska investerare som investerar inom landet. En följd av detta är att en höjning av bolagsskatten gör det mindre attraktivt att investera i landet. Eftersom produktionsprocessen kräver både arbete och kapital sjunker marginella produktiviteten för arbete när kapitalintensiteten sjunker. En lägre kapitalintensitet leder till lägre löner och därmed på sikt till lägre sysselsättning. Tabell 4.2 ger en överblick av vad forskningen kan säga om olika faktorerens betydelse för bolagsskattens incidens. Faktorerna är kapitalrörlighet över gränser, internationell produktsubstitution, storleken på ekonomin, faktorsubstitution mellan arbete och kapital samt kapitalintensitet.

¹¹ Harberger (1962). The incidence of the corporation income tax. *Journal of Political Economy* 70, 215–240.

¹² Gravelle, J. C. (2013). Corporate Tax Incidence: Review of General Equilibrium Estimates and Analysis. *National Tax Journal* 66 (1), 185–214.

Tabell 4.2 Olika faktorerers påverkan på bolagsskattens incidens

	Andel av skatten som faller på kapital	Andel av skatten som faller på arbete
Hög kapitalmobilitet	↓	↑
Hög internationell produktsubstitution	↓	↑
Liten ekonomi	↓	↑
Hög faktorsubstitution	↑	↓
Hög kapitalintensitet i beskattade sektorn	↓	↑

Källa: Gravelle (2013).

I en liten öppen ekonomi bärs bolagsskatten till stor del av arbetskraften

Det har i ett antal studier gjorts försök att uppskatta den andel av bolagsskatten som bärs av produktionsfaktorn arbete. Uppskattningarna skiljer sig delvis åt beroende på hur hög kapitalets rörlighet antas vara. Undersökningarna tyder på att produktionsfaktorn arbete bär en relativt stor andel (större än 50 procent) av bolagsskatten i en liten öppen ekonomi. Randolph (2006) och Harberger (2008) menar t.o.m. att bolagsskatten bärs till nästan 100 procent av produktionsfaktorn arbetet i en liten öppen ekonomi.¹³

Nyare studier av Fuest med flera (2016) och Arulampalam med flera (2012) stödjer tidigare resultat i och med att de finner relativt stora effekter på lönerna av en höjd bolagsskatt.¹⁴ För varje extra euro i bolagsskatt ett företag betalar kommer enligt Fuest med flera (2016) lönesumman att sänkas med 0,44–0,77 euro, där cirka 85 procent av effekten kan hänföras till effekter via förändrad lönesättning. Den resterande delen kommer från effekten på investeringar. Arulampalam med flera (2012) uppskattar att en bolagsskattehöjning på en euro leder till en sänkning av lönesumman med 0,50 euro.

4.4 Hur påverkar bolagsskattesatsen företagets belåning?

Bolagsbeskattningens utformning medför, i Sverige och i många andra länder, att det är fördelaktigt att finansiera investeringar med lånat kapital jämfört med eget kapital. Den skattemässigt fördelaktiga behandlingen av lånat kapital ger incitament till ökad skuldsättning. Detta är av

¹³ Randolph. (2006). "International Burdens of the Corporate Income Tax." Working Paper 2006-09, Congressional Budget Office och Harberger, A. C. (2006). Corporate Tax Incidence: Reflections on What Is Known, Unknown and Unknowable. In J. W. Diamond and G. R. Zodrow (Eds.), *Fundamental Tax Reforms: Issues, Choices, and Implications*, pp. 283–308. Cambridge, MA: MIT Press.

¹⁴ Arulampalam, W., M. P. Devereux, and G. Mafini (2012). The Direct Incidence of Corporate Income Tax on Wages. *European Economic Review* 56 (6), 1038–1054 och Fuest, Peichl and Sieglösch (2016) "Do higher corporate taxes reduce wages? Micro evidence from Germany", *ZEW Discussion Papers No. 16-003*.

särskild betydelse för företag som har en stor andel belåningsbara tillgångar. Ökad skuldsättning medför å andra sidan att andra kostnader ökar, exempelvis kostnader som uppstår i samband med konkurs. En jämförelsevis låg bolagsskattesats minskar fördelen förknippad med skuldsättning. Eftersom det finns nackdelar med skuldsättning kan man förvänta sig att en sänkning av bolagsskatten leder till en minskning av skuldsättningen.

Det finns ett flertal studier som empiriskt undersöker hur en förändrad bolagsskattesats påverkar företagens fördelning mellan skulder och eget kapital.

Gordon och Lee (2001) använder sig av variationen i bolagsskattesatser mellan små och stora företag i USA och kommer fram till att en sänkt bolagsskattesats med en procentenhet skulle minska skuldernas andel av de totala tillgångarna med 0,36 procent.¹⁵ De Mooij och Ederveen (2008) sammanställer resultaten från ett flertal studier. Enligt dem finns det forskningsstöd för att en sänkt bolagsskattesats med en procentenhet minskar skuldernas andel av de totala tillgångarna med ungefär 0,3 procent¹⁶. Resultaten indikerar vidare att soliditeten förbättras och att ränteavdragen minskar, vilket i sin tur innebär att bolagsskattebasen blir något större.

4.5 Långsiktiga offentligfinansiella effekter av en förändrad bolagsskattesats

Vid sidan av den direkta budgeteffekten av ändrade skatteregler är det av intresse att bedöma mer långsiktiga effekter av en regeländring. Syftet är att ge ett fylligare beslutsunderlag. Utifrån de långsiktiga kalkylerna kan det bedömas i vilken utsträckning t.ex. en skattesänkning finansierar sig själv, den s.k. självfinansieringsgraden. Vid beräkning av självfinansieringsgraden av en sänkt bolagsskattesats beaktas fem s.k. kanaler, vilka kort beskrivs nedan. För mer detaljerade beskrivningar och hänvisningar till referenslitteratur, se Beräkningskonventioner (2017).

Inkomstomvandling

Med inkomstomvandling avses den omvandling som kan göras av arbetsinkomster och enskilda näringsidkares inkomster till kapitalinkomster genom bildande av aktiebolag. Den bedömningen som görs är att en sådan inkomstomvandling, totalt sett, inte påverkar skatteintäkterna.

¹⁵ Gordon och Lee. "Do taxes affect corporate debt policy? Evidence from US corporate tax return data." *Journal of Public Economics* 82.2 (2001): 195–224.

¹⁶ De Mooij och Ederveen (2008). Corporate tax elasticities: a reader's guide to empirical findings. *Oxford Review of Economic Policy*, 24(4), 680–697.

Vinsttransfereringar inom multinationella företag

Multinationella företag kan skatteplanera genom prissättningen av koncerninterna transaktioner och därmed minska sina skattebetalningar. Skillnader i bolagsskattesats mellan länder påverkar detta beteende, vilket har visats i ett antal empiriska studier. Baserat på uppskattade effekter i ekonomisk forskning bedöms en sänkning av bolagsskattesatsen med en procentenhet via denna kanal öka bolagsskattebasen med 0,4 procent.

Valet mellan eget och lånat kapital

Kapitalkostnaden för tillgångar som finansieras med lånat kapital är lägre än för tillgångar som finansieras med eget kapital. En sänkt bolagsskattesats bedöms minska företagets kvot mellan lånat kapital och totalt kapital. Baserat på uppskattningar i den ekonomiska forskningen bedöms en procentenhets lägre bolagsskattesats minska skuldkvoten med 0,3 procent, och bolagsskattebasen kan förväntas öka med omkring 0,16 procent.

Effekter på marginella investeringar

Enligt neoklassisk teori får en sänkt bolagsskattesats effekt på investeringarna via kapitalkostnaden. Vid beräkningen av kapitalkostnaden viktas nyemitterat kapital med 10 procent, lån med 35 procent och icke utdelade vinstmedel med 55 procent. Viktningen utgår från observerat beteende hos företagen. De olika tillgångsslagen ges alla samma vikt. En procentenhet lägre bolagsskattesats ger enligt beräkningarna en sänkning av den effektiva marginalskatten med 0,67 procentenheter, vilket bedöms öka investeringarna med ca 0,65 procent. Under förutsättning att 50 procent av investeringsprojekten påverkas av marginella skatteincitament leder en förändring av bolagsskattesatsen med en procentenhet till att bolagsskattebasen förändras med 0,33 procent.

Effekter på utländska direktinvesteringar

Förutom marginella investeringsbeslut, kan ett multinationellt företag också fatta beslut om att nya dotterbolag ska etableras i ett visst land eller inte. Dessa beslut beror delvis på den genomsnittliga effektiva skattesatsen som investeringen träffas av. En sänkning av bolagsskattesatsen med en procentenhet beräknas leda till att genomsnittsskatten sänks med 0,87 procent, vilket enligt kalkylerna ökar bolagsskattebasen med 0,7 procent.

Självfinansieringsgrad

Det bör nämnas att kalkylerna är osäkra och att de exakta siffrorna tolkas med försiktighet. Med detta i åtanke bedöms den sammantagna effekten av en sänkning med en procentenhet leda till att bolagsskattebasen ökar med ca 1,6 procent. Fler investeringar leder till ökad marginalproduktivitet för arbete och därmed högre löner. Basbreddningen via de fem kanalerna, inklusive effekten på lönerna, bedöms därmed öka skatteintäkterna med 43 procent av den statistiskt beräknade offentligfinansiella kostnaden. Den uppskattade självfinansieringsgraden är i samma härad som

tidigare uppskattningar i andra undersökningar (se Beräkningskonventioner 2017).

4.6 Internationell skatteplanering

De multinationella företagen svarar för mer än 50 procent av bolagsskatteintäkterna. Skattereglerna är en av flera faktorer som avgör var ett multinationellt företag väljer att investera. Multinationella företag kan även – inom vissa ramar – placera sina lån så att de får så stor nytta som möjligt av sina räntebetalningar. Ett liknande resonemang kan föras beträffande immateriella tillgångar. Vidare kan det vara så att vissa multinationella företag använder sig av felaktiga internprissättningar för att påverka var vinsterna ska beskattas.

OECD (2015) uppskattar att aggressiv internationell skatteplanering minskar de globala bolagsskatteintäkterna med motsvarande 4–10 procent av de totala globala bolagsskatteintäkterna.¹⁷ Den aggressiva skatteplaneringen leder till skillnader i den effektiva bolagsskattesatsen som multinationella och inhemska företag betalar på vinster upparbetade i ett och samma land. Skillnaden beräknas enligt OECD vara mellan 4 och 8,5 procentenheter.

Ett av skälen till OECD:s s.k. BEPS-projekt är att det är svårt för ett enskilt land att på egen hand motverka erodering av skattebasen och förflyttning av vinster. Detta eftersom bolagsskattebasen i vissa delar är lätttrörlig. Det betyder att om ett land unilateralt inför vissa åtgärder, är det möjligt att multinationella företag kan kringgå dessa. Unilaterala åtgärder kan dessutom skada ett lands konkurrenskraft när det gäller att attrahera investeringar. Dessutom kan regler som ett enskilt land antar för att motverka erodering av skatten och förflyttning av vinster i stället leda till internationell dubbelbeskattning. Det anses därför nödvändigt att motverkande regler tas fram av länder gemensamt.

BEPS-projektet innehåller rekommendationer på åtgärder för att med ett koordinerat internationellt tillvägagångssätt motverka aggressiv internationell skatteplanering. I den ekonomiska litteraturen finns ett flertal undersökningar om effekter av åtgärder mot aggressiv skatteplanering. Se t.ex. Altshuler och Hubbard (2003), Beer och Loeprick (2015), Blouin et al. (2014), Egger och Wamser (2015), OECD (2015) och Wamser et al. (2012), Karkinski och Riedel (2012) och Riedel et al (2015).¹⁸

¹⁷ OECD (2015, Action 11), Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris.

¹⁸ Altshuler, R., & Hubbard, R. G. (2003). The effect of the tax reform act of 1986 on the location of assets in financial services firms. *Journal of Public Economics*, 87(1), 109–127. Beer, Sebastian, and Jan Loeprick. "Profit shifting: drivers of transfer (mis) pricing and the potential of countermeasures." *International Tax and Public Finance* 22.3 (2015): 426–451. Blouin, J., Huijzinga, H., Laeven, M. L., & Nicodème, G. (2014). Thin capitalization rules and multinational firm capital structure. International Monetary Fund. Egger, Peter H., and Georg Wamser. "The impact of controlled foreign company legislation on real investments abroad. A multi-dimensional regression discontinuity design." *Journal of Public Economics* 129 (2015): 77–91. Karkinsky, T., & Riedel, N. (2012). Corporate taxation and the choice

Kim et al. (2011), Graham et al. (2013) och Hasan et al. (2014) visar att det kan finnas marknadsfaktorer, t.ex. aktieägarnas preferenser vad avser icke transparenta företag, som begränsar företag från att skatteplanera.¹⁹ Emellertid menar Merlo et al. (2015) att även ett koordinerat införande av en ränteavdragsbegränsning kan ha en negativ effekt på realinvesteringar och de multinationella företagens investeringsbeslut.²⁰ Förslagen ska införas samtidigt som kravet avseende transparens ökar. Ökad transparens rörande företagens gränsöverskridande verksamhet kommer att vara ett viktigt resultat av arbetet mot aggressiv internationell skatteplanering. Transparensen för skattemyndigheterna kommer att öka bl.a. på grund av att land-för-landrapportering och informationsutbyte av förhandsbesked kommer att införas. Samtidigt kommer de större krav som ställs på multinationella företag när det gäller transparens att leda till högre administrativa kostnader för dessa.

Vad gäller skatteplanering med ränteavdrag lämnar OECD BEPS-rekommendationer²¹ i form av en icke-bindande ”god praxis-strategi” (åtgärd 4), se avsnitt 3.5.1.

OECD:s BEPS-rekommendationer för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar (åtgärd 2) innebär ett koordinerat internationellt tillvägagångssätt.²² De deltagande länderna i BEPS-projektet har gemensamt tagit fram och enats om rekommendationer och detaljerade kommentarer till dessa. Avsikten är att ländernas regler ska bli mer lika varandra genom genomförande av det överenskomna tillvägagångssättet och att det i framtiden ska kunna bli fråga om en minimistandard (se avsnitt 3.5.2).

of patent location within multinational firms. *Journal of International Economics*, 88(1), 176–185.

¹⁹ Kim, J. B., Li, Y., & Zhang, L. (2011). Corporate tax avoidance and stock price crash risk: Firm-level analysis. *Journal of Financial Economics*, 100(3), 639–662. Hasan, I., Hoi, C. K. S., Wu, Q., & Zhang, H. (2014). Beauty is in the eye of the beholder: The effect of corporate tax avoidance on the cost of bank loans. *Journal of Financial Economics*, 113(1), 109–130.

²⁰ Merlo, Valeria, Nadine Riedel och Georg Wamser (2015) The Impact of Thin Capitalization Rules on the Location of Multinational Firms' Foreign Affiliates, Cesifo Working Paper 5449.

²¹ OECD (2017), Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 -2016 Update: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

²² OECD (2015, Action 2), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris.

5 Genomförande av en generell ränteavdragsbegränsningsregel och sänkt bolagsskatt

5.1 En generell begränsning av ränteavdrag i bolagssektorn bör införas och kombineras med en sänkning av bolagsskatten

Förslag: En generell begränsning av avdrag för interna och externa ränteutgifter ska införas i bolagssektorn och kombineras med en sänkning av bolagsskatten.

Bedömning: Avdragsbegränsningen bör utformas med FSK:s alternativförslag som förebild och bör vara förenlig med ränteavdragsbegränsningsregeln i direktivet mot skatteundandraganden och OECD:s rekommendationer på området. Begränsningen bör vara generellt utformad och särlösningar bör undvikas.

Skälen för förslaget och bedömningen

En generell begränsning av avdrag för ränteutgifter i kombination med en sänkning av bolagsskatten

Ett konkurrenskraftigt och dynamiskt företagsklimat är grunden för tillväxt och jobbskapande. Villkoren för företagande ska vara internationellt konkurrenskraftiga, främja investeringar, innehålla förutsebara regelverk och stödja en sund konkurrens. I det ligger att skattesystemet som utgångspunkt inte bör särbehandla vissa finansieringsformer, investeringar eller sektorer i förhållande till andra. Det innebär att skattesystemet bara i begränsad utsträckning bör påverka ekonomiska val. Skattesystemet bör motverka att vinster förs ut från Sverige via ränteavdrag. Dessutom ska skattesystemet bidra till att vinster redovisas och beskattas i Sverige genom en förhållandevis låg bolagsskattebörd. Huzinga och Laeven (2008) visar betydelsen av den nominella bolagsskattesatsen för de multinationella företagens vinstlokalisering.²³

Det finns en asymmetri i dagens regler på grund av den olikformiga behandlingen av olika finansieringskällor, där kostnaden för lånat kapital (ränta) får dras av medan kostnaden för eget kapital (utdelning) inte får dras av. Detta innebär att skattebelastningen på eget kapital blir högre än skattebelastningen på investeringar som finansieras med lån. Denna asymmetri utgör ett incitament för företag att finansiera verksamheten genom lån i stället för med eget kapital. Det leder till en lägre soliditet och en större sårbarhet för företag med hög belåning. Dessutom leder det

²³ Huizinga, Harry, and Luc Laeven (2008). "International profit shifting within multinationals: A multi-country perspective." *Journal of Public Economics* 92.5 (2008): 1164–1182.

till en felallokering inom ekonomin, eftersom mer investeringar görs i fasta tillgångar som lånefinansieras än i exempelvis forsknings- och utvecklingsprojekt som finansieras med eget kapital.

En sänkning av den nominella bolagsskattesatsen kan förväntas ha en positiv effekt på BNP och sysselsättning. Den nominella bolagsskattesatsen påverkar företagens kapitalkostnad, kapitalbestånd och bruttoinvesteringar, vilket i sin tur kan påverka den aggregerade produktionsnivån. I OECD:s studier om skatter och tillväxt (OECD 2010, 2008) rangordnas skatterna ur ett tillväxtperspektiv.²⁴ Bolagsskatten bedöms vara den skatt som är mest skadlig för tillväxten följd av inkomstskatter, konsumtionsskatter och slutligen egendomsskatter.

Utifrån dessa utgångspunkter är det angeläget att neutraliteten mellan finansiering med eget och lånat kapital ökar och att t.ex. internationell skatteplanering med ränteavdrag motverkas. Mot denna bakgrund bör en generell begränsning av ränteavdrag i bolagssektorn införas och kombineras med en sänkning av bolagsskatten. Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln bör vara förenlig med ränteavdragsbegränsningsregeln i rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion (direktivet mot skatteundandraganden) och i OECD:s rapport den 5 oktober 2015 "Final report on action 4: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments" (OECD:s BEPS-rekommendationer, åtgärd 4). Som framgår av avsnitt 3.5.1. har en uppdaterad rapport lämnats den 22 december 2016 med ett innehåll motsvarande 2015 års rapport och som även behandlar utformningen och tillämpningen av gruppregeln. Nedan hänvisas till OECD:s BEPS-rekommendationer, åtgärd 4, vilket då även avser den uppdaterade rapporten.

Närmare om den generella ränteavdragsbegränsningsregeln

Utformningen av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln bör ske med utgångspunkt i Företagsskattekommitténs (FSK) förslag (se avsnitt 3.3). Sett mot bakgrund av den kritik som förslagen har mött, bör dock varken huvudförslaget i form av ett finansieringsavdrag eller det alternativa förslaget på en EBIT-regel genomföras i befintligt skick. Det har bl.a. förts fram att huvudförslaget skulle innebära en alltför stor omställning för företagen samt att den generella begränsning som införs bör ansluta till motsvarande generella begränsningar av ränteavdrag i omvärlden.

FSK:s huvudförslag innebär en mycket långtgående begränsning av ränteavdrag som saknar internationell motsvarighet. FSK:s alternativförslag (EBIT-modellen) har däremot stora likheter med motsvarande begränsningar av ränteavdrag som finns i omvärlden. Som framgår ovan är ränteavdragsbegränsningsregeln i direktivet mot skatteundandraganden en generell avdragsbegränsning. Begränsningen i direktivet är baserad på

²⁴ OECD (2011) Arnold, Jens Matthias, et al. "Tax policy for economic recovery and growth." *The Economic Journal* 121.550 (2011). OECD (2008) Johansson, Å., Heady, C., Arnold, J., Brys, B., & Vartia, L. (2008). *Taxation and economic growth*.

måttet EBITDA (Earnings Before Interest Tax Depreciation and Amortization), dvs. resultatet före finansiella poster, skatter samt avskrivningar. Direktivet möjliggör också en begränsning baserad på måttet EBIT (Earnings Before Interest and Tax), dvs. avdragsunderlaget baseras på resultatet före finansiella poster och skatter. Detta leder till slutsatsen att det är FSK:s alternativförslag som är bäst lämpat att ligga till grund för en generell begränsning av ränteavdrag i bolagssektorn. Mot den bakgrunden lämnas ett förslag på en begränsning som är utformad med FSK:s alternativförslag som förebild.

Syftet med en generell begränsning av ränteavdrag i bolagssektorn i kombination med en sänkning av bolagsskatten är – som FSK har funnit – dels att öka neutraliteten mellan finansiering med eget och lånat kapital, dels att motverka internationell skatteplanering med t.ex. ränteavdrag, dels att ge incitament för multinationella företag att fortsätta redovisa sina vinster i Sverige. Med den utgångspunkten bör den generella begränsningen av ränteavdrag i bolagssektorn – såsom FSK har funnit – ta sikte på alla slag av ränteutgifter, dvs. ränta på såväl interna som externa skulder. Bedömningen ansluter till OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 4) och direktivet mot skatteundraganden där det framgår att regeln om ränteavdragsbegränsning bör tillämpas oberoende av om kostnaderna har sitt ursprung i skulder som har uppkommit nationellt, gränsöverskridande inom unionen eller tredjeland eller har sitt ursprung hos tredje part eller närstående företag eller är interna inom en företagsgrupp (skäl 7).²⁵

Av Skatteverkets rapport den 10 januari 2017 ”Skatteplanering med ränteavdrag i företagssektorn – uppföljning av tillämpningen av 2013 års regler samt externa lån” framgår att det förekommer skatteplanering med externa lån i sådan omfattning att det skulle kunna uppfattas som ett hot mot den svenska bolagsskattebasen. Enligt Skatteverkets bedömning behövs ändrade regler som även omfattar externa räntor om regleringen av ränteavdrag ska få större effekt på den svenska bolagsskattebasen. Mot denna bakgrund är det inte lämpligt att undanta lån som har avtalats före den 17 juni 2016, även om det skulle vara möjligt enligt direktivet mot skatteundraganden (artikel 4.4.a) under vissa förutsättningar.

En generell begränsning av ränteavdrag i kombination med en sänkning av bolagsskatten ökar neutraliteten i skattesystemet. Hur mycket neutraliteten ökar beror på hur ränteavdragsbegränsningen utformas. Hur investeringar finansieras kommer att ha mindre betydelse för hur investeringar beskattas. Det leder till en viss omfördelning av skattebördan. Högt belånade företag med lågavkastande investeringar får betala mer i bolagsskatt jämfört med i dag medan lågt belånade företag med högavkastande investeringar får betala mindre i bolagsskatt jämfört med i dag. Eftersom snedvridningar i skattesystemet bör minska bör som utgångspunkt särlösningar för olika sektorer i näringslivet eller i förhållande till företag av viss storlek inte komma i fråga inom ramen för den generella begränsningen av ränteavdrag.

²⁵ OECD (2015, Action 4), *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris.

Med hänsyn till att ett syfte med ränteavdragsbegränsningsregeln och bolagsskattesänkningen är att öka neutraliteten mellan finansiering med eget och lånat kapital bör regeln gälla generellt för alla företag, dvs. det föreslås inte något undantag för fristående subjekt, dvs. skattskyldiga som inte ingår i någon koncern eller har något närstående företag eller fast driftställe (jfr artikel 4.3.b i direktivet mot skatteundandraganden). För detta talar även vad som sägs ovan om att skattesystemet bör vara generellt utformat. Ett sådant undantag skulle innebära att fristående företag inte skulle omfattas av ambitionen att öka neutraliteten i bolagsskattesystemet. Av dessa skäl är det inte heller lämpligt att föreslå något undantag för infrastrukturprojekt (artikel 4.4.b).

Direktivet mot skatteundandraganden medger en beloppsgräns och att undantag görs för finansiella företag (se artikel 4.3.a och artikel 4.7). Eftersom systemet bör vara neutralt och omfatta alla juridiska personer bör inte något undantag för finansiella företag införas. Frågan om en beloppsgräns bör införas (jfr artikel 4.3.a samma direktiv) behandlas nedan i avsnitt 5.2.4.

5.2 Utformningen av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln

5.2.1 En avdragsbegränsning för negativa räntenetton bör i första hand införas i form av en EBIT-regel och i andra hand som en EBITDA-regel

Förslag: Den generella begränsningen av ränteavdrag utformas som en avdragsbegränsning för negativa räntenetton i stället för negativa finansnetton.

Bedömning: Två förslag bör lämnas på utformning av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln. I första hand förordas ett avdragsunderlag baserat på resultatmättet EBIT, som visar resultatet före finansiella poster och skatter (EBIT-regel). I andra hand kan avdragsunderlaget baseras på resultatmättet EBITDA, som visar resultatet före finansiella poster, skatter samt avskrivningar (EBITDA-regel).

Skälen för bedömningen och förslaget

Den generella begränsningen av ränteavdrag bör utformas som en avdragsbegränsning för negativa räntenetton i stället för negativa finansnetton

En generell begränsning av ränteavdrag ska utformas med FSK:s alternativförslag som förebild. FSK:s alternativförslag är utformat som en avdragsbegränsning för negativa finansnetton. Det innebär att beskattningsårets finansiella kostnader ska dras av mot beskattningsårets finansiella intäkter. FSK föreslår att finansiella kostnader som överstiger finansiella intäkter ("negativt finansnetto"), ska dras av högst med ett belopp som motsvarar 20 procent av avdragsunderlaget (resultatmättet

EBIT). Uttrycken ”finansiella kostnader” och motsvarande ”finansiella intäkter” har en mycket vid innebörd i FSK:s förslag. Förslaget har kritiserats av remissinstanserna i olika avseenden, bl.a. för att vara alldeles för vitt och för svårt att tillämpa. Det finns skäl att ta intryck av remisskritiken. FSK:s förslag får i första hand antas ha tagits fram för att kunna ligga till grund för huvudförslaget, som innebär att avdragsrätten för ränta slopas. Det föreligger stora incitament att kringgå en sådan generell begränsning av ränteavdrag.

I förhållande till FSK:s huvudförslag innebär en ränteavdragsbegränsning som är baserad på EBIT eller EBITDA en mindre långtgående begränsning av ränteavdragen. Det föreligger inte lika stora incitament att kringgå en generell begränsning av ränteavdrag av det slaget, även om visst incitament till kringgåenden kommer att kvarstå. För att den föreslagna generella ränteavdragsbegränsningsregeln ska få avsedd verkan kan den dock inte ges ett alltför inskränkt tillämpningsområde. Det innebär att den generella ränteavdragsbegränsningsregeln bör ta sikte på ränta i ekonomisk mening. En sådan utformning är även i linje med vad som följer av direktivet mot skatteundandraganden och OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 4).

Mot den bakgrunden bör den av FSK föreslagna avdragsbegränsningen för negativa finansnetton, som baseras på finansiella kostnader och motsvarande finansiella intäkter ersättas av en avdragsbegränsning för negativa räntenetton, baserad på ränteutgifter och ränteinkomster.

I avsnitt 8 behandlas definitionen av ränteutgifter och ränteinkomster.

Avdragsunderlaget baseras på måttet EBIT i första hand och EBITDA i andra hand

De redovisningsmässiga resultatmått EBIT (”Earnings Before Interest and Tax”) och EBITDA (”Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization”) är i huvudsak de resultatmått som används för att bedöma ett företags lönsamhet före finansiella poster.²⁶ EBIT visar resultatet före finansiella poster och skatter medan EBITDA visar resultatet före finansiella poster, skatter samt avskrivningar. Den avgörande skillnaden mellan resultatmått är således att EBITDA visar resultatet före avskrivningar, vilket innebär att ett avdragsunderlag i genomsnitt är större om det baseras på EBITDA än på EBIT.

I och med att den generella begränsningen av ränteavdrag ska utformas med FSK:s alternativförslag som förebild, står valet mellan en EBIT-modell, som föreslås av FSK, eller en EBITDA-modell, som förordas av huvuddelen av de remissinstanser som har yttrat sig över FSK:s alternativförslag. Avgörande för valet mellan modellerna är om avskrivningar bör ingå i avdragsunderlaget.

EBITDA-regler är mer vanligt förekommande internationellt än EBIT-regler. Skälet till att den ena modellen valts i stället för den andra modellen, får sökas i t.ex. det nationella näringslivets sammansättning och utformningen av de nationella skattereglerna. Det ska i det avseendet

²⁶ Se t.ex. s. 30 i Berk, Jonathan och DeMarzo, Peter (2011) Corporate Finance, Boston.

framhållas att en EBITDA-modell och en EBIT-modell är alternativa modeller inom ramen för OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 4).²⁷ Båda modellerna är också möjliga enligt direktivet mot skatteunddraganden.

Som framgår ovan är en skillnad mellan en EBIT-modell och en EBITDA-modell att avskrivningar minskar avdragsunderlaget i en EBIT-modell. Det innebär att i en EBITDA-modell gynnas investeringar i tillgångar med stora avskrivningar i förhållande till investeringar i tillgångar utan några avskrivningar eller tillgångar där avskrivningstiden är mycket lång. Exempel på det sistnämnda är byggnader och immateriella rättigheter.

Till det kommer att Sverige har förmånliga skatteregler om avskrivningar av tillgångar i inkomstslaget näringsverksamhet. Enligt avskrivningsreglerna kan tillgångar i form av inventarier som utgångspunkt skrivs av på fem år oavsett tillgångens ekonomiska livslängd. Det skapar en skattemässig fördel i form av en räntefri skattekredit för investeringar i kapitaltunga inventarier med lång livslängd. Tabell 3A samt Tabell 3B i bilaga 7²⁸ till FSK:s betänkande visar hur kapitalkostnaderna påverkas av valet mellan en EBIT-begränsning och en EBITDA-begränsning. Av bilagan framgår också att för de företag som har ett negativt räntenetto leder en EBIT-begränsning till att skillnaderna i kapitalkostnader för investeringar påverkas mindre av hur investeringen finansieras jämfört med en EBITDA-begränsning. Dessutom minskar en EBIT-modell snedvridningen mellan investeringarna jämfört med ett skattesystem som baseras på EBITDA.

Skattesystemet bör som utgångspunkt utformas så att det inte gynnar vissa investeringar i förhållande till andra. Detta understryks även av IMF (2017).²⁹ Som framgår ovan är en EBIT-regel mer neutral mellan investeringar i tillgångar med olika stora avskrivningar jämfört med en EBITDA-regel. Det bör även beaktas att en ränteavdragsbegränsningsregel som gynnar investeringar i maskiner framför investeringar i personal eller forskning på sikt skulle kunna få negativa konsekvenser för sysselsättningen. Mot den bakgrunden bör det lämnas förslag på en generell begränsning av ränteavdrag utformad som en EBIT-regel.

Vissa gränsdragningsproblem uppkommer vid utformningen av en EBITDA-regel. En anledning till detta är att jämfört med EBIT så ligger EBITDA inte lika nära det företagsekonomiska respektive skattemässiga vinstbegreppet. Detta får till följd att avvägningar behöver göras av vad som är att betrakta som en sådan avskrivning som ska ingå i avdragsunderlaget.

Det finns dock även skäl som talar för en EBITDA-regel. Om avskrivningar inkluderas i underlaget, beaktas hur mycket maskiner och anläggningar som används i produktionen. Vidare är EBITDA det

²⁷ OECD (2015, Action 4), *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris.

²⁸ Södersten (2014) Bolagsbeskattningens incitamenteffekter, Expertrapport till Företagskattekommittén, Bilaga 7. Neutral Bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet, SOU 2014:40.

²⁹ IMF (2017) Fiscal Monitor. Chapter 2 : Upgrading the Tax System to Boost Productivity.

underlag som förekommer i de flesta andra länders generella ränteadragsbegränsningsregler. Som framgår av OECD:s rapport action 4 (p. 78) är EBITDA ett mått som ger vägledning för att mäta ett företags räntebetalningsförmåga. Med hänsyn till att skillnaderna vad gäller avskrivningar i redovisningen och i beskattningen kan framstå som särskilt gynnande för kapitalintensiva företag med låg risk och låg avkastning kan det finnas behov av att följa upp om valet av EBITDA bör föranleda en översyn av reglerna. Behovet ökar vid en högre procentsats. För att tillförsäkra ett så bra beslutsunderlag som möjligt lämnas även ett förslag på en generell begränsning av ränteadrag utformad som en EBITDA-regel.

Av de förslag som lämnas förordas EBIT-regeln, eftersom en sådan regel ökar neutraliteten och kan anses vara minst snedvridande. Genom att öka skattesystemets neutralitet kan investeringsmixen förbättras och dödviktskostnader minskas. Ytterligare en anledning är att FSK valde en alternativ ränteadragsbegränsning som baserades på EBIT och inte på EBITDA. Det finns inte någon anledning att ifrågasätta FSK:s bedömning i denna fråga.

Nedan görs olika överväganden beträffande den närmare utformningen av EBIT-regeln och EBITDA-regeln.

5.2.2 Alternativ 1: Negativt räntenetto dras av med 35 procent av skattemässig EBIT

Förslag: Om beskattningsårets ränteutgifter överstiger beskattningsårets ränteinkomster (negativt räntenetto), ska ett företag enligt den föreslagna EBIT-regeln dra av det negativa räntenettet högst med ett belopp som motsvarar 35 procent av avdragsunderlaget (avdragsutrymmet).

Avdragsunderlaget enligt EBIT-regeln utgörs av överskottet av näringsverksamheten före avdrag för negativt räntenetto och avdrag för kvarstående räntenetto

ökat med

– ränteutgifter,

minskat med

– ränteinkomster, och

– överskott som belöper sig på andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

I fråga om avdrag för avsättning till periodiseringsfonder får juridiska personer dra av högst ett belopp som motsvarar 25 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget

ökat med

– avdrag för negativt räntenetto, och

– avdrag för kvarstående räntenetto,

minskat med

– tretton sjundedelar av ett negativt räntenetto som har dragits av hos ett svenskt handelsbolag eller hos en i utlandet delägarbeskattad juridisk person och som i samma utsträckning som resultatet ska anses belöpa sig på andelarna i dessa.

Skälen för förslaget

Avdragsunderlaget motsvarar som utgångspunkt överskottet av näringsverksamheten

Till grund för FSK:s alternativförslag och internationella motsvarigheter ligger skattemässiga och inte redovisningsmässiga resultatmåt av EBIT eller EBITDA. Detta gäller även enligt direktivet mot skatteundandraganden. På motsvarande sätt bör avdragsunderlaget för EBIT-regeln motsvara skattemässig EBIT.

I direktivet mot skatteundandraganden motsvarar avdragsunderlaget skattebetalarens vinst före räntor, skatt och avskrivningar (EBITDA). EBITDA ska beräknas genom att man till de bolagsskattepliktiga inkomsterna i den skattskyldiges medlemsstat lägger tillbaka de skattejusterade beloppen för överstigande lånekostnader och de skattejusterade beloppen för avskrivningar. Inkomstbelopp som inte ska tas upp till beskattning ska inte tas med i den skattskyldiges EBITDA. Måttet EBIT anges som rörelseresultat före räntor och skatt och ska fastställas på ett sätt som är likvärdigt med det EBITDA-grundade måttet.

Ett mått baserat på skattemässig EBIT innebär i huvudsak att avskrivningar minskar avdragsunderlaget och att ränteutgifter och ränteinkomster inte ingår i underlaget. Med hänsyn till detta är det lämpligt att avdragsunderlaget som utgångspunkt ska motsvara överskottet av näringsverksamheten enligt 14 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, före det aktuella avdraget. Detta motsvarar FSK:s förslag. Förslaget medför i sin tur att samtliga intäkt- och kostnadsposter som utgör en del av beräkningen av resultatet av näringsverksamheten som huvudregel ingår i avdragsunderlaget.

Som framgår ovan bör inte ränteutgifter eller ränteinkomster ingå i avdragsunderlaget. Den omständigheten att kreditförluster och ned- och uppskrivning av lån inte omfattas av begreppet ”ränteutgift” innebär att sådana poster hänför sig till EBIT. I likhet med vad som framgår ovan och vad som gäller enligt direktivet mot skatteundandraganden ingår inte heller inkomst som inte ska tas upp till beskattning i avdragsunderlaget. Med detta avses t.ex. skattefri utdelning på näringsbetingade andelar.

Nedan görs vissa överväganden kring avsteg som bör göras från den nämnda huvudregeln.

Handelsbolag

EBIT-regeln tillämpas på bolagsnivå såvitt gäller svenska handelsbolag (se avsnitt 5.2.7). Det innebär att EBIT-regeln ska tillämpas vid beräkning av den inkomst som ska fördelas på delägarna i handelsbolaget. Fråga uppkommer därför om överskott som belöper sig på andelar i handelsbolag bör ingå i avdragsunderlaget eller inte. Om handelsbolaget har ett negativt räntenetto så skulle överskottet av näringsverksamhet i handelsbolaget öka avdragsunderlaget två gånger, en gång i handelsbolaget och en gång i den juridiska person som äger andelen i handelsbolaget. Mot den bakgrunden bör inte överskott som belöper sig på andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer ingå i avdragsunderlaget, vilket motsvarar FSK:s förslag.

Underskott som uppstår i handelsbolag ska alltid reducera ägarens underlag med ett belopp som motsvarar ägarens andel. Motsvarande bör gälla andelar i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, vilket även FSK har föreslagit. Någon justering behöver dock inte göras vid beräkningen av underlaget eftersom underskotten ingår i den resultatandel som delägarna ska ta upp till beskattning varje beskattningsår.

Koncernbidrag

Att avdragsunderlaget som utgångspunkt utgörs av överskottet av näringsverksamheten innebär att koncernbidrag ingår i avdragsunderlaget.

Förslaget har den fördelen att företag som kan lämna koncernbidrag till varandra i viss utsträckning kan utjämna avdragsunderlagen inom koncernen. Följden av detta är att koncernbidragen även i det nya systemet säkerställer att det inte blir någon skattemässig skillnad om en verksamhet utförs i ett eller fler bolag (se exempel nedan). Samtidigt har förslaget den nackdelen att företag som kan lämna koncernbidrag till varandra inte fullt ut kan kvitta vinster och förluster inom en koncern. Detta beror på att det nuvarande systemet för beräkning påverkas genom införandet av en EBIT-regel. Lämnade och mottagna koncernbidrag är intäkt- och kostnadsposter som utgör en del av beräkningen av resultatet av näringsverksamheten. Koncernbidrag kommer således att beräknas före avdraget för det negativa räntenettet.

Ett exempel kan illustrera detta. Innan reformen antas det att bolag A har en vinst på 100, efter avdrag för ett negativt räntenetto på 10. Räntenettet i bolag A får, enligt rådande ordning, dras av och urskiljs inte som någon särskilt post. Bolag B har ett underskott med -35, som beror på ränteutgifter. Med nuvarande ordning kan A eller B redovisa nollresultat efter att ha använt koncernbidrag (från A till B) för resultatutjämning. Om A lämnar 100 i koncernbidrag till bolag B blir det nollresultat i bolag A. Om bolag A lämnar koncernbidrag med 35 till bolag B blir det nollresultat i bolag B. Efter reformen förändras situationen. Både A och B måste redovisa vinst, beräknad i termer av EBIT, för att kunna göra ränteavdrag. Bolagen har tillsammans ett negativt räntenetto på 45 (A:10, B:35) och EBIT uppgår till 110 (A: 110, B: 0). För att respektive bolag ska kunna göra maximalt ränteavdrag med sammanlagt 38,5 ($35\% \times 110$)³⁰ behöver bolag A lämna koncernbidrag med 85,4 ($29,9/0,35$) till bolag B. För att kunna göra avdrag för så stor del som möjligt av det negativa räntenettet på 45 behöver bolag A:s EBIT uppgå till 24,6 ($8,6/0,35$). Detta ($110 - 85,4$) är vad som är kvar av A:s EBIT efter koncernbidraget till B. Sett till helheten blir utfallet detsamma som om A och B hade varit ett enda bolag, med ett avdragsunderlag på 110 och ett negativt räntenetto på 45, varvid

³⁰ Bolagen kan således tillsammans göra avdrag för 85,5% ($=38,5/45$) av det sammanlagda negativa räntenettet. Baserat på det konstaterandet kommer bolag A respektive B att kunna göra avdrag med högst 8,6 ($85,5\% \times 10$) respektive 29,9 ($85,5\% \times 35$) av sina negativa räntenetton, givet att de – med koncernbidrag – fördelar avdragsunderlaget mellan sig på ett sätt så att detta blir möjligt.

ränteavdraget hade begränsats till samma belopp (38,5). Det illustrerar att koncernbidragen kan användas för att fördela avdragsunderlag inom en koncern.

I och med att företag som kan lämna koncernbidrag till varandra i viss utsträckning kan fördela avdragsunderlagen inom koncernen, uppstår frågan om förslaget står i överensstämmelse med EU-rätten. Det kan inte uteslutas att en sådan utjämningsmöjlighet skulle kunna betraktas som en inskränkning av etableringsfriheten i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) om man ser denna möjlighet isolerad. Anledningen till att lämnade och mottagna koncernbidrag ingår i avdragsunderlaget är emellertid att avdragsunderlaget motsvarar skattemässigt EBIT. Koncernbidrag utgör således en del av beräkningen av det skattemässiga resultatet av näringsverksamheten. Därför är det inte motiverat att, frikopplat från koncernbidragssystemet som sådant, göra en isolerad prövning av om den effekt koncernbidragen har i det här sammanhanget kan rättfärdigas. En prövning ska i stället göras av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln inklusive koncernbidragsreglerna. Det kan därvid konstateras att de svenska reglerna om koncernbidrag är förenliga med etableringsfriheten i FEUF, sedda tillsammans med de svenska reglerna om koncernavdrag (se t.ex. mål C-231/05 Oy AA, RÅ 2009 ref. 13–15 och RÅ 2009 not. 35–37). Mot den bakgrunden bör även det nu aktuella förslaget anses stå i överensstämmelse med EU-rätten.

Enligt direktivet mot skatteundandraganden och OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 4) får det införas s.k. gruppregler (artikel 4.5). Det är möjligt att införa en gruppregel som innebär att begränsningsregeln inte tillämpas om företaget kan visa att förhållandet mellan dess egna kapital och totala tillgångar är ungefär lika med eller högre än motsvarande andel för företagsgruppen. Alternativt kan en gruppregel baseras på EBIT eller EBITDA och externa räntekostnader. En sådan regel innebär i huvudsak att ett företags nettoränteutgifter får dras av upp till en andel av företagsgruppens avdragsutrymme, som motsvarar gruppens nettoränteutgifter i relation till dess skattemässiga EBIT eller EBITDA (eller EBIT), om det leder till ett större ränteavdrag för företaget. En gruppregel förutsätter att den skattskyldige är del av en företagsgrupp som lämnar koncernredovisning.

När det gäller lämpligheten av införandet av en gruppregel har följande överväganden gjorts. Ett positivt räntenetto kan kvittas mot ett negativt räntenetto i ett annat koncernföretag (se avsnitt 5.2.6). Mot den bakgrunden och på grund av att koncernbidrag ingår i avdragsunderlaget bör det inte införas någon gruppregel. Till det kommer att en sådan ordning skulle strida mot syftet att jämna ut skillnaderna mellan finansiering med eget och lånat kapital. Vidare skulle det leda till stora tillämpningssvårigheter för företagen och Skatteverket, eftersom en gruppregel förutsätter att det kan fastställas ett gemensamt avdragsunderlag för en koncern. En sådan regel skulle inte heller medföra en jämn spelplan mellan företag som ingår i en företagsgrupp som lämnar koncernredovisning och andra företagsgrupper som omfattas av EBIT-regeln.

Tidigare års underskott

Som FSK har föreslagit bör tidigare års underskott ingå i avdragsunderlaget, vilket därmed minskar underlaget. En sådan ordning innebär exempelvis att ett företag inte kan öka avdragsunderlaget genom att dela upp sin verksamhet i två dotterföretag som via underprisöverlåtelser och koncernbidrag skapar omväxlande överskott och underskott i företagen.

FSK har föreslagit att underskott av näringsverksamheten som kvarstår från ett beskattningsår som gått ut före det beskattningsår som börjar närmast efter ikraftträdandet inte ska ingå i avdragsunderlaget. Förslaget får ses i ljuset av FSK:s förslag om att kvarstående underskott från tidigare år ska halveras vid ikraftträdandet (se avsnitt 16.9.6 i SOU 2014:40) och lämnades för att systemet inte skulle bli onödigt ingripande. I stället för ett sådant förslag lämnas i avsnitt 11.5 ett förslag om en tillfällig begränsning av underskottsavdrag för juridiska personer. Mot den bakgrunden bör också underskott av näringsverksamheten som kvarstår från ett beskattningsår som gått ut före det beskattningsår som börjar närmast efter den 30 juni 2018 ingå i avdragsunderlaget.

Avdrag för avsättningar till periodiseringsfond och motsvarande återföringar

Som framgår ovan bör avdragsunderlaget bestå av näringsverksamhetens samtliga intäkts- och kostnadsposter med vissa undantag, bl.a. för ränteutgifter och ränteinkomster. Detta innebär att avdrag för avsättningar till periodiseringsfond och motsvarande återföringar ingår i avdragsunderlaget, vilket även FSK har föreslagit. Med hänsyn till detta kan företag i viss utsträckning utjämna avdragsunderlagen mellan beskattningsåren genom fondavsättning ett år och återföring ett annat år.

I förhållande till gällande rätt medför denna ordning den skillnaden att avdrag för avsättningar till periodiseringsfond görs baserat på ett resultat som inte inkluderar avdraget för negativt räntenetto, dvs. baseras på resultatet innan ränteutgifter respektive ränteinkomster har beaktats. Först sedan avdrag för fondavsättningar och i förekommande fall fondåterföringar har gjorts, kan avdragsunderlaget och tillåtet avdrag för räntenetto beräknas. När det avdraget sedan görs påverkar det således inte det resultat tidigare i beräkningen som redan har legat till grund för en eventuell fondavsättning.

I fråga om avdrag för avsättning till periodiseringsfonder, får juridiska personer dra av högst ett belopp som motsvarar 25 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget (30 kap. 5 § IL). I det överskott av näringsverksamhet som avses i 30 kap. 5 § IL ingår den juridiska personens andel av ett svenskt handelsbolags resultat, dvs. överskott eller underskott, om den juridiska personen är delägare i ett handelsbolag (14 kap. 10 § IL).

När det gäller en juridisk person som helt eller delvis är delägare i ett handelsbolag måste dock en justering göras av underlaget till periodiseringsfond för att undvika att underlaget för ränteavdrag utnyttjas två gånger. Detta kan ske om den del av handelsbolagets EBIT-underlag som legat till grund för ränteavdrag i handelsbolaget ingår i underlaget för periodiseringsfond hos delägaren. Den del av handelsbolagets utnyttjade ränteavdragsunderlag som avsatts till periodiseringsfond hos delägaren

skulle, om ingen justering görs, återigen kunna användas som ränteavdragsunderlag när periodiseringsfonden återförs.

Ett möjligt alternativ är en begränsning av underlaget för periodiseringsfond som innebär att överskott som belöper sig på andelar i handelsbolag inte till någon del ingår i delägarens underlag. En sådan lösning kan dock anses gå längre än nödvändigt. Det skulle även påverka företag som över huvud taget inte har något negativt räntenetto. Därför föreslås att underlaget ska minskas med så stor del av handelsbolagets avdragsunderlag som motsvaras av de ränteavdrag som har gjorts i handelsbolaget.

Det underlag som använts för ränteavdrag i handelsbolaget ska dras från underlagen för periodiseringsfond i ägarföretagen med samma andelar som använts för att fördela handelsbolagets resultat. Med ägarföretag avses företag som äger andelar i handelsbolag såväl direkt som indirekt.

Ett exempel kan illustrera hur detta belopp beräknas: Ett handelsbolag kan inom ramen för sitt avdragsutrymme göra ett ränteavdrag med 1 000. Detta ränteavdrag motsvarar ett EBIT om 2 857 ($1\ 000/0,35$). Ett EBIT-underlag om 2 857 har alltså använts för ränteavdrag i handelsbolaget och kan därför inte användas för avsättning till periodiseringsfond i aktiebolaget. Hela detta underlag ingår dock inte i handelsbolagets överskott eftersom det utgörs av resultatet minskat med ränteavdraget på 1 000. Den del av handelsbolagets överskott som måste exkluderas från underlaget för periodiseringsfond i aktiebolaget uppgår således till 1 857 ($2\ 857 - 1\ 000$). Ett annat sätt att uttrycka det på är att 65 procent av den EBIT som avdraget har krävt (dvs. $65\% \times \frac{\text{Ränteavdrag}_{HB}}{0,35}$) kommer att ingå i aktiebolagets underlag till periodiseringsfond om ingenting görs. Det motsvarar tretton sjundedelar av det gjorda avdraget. Det resultat hos ägarbolagen, som inkluderar deras andel av överskottet från handelsbolaget, och som utgör deras underlag till periodiseringsfond ska således minskas med detta belopp ($\frac{13}{7} \times 1\ 000 = 1\ 857$). Var och en av ägarna ska minska sitt underlag med en så stor del av beloppet som motsvarar respektive ägares andel i handelsbolagets resultat (överskott/underskott). Den ägare som t.ex. ska ta upp en tredjedel av handelsbolagets resultat ska således minska sitt underlag till periodiseringsfond med 619 ($1\ 857/3$). Den som indirekt äger en andel i ett handelsbolag ska minska underlaget med en andel som motsvarar relationen mellan handelsbolagets hela resultat och den del som redovisas av ägaren. Om t.ex. ett aktiebolag äger en tredjedel i ett handelsbolag som i sin tur äger en tredjedel i ett handelsbolag ska aktiebolaget minska sitt underlag med $1/3$ av underlaget i det direkt ägda handelsbolaget och med $1/9$ av underlaget i det indirekt ägda handelsbolaget ($1/3 \times 1/3$).

Det belopp som ska reducera ägarens underlag till periodiseringsfond kan i vissa situationer vara större än ägarens andel av handelsbolagets resultat dvs. det belopp som utgör ägarens underlag för periodiseringsfond från handelsbolaget kan vara negativt. Om beloppet är negativt ska det reducera ägarens underlag till periodiseringsfond. Ett negativt belopp kan t.ex. uppstå om förenklingsregeln används.

Underskott som belöper sig på andelar i handelsbolag bör också i fortsättningen ingå i avdragsunderlaget för avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Eftersom underskotten, som framgått ovan, ingår i den resultatandel som delägaren ska ta upp till beskattning varje beskattningsår, behöver detta inte åstadkommas genom någon justering av underlaget. Motsvarande bör gälla i fråga om i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

I avsnitt 5.2.5 föreslås att kvarstående räntenetto ska kunna rullas mellan beskattningsår. När det gäller outnyttjade avdragsutrymmen får en medlemsstat enligt direktivet mot skatteundandraganden införa en regel om rullning av outnyttjade avdragsutrymmen mellan beskattningsår som längst i fem år. FSK har gjort bedömningen att en sådan rätt till rullning inte bör införas. Anledningen till detta är att avdrag för avsättningar till periodiseringsfond – och motsvarande återföringar – ingår i avdragsunderlaget. I överensstämmelse med FSK:s bedömning bör det inte införas någon rullning av outnyttjade avdragsutrymmen. Möjligheten att rulla outnyttjade räntekostnader (kvarstående räntenetto) tillsammans med möjligheten att göra avsättning till periodiseringsfond får anses tillräckligt för att underlätta för cykliska företag. Ett system med rullning av outnyttjade avdragsutrymmen skulle dessutom vara krångligt att tillämpa och skulle därför öka den administrativa bördan. Bedömningen är förenlig med direktivet mot skatteundandraganden.

Turordning mellan regler som är kopplade till överskottet av näringsverksamheten – EBIT-regeln

Avdragsunderlaget baseras på överskottet i näringsverksamheten. Att avdrag för avsättning till periodiseringsfond – som också baseras på överskottet i näringsverksamheten – ingår i avdragsunderlaget innebär att flera olika regelverk kommer att vara kopplade till överskottet av näringsverksamheten enligt 14 kap. 21 § IL. Dessa består av det nu aktuella förslaget om en EBIT-baserad ränteavdragsbegränsning som bygger på avdragsunderlaget respektive förslagen om rullning av kvarstående räntenetto (avsnitt 5.2.5) och om en tillfällig begränsning av tidigare års underskott (avsnitt 11.5) – som båda begränsas bl.a. av avdragsunderlaget och den befintliga regeln om avsättning till periodiseringsfond (30 kap. 5 § IL) som utgår från överskottet av näringsverksamheten (resultatet).

För att regelverket ska vara möjligt att tillämpa måste det därför finnas en viss turordning mellan dessa regleringar. I enskilda bestämmelser som utgår från resultatet återspeglas detta genom att resultatet ökas eller minskas med vissa poster, beroende på om det är fråga om avdrags- eller intäktsposter. I utgångsläget är dessa poster inkluderade i resultatet och genom justeringarna neutraliseras effekten inom ramen för den enskilda bestämmelse det är fråga om.

I fråga om turordning är det lämpligt att den tillfälliga begränsningen av tidigare års underskott baseras på resultatet före avsättning till och återföring från periodiseringsfond och att avdraget görs före nämnda dispositioner med periodiseringsfonden. Så hanteras i nuläget gamla underskott eftersom de ingår bland avdragsposterna enligt 14 kap. 21 § IL, som avsättningen till periodiseringsfond i sin tur bygger på. Avdraget

för gamla underskott påverkar således storleken på en möjlig fondavsättning.

Regeln om avsättning till periodiseringsfond bör i sin tur bygga på resultatet före det EBIT-baserade ränteavdraget och före avdraget för ett rullat kvarstående räntenetto. Detta motiveras dels av att det i avdragsunderlaget för ränteavdrag endast bör ingå intäktsposter som kommer att beskattas, vilket inte sker med fondavsättningarna, dels av att det rullade räntenettet inte ska påverka något underlag för vare sig periodiseringsfond eller ränteavdrag, utan endast möjligheten till ränteavdrag sedan ett avdragsutrymme baserat på avdragsunderlaget har beräknats.

Avdragsunderlaget för ränteavdraget baseras således på resultatet efter ovan nämnda poster (dvs. tidigare års underskott och avsättning till periodiseringsfond), utom det rullade räntenettet, som över huvud taget inte påverkar något underlag, utan kan föranleda ett avdrag vid sidan av ränteavdraget om avdragsutrymmet medger det.

För en fysisk person som är delägare i ett eller flera svenska handelsbolag räknas verksamheten i varje handelsbolag som en egen näringsverksamhet (14 kap. 13 § IL). I fråga om fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag kan avdrag göras för positiv räntefördelning, vilket görs före avdrag för avsättning till periodiseringsfond och före avdrag för avsättning till expansionsfond. För dessa görs positiv räntefördelning med högst ett belopp som motsvarar ett för räntefördelning justerat resultat (33 kap. 5 § IL), dvs. i huvudsak delägarans andel av överskottet av näringsverksamheten före räntefördelning. Det innebär att det nu aktuella förslaget inte behöver tillämpas i viss turordning i förhållande till t.ex. avdrag för positiv räntefördelning.

Avdragsutrymmet är 35 procent av avdragsunderlaget för EBIT-regeln

Vid fastställandet av en lämplig storlek på avdragsutrymmet, kopplat till avdragsunderlaget i form av en procentsats, bör hänsyn tas till vad som följer av artikel 4 i direktivet mot skatteundraganden samt till OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 4). Där framgår det att avdrag ska få göras för överstigande räntekostnader (som i denna promemoria motsvaras av negativt räntenetto) med högst 30 procent av EBITDA. Det innebär att en lägre procentsats kan väljas. Enligt direktivet mot skatteundraganden definieras överstigande lånekostnader som det belopp med vilket den skattskyldiges lånekostnader som får dras av överstiger de skattepliktiga ränteintäkterna och andra ekonomiskt motsvarande skattepliktiga intäkter som upp bärs av den skattskyldige enligt nationell rätt. Det är också möjligt att välja måttet EBIT med en procentsats motsvarande den som gäller för måttet EBITDA (skäl 6).

När det gäller förhållandet mellan EBITDA och EBIT framgår följande av OECD:s rekommendationer (p. 78). Data tyder på att det genomsnittliga förhållandet för negativt räntenetto vad gäller EBIT är ca 40 procent högre än för EBITDA. Detta gäller om man ser till alla branscher utifrån information i koncernredovisningen. OECD konstaterar att det kan finnas betydande skillnader mellan olika branscher. Sett till denna uppskattning skulle en ränteavdragsbegränsning på upp till 42 procent av EBIT (30x1,40) motsvara 30 procent av EBITDA.

Som tidigare framgått är det angeläget att neutraliteten mellan finansiering med eget och lånat kapital ökar och att bl.a. internationell skatteplanering med ränteavdrag motverkas. FSK föreslog i sitt alternativförslag att avdragsutrymmet skulle uppgå till 20 procent av avdragsunderlaget för EBIT-regeln.

Sett mot bakgrund av syftet med förslaget bör avdragsutrymmet som utgångspunkt vara ca 20–35 procent av avdragsunderlaget för EBIT-regeln. Vid bedömningen bör hänsyn även tas till de övriga förslag som lämnas, bl.a. i form av en sänkning av bolagsskattesatsen och en insnävning av den nuvarande riktade ränteavdragsbegränsningsregeln. Av det skälet bör procentsatsen inte sättas högre än 35 procent. Som framgår av avsnitt 4.2.1. leder en sänkt bolagsskattesats till att kapitalkostnaden sjunker samt att nettoavkastningen på en investering ökar. Sammantaget är bedömningen att ett avdragsutrymme som uppgår till 35 procent av EBIT är välbalanserat. En nivå på 35 procent av EBIT är förenlig med direktivet mot skatteundandraganden (skäl 6). En högre procentsats skulle innebära att den föreslagna insnävningen av den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln inte skulle vara möjlig.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 30 kap. 5 § och att tre nya paragrafer, 24 kap. 25–27 §§, införs i IL.

5.2.3 Alternativ 2: Negativt räntenetto dras av med 25 procent av skattemässig EBITDA

Förslag: Om beskattningsårets ränteutgifter överstiger beskattningsårets ränteinkomster (negativt räntenetto), ska ett företag enligt EBITDA-regeln dra av det negativa räntenettet högst med ett belopp som motsvarar 25 procent av avdragsunderlaget (avdragsutrymmet).

Avdragsunderlaget enligt EBITDA-regeln utgörs av överskottet av näringsverksamheten före avdrag för negativt räntenetto och avdrag för kvarstående räntenetto

ökat med

- ränteutgifter,
- årliga värdeminskingsavdrag enligt 18 kap. 3 §, 19 kap. 4 och 26 §§ samt 20 kap. 4 och 17 §§ IL,
- avdrag enligt 19 kap. 7 § och 28 § andra stycket samt 20 kap. 7 § IL,

minskat med

- ränteinkomster, och
- överskott som belöper sig på andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

Skälen för förslaget

Avdragsunderlaget motsvarar som utgångspunkt överskottet av näringsverksamheten (EBITDA-regeln)

Avdragsunderlaget för EBITDA-regeln bör motsvara skattemässig EBITDA (jfr vad som föreslås gälla för EBIT-regeln, avsnitt 5.2.2).

I direktivet mot skatteundraganden motsvarar avdragsunderlaget skattebetalarens vinst före räntor, skatt och avskrivningar (EBITDA). EBITDA ska beräknas genom att man till de bolagsskattepliktiga inkomsterna i den skattskyldiges medlemsstat lägger tillbaka de skattejusterade beloppen för överstigande lånekostnader och de skattejusterade beloppen för avskrivningar.

Ett mått baserat på skattemässig EBITDA innebär i huvudsak att avskrivningar ökar avdragsunderlaget och att ränteutgifter och ränteinkomster inte ingår i underlaget. Med hänsyn till detta är det, i likhet med vad som föreslås i EBIT-regeln, lämpligt att avdragsunderlaget som utgångspunkt ska motsvara överskottet av näringsverksamheten enligt 14 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, före det aktuella avdraget. Förslaget medför i sin tur att samtliga intäcks- och kostnadsposter som utgör en del av beräkningen av resultatet av näringsverksamheten som huvudregel ingår i avdragsunderlaget. Nedan görs vissa överväganden kring avsteg som bör göras från den nämnda huvudregeln.

I likhet med vad som gäller för EBIT-regeln innebär den omständigheten att kreditförluster och ned- och uppskrivning av lån inte omfattas av begreppet ”ränteutgift” att sådana poster hänförs till EBITDA. På motsvarande sätt som gäller för EBIT-regeln ingår inte heller inkomst som inte ska tas upp till beskattning i avdragsunderlaget. Med detta avses t.ex. skattefri utdelning på näringsbetingade andelar.

Skattemässiga avskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar

Av OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 4) framgår att måttet EBITDA omfattar vinsten före avskrivningar på materiella och immateriella anläggningstillgångar (p. 78). Ett företags skattemässiga EBITDA motsvarar den skattemässiga vinsten som fastställs genom att lägga tillbaka skattemässiga värden för nettoräntekostnader och avskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar. Dessa värden bestäms utifrån nationell skatterätt i det land som tillämpar regeln (p. 144).

Redovisningsmässigt delas tillgångar upp i anläggningstillgångar och omsättningstillgångar (4 kap. 1 § årsredovisningslagen, ÅRL), beroende på om tillgången är avsedd för stadigvarande bruk eller inte. Vidare delas anläggningstillgångar upp i immateriella, materiella och finansiella anläggningstillgångar. Materiella anläggningstillgångar är fysiska tillgångar som är avsedda för stadigvarande bruk i verksamheten. Någon motsvarande indelning av tillgångar görs inte inom skatterätten. I skattereglerna delas i stället tillgångar bl.a. in i maskiner och inventarier, byggnader, byggnadsinventarier, mark, markanläggningar och markinventarier. Vidare görs en indelning i kapitaltillgångar och övriga

tillgångar (23 kap. 3 § IL), som består av lagertillgångar, kundfordringar och liknande tillgångar, inventarier samt patent och vissa andra sådana rättigheter.

Avskrivning är en redovisningsterm som syftar till att i bokföringen redovisa kostnaden för anläggningstillgångars värdeminskning över tid på grund av förslitning. Syftet med avskrivning är att allokera kostnaden för anläggningstillgången över livslängden. Därigenom kommer kostnaderna för tillgångens förslitning att matchas mot de intäkter som tillgången genererar.

Avskrivningsreglerna finns i 18–20 kap. IL. Med inventarier avses maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk (18 kap. 1 § IL). Byggnads- och markinventarier räknas också som inventarier (19 kap. 19 § och 20 kap. 15 § IL) och skrivs också av enligt bestämmelserna i 18 kap. IL. Som inventarier i avskrivningshänseende behandlas också koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan samt anslutningsavgift eller anläggningsbidrag som avser en nytthet som är knuten till en fastighet och inte till ägaren personligen (18 kap. 1 § IL). Egenproducerade immateriella tillgångar omfattas inte av avskrivningsreglerna. I 19 kap. IL finns avskrivningsregler om byggnader och i 20 kap. IL finns bl.a. regler om avskrivning av markanläggningar.

I EBITDA-regeln ska skattemässiga avskrivningar för materiella och immateriella anläggningstillgångar ingå i avdragsunderlaget, baserat på svensk rätt. Fråga uppkommer därmed vilka avdrag som får göras enligt 18–20 kap. IL som ska utgöra underlag för ränteavdrag.

Avdrag som enligt IL kan göras för utgifter för anskaffning av inventarier, byggnader eller markanläggningar i form av årliga värdeminskningssavdrag ska ingå i avdragsunderlaget. För inventarier följer det av 18 kap. 3 §, för byggnader av 19 kap. 4 § och för markanläggningar av 20 kap. 4 § IL. Primäravdraget för hyreshus som föreslås i avsnitt 10 utgör ett årligt värdeminskningssavdrag enligt 19 kap. 4 § och ingår därför i avdragsunderlaget (den föreslagna 19 kap. 5 a § IL). Detsamma gäller för nyttjanderättshavares rätt till årliga värdeminskningssavdrag (19 kap. 26–28 §§ IL).

Avdrag för värdeminskning på lagerfastigheter genom årliga värdeminskningssavdrag får göras på samma sätt och efter samma regler som gäller för fastigheter som är kapitaltillgångar. Eftersom lagerfastigheter i detta avseende behandlas som anläggningstillgångar skattemässigt bör årliga värdeminskningssavdrag på byggnader och markanläggningar på sådana fastigheter som görs enligt 19 kap. och 20 kap. IL ingå i avdragsunderlaget.

Även utgifter för inköp och plantering av träd och buskar för frukt- eller bärodlingar (20 kap. 17 § IL) bör omfattas av avdragsunderlaget, när avdrag görs genom årliga värdeminskningssavdrag. Om omedelbart avdrag görs omfattas det däremot inte. Vidare omfattas inte avdrag för substansminskning av avdragsunderlaget, eftersom det inte bör anses som jämförbart med skattemässig avskrivning.

För anskaffning av inventarier får omedelbart avdrag göras för inventarier som är av mindre värde eller för inventarier som kan antas ha en ekonomisk livslängd som är högst tre år, s.k. korttidsinventarier (18 kap. 4 § IL). Sådana inventarier behandlas annorlunda än andra

inventarier både skattemässigt och redovisningsmässigt. I redovisnings-sammanhang brukar dessa inventarier betecknas som förbruknings-inventarier och om de dras av direkt behandlas de som andra förbrukningsartiklar. Sådana kostnader kan därför mer liknas vid drifts-kostnader än investeringar. Om de skulle ingå i avdragsunderlaget skulle det dessutom kunna innebära administrativt betungande gränsdragnings-problem. Mot denna bakgrund bör korttidsinventarier och inventarier av mindre värde som dras av omedelbart inte ingå i avdragsunderlaget. Om den skattskyldige inte väljer att dra av utgiften för anskaffningen av korttidsinventarier eller inventarier av mindre värde omedelbart, ska avdrag i stället göras genom räkenskapsenlig avskrivning eller enligt restvärdeometoden (dvs. genom årliga värdeminskingsavdrag). I sådana fall kommer avdragen för anskaffning att ingå i avdragsunderlaget.

Vidare bör inte omedelbara avdrag för inventarier som under samma beskattningsår som de anskaffas avyttras, förloras, utranteras eller tas ut ur näringsverksamheten (18 kap. 5 § IL) ingå i avdragsunderlaget. En liknande regel, som endast rör utrantering och som inte är begränsad till samma beskattningsår som tillgången anskaffas, gäller för byggnader (19 kap. 7 § IL). Vid viss utrantering av markanläggningar kan ut-rangeringsavdrag också göras (20 kap. 7 § första stycket andra meningen IL). Rent principiellt bör sådana utranteringskostnader som inte uppkommer under samma beskattningsår som tillgången anskaffas betraktas som avskrivning, dvs. det handlar om att allokera kostnaden för tillgången över livslängden. Därför bör avdrag som görs vid utrantering av byggnad eller markanläggning ingå i avdragsunderlaget för ränte-avdrag. Motsvarande bedömning görs vad gäller avdrag som får göras för en överlåtares andel av anskaffningsvärdet för en markanläggning som inte har dragits av tidigare i samband med att en fastighet övergår till en ny ägare (20 kap. 7 § IL). En sådan situation är jämförbar med utrantering.

Omedelbart avdrag får även göras för anskaffningsutgift för en byggnad eller en markanläggning som är avsedd att användas bara ett fåtal år (19 kap. 6 § och 20 kap. 8 § IL), vilket enligt Skatteverket avser en tid som inte överstiger tre år (se Skatteverkets ställningstagande 2016-10-31, dnr 131 444092-16/111). Avdrag för anskaffning av sådana tillfälliga byggnader och markanläggningar bör betraktas på samma sätt som avdrag för anskaffning av korttidsinventarier eller inventarier av mindre värde. De ska därför inte ingå i avdragsunderlaget om avdrag görs omedelbart.

Något som inte bör anses som skattemässig avskrivning och därmed inte ingå i avdragsunderlaget för ränteavdrag är omedelbart avdrag för utgifter för reparation och underhåll (18 kap. 2 §, 19 kap. 2 § och 20 kap. 3 § IL). Det bör inte betraktas som kostnad för anskaffning av en tillgång. I vissa fall får avdraget för sådana utgifter dock fördelas på flera år genom värdeminskingsavdrag. Om det finns valmöjligheter för den redovisningsmässiga periodiseringen av utgifter avseende underhåll och reparation av inventarier ska det val som den skattskyldige gjort vid upprättandet av räkenskaperna följas vid beskattningen. Vad gäller byggnader och markanläggningar får direktavdrag göras även om utgifterna dras av genom årlig avskrivning i räkenskaperna. Om utgifter för reparation och underhåll på något av dessa sätt aktiveras skatte-

mässigt bör de ingå i avdragsunderlaget. En angränsande fråga är vad som bör gälla för det som faller in under det utvidgade reparationsbegreppet (19 kap. 2 § andra stycket IL). När det gäller detta bör samma princip gälla som för reparationer och underhåll, dvs. utgiften bör inte ingå i avdragsunderlaget om direktavdrag görs. I annat fall bör den ingå.

Vidare bör utgifter för reparation och underhåll för delägare i andelshus som inte får dras av omedelbart utan som dras av genom årliga värdeminskningssavdrag öka avdragsunderlaget (19 kap. 3 § IL).

Handelsbolag

EBITDA-regeln tillämpas på bolagsnivå såvitt gäller svenska handelsbolag (se avsnitt 5.2.7). Det innebär att EBITDA-regeln ska tillämpas vid beräkning av den inkomst som ska fördelas på delägarna i handelsbolaget. Fråga uppkommer därför om överskott som belöper sig på andelar i handelsbolag bör ingå i avdragsunderlaget eller inte. Om handelsbolaget har ett negativt räntenetto så skulle överskottet av näringsverksamhet i handelsbolaget öka avdragsunderlaget två gånger, en gång i handelsbolaget och en gång i den juridiska person som äger andelen i handelsbolaget. Mot den bakgrunden bör inte överskott som belöper sig på andelar i handelsbolag ingå i avdragsunderlaget för ränteavdrag, vilket motsvarar FSK:s förslag.

Underskott som uppstår i handelsbolag ska alltid reducera ägarens underlag för ränteavdrag med ett belopp som motsvarar ägarens andel. Någon justering behöver inte göras vid beräkningen av underlaget eftersom underskotten ingår i delägarens resultatandel.

Koncernbidrag

Att avdragsunderlaget som utgångspunkt utgörs av överskottet av näringsverksamheten innebär att koncernbidrag ingår i avdragsunderlaget för EBITDA-regeln. Som framgår ovan avseende EBIT-regeln (avsnitt 5.2.2) kommer koncernbidrag att beräknas före avdrag för negativt räntenetto, eftersom lämnade och mottagna koncernbidrag är intäkt- och kostnadsposter som utgör en del av beräkningen av resultatet av näringsverksamheten. Detta innebär att företag som kan lämna koncernbidrag till varandra i viss utsträckning kan utjämna avdragsunderlagen inom koncernen, men att vinster och förluster inte kan kvittas fullt ut inom en koncern. Detta behandlas närmare i avsnitt 5.2.2. Där görs även vissa överväganden om möjligheten att fördela avdragsunderlag inom koncernen står i överensstämmelse med EU-rätten. Vad som sägs där gäller på motsvarande sätt även EBITDA-regeln. Samma överväganden som görs i avsnitt 5.2.2 avseende lämpligheten av införandet av en gruppregel är tillämpliga vad gäller EBITDA-regeln.

Tidigare års underskott

Som framgår i avsnitt 5.2.2 avseende EBIT-regeln har FSK föreslagit att tidigare års underskott bör ingå i avdragsunderlaget, vilket därmed minskar underlaget. Av samma skäl som anges där bör underskott av näringsverksamheten som kvarstår från ett beskattningsår som gått ut före det beskattningsår som börjar närmast efter den 30 juni 2018 ingå i avdragsunderlaget.

Avdrag för avsättningar till periodiseringsfond och motsvarande återföringar

Förslaget i EBIT-regeln (avsnitt 5.2.2) innebär att avdrag för avsättningar till periodiseringsfond görs baserat på ett resultat som inte inkluderar avdraget för negativt räntenetto, dvs. baseras på resultatet innan ränteutgifter respektive ränteinkomster har beaktats. Först sedan avdrag för fondavsättningar och i förekommande fall fondåterföringar har gjorts, kan avdragsunderlaget och tillåtet avdrag för räntenetto beräknas. Detta är en skillnad mot gällande rätt.

I ett EBITDA-system skulle – till skillnad från i ett EBIT-system – en avsättning till periodiseringsfond i vissa situationer medföra ett underskott. Att sådana situationer kan uppstå beror på att ränteavdraget inte inräknas i underlaget för periodiseringsfond, vilket medför att avsättning till periodiseringsfond kan göras även om avskrivningarna och ränteavdraget tillsammans är så stora att ett nollresultat uppstår. Om exempelvis EBITDA uppgår till 100, avskrivningarna till 80 och negativt räntenetto till 20 får avsättning göras till periodiseringsfond med 5 (100-80x25%) trots att resultatet är noll före avsättning till periodiseringsfond.

Det mest lämpliga alternativet för att lösa detta är att inte ha samma turordning för avsättning till periodiseringsfond i EBITDA-regeln som i EBIT-regeln. Om avsättning till periodiseringsfonden baseras på resultatet efter ränteavdrag kan den aldrig medföra att ett underskott uppstår. Detta innebär att det inte blir någon skillnad jämfört med gällande rätt. Förslaget har den nackdelen att företagen inte har samma möjlighet att utjämna avdragsunderlagen mellan beskattningsåren genom fondavsättning ett år och återföring ett annat år. Andra alternativ, såsom att avdrag för negativt räntenetto inte får göras med så högt belopp att det uppkommer ett underskott om avsättning görs till periodiseringsfond, skulle dock vara alltför komplicerade och svårtillämpade.

En turordning som innebär att avsättning till periodiseringsfond görs före ränteavdrag skulle dessutom medföra ytterligare en aspekt när det gäller delägare i handelsbolag och deras avsättning till periodiseringsfond. Det skulle innebära behov av justeringar för att handelsbolagets underlag för ränteavdrag inte också ska användas som underlag för ränteavdrag hos delägaren. Därför skulle det behövas en regel som innebär att endast den del av handelsbolagets avdragsunderlag som motsvaras av det faktiska ränteavdrag som har gjorts i handelsbolaget ska dras från avdragsunderlagen i ägarföretagen. Vidare skulle det, för att uppnå en fullständig neutralisering jämfört med om hela verksamheten hade bedrivits i ett aktiebolag, även behövas en justering göras för de avskrivningar som gjorts i handelsbolaget.

Underskott som belöper sig på andelar i handelsbolag bör också i fortsättningen ingå i avdragsunderlaget för avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Motsvarande bör gälla i fråga om i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

Vad gäller frågan om en regel om rullning av outnyttjade avdragsutrymmen mellan beskattningsår bör införas görs samma bedömning som i EBIT-regeln (se avsnitt 5.2.2).

Turordning mellan regler som är kopplade till överskottet av näringsverksamheten – EBITDA-regeln

Som anges ovan avseende EBIT-regeln (avsnitt 5.2.2) kommer flera olika regelverk att vara kopplade till överskottet av näringsverksamheten enligt 14 kap. 21 § IL. Den föreslagna turordningen innebär följande. Den tillfälliga begränsningen av tidigare års underskott (avsnitt 11.5) baseras på resultatet före det EBITDA-baserade ränteavdraget. Därefter görs det EBITDA-baserade ränteavdraget, vilket således sker före avsättning till och återföring från periodiseringsfond. Regeln om avsättning till periodiseringsfond bygger på resultatet efter det EBITDA-baserade ränteavdraget. Avdragsunderlaget för ränteavdraget baseras således på resultatet efter tidigare års underskott men före avsättning till periodiseringsfond. Det rullade räntenettet, som över huvud taget inte påverkar något underlag, kan föranleda ett avdrag vid sidan av ränteavdraget, om avdragsutrymmet ger utrymme för detta.

I likhet med vad som sägs ovan avseende EBIT-regeln innebär förslaget att det inte behöver tillämpas i viss turordning i förhållande till t.ex. avdrag för positiv räntefördelning.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 5.2.2.

Avdragsutrymmet är 25 procent av avdragsunderlaget för EBITDA-regeln

I likhet med vad som sägs ovan om EBIT-regeln bör hänsyn tas till vad som följer av artikel 4 i direktivet mot skatteundraganden samt till OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 4). Där framgår det att avdrag ska få göras för överstigande räntekostnader (som i denna promemoria motsvaras av negativt räntenetto) med högst 30 procent av EBITDA. Det innebär att en lägre procentsats kan väljas. Enligt direktivet mot skatteundraganden definieras överstigande lånekostnader som det belopp med vilket den skattskyldiges lånekostnader som får dras av överstiger de skattepliktiga ränteintäkterna och andra ekonomiskt motsvarande skattepliktiga intäkter som uppbärs av den skattskyldige enligt nationell rätt.

Som anges i avsnitt 5.2.2 är det angeläget att neutraliteten mellan finansiering med eget och lånat kapital ökar och att bl.a. internationell skatteplanering med ränteavdrag motverkas. FSK föreslog i sitt alternativförslag att avdragsutrymmet skulle uppgå till 20 procent av avdragsunderlaget för EBIT-regeln. När det gäller EBITDA-regeln bör avdragsutrymmet som utgångspunkt vara ca 15–25 procent av avdragsunderlaget med hänsyn till syftet med förslaget. Det bedöms inte vara lämpligt med exempelvis en procentsats om 30, vilket vissa länder har. Ett sådant avdragsutrymme skulle inte vara tillräckligt robust mot skatteplanering och skulle inte heller bidra till ökad neutralitet mellan finansiering med eget och lånat kapital i någon nämnvärd utsträckning. Enligt OECD:s BEPS-rekommendationer avseende åtgärd 4 om ränteavdrag skulle ett avdragsutrymme om 30 procent innebära att 87 procent av noterade multinationella företagsgrupper som redovisar positiv EBITDA i princip skulle kunna dra av externa nettoräntekostnader i sin helhet (p. 96).

Vid bedömningen måste också hänsyn tas till de övriga förslag som lämnas. En sådan omständighet är att EBITDA-regeln föreslås kombineras med en sänkning av bolagsskattesatsen. Det är angeläget att bredda skattebasen och sänka bolagsskattesatsen för att minska incitamenten till skatteplanering. En sänkt bolagsskattesats kan förväntas öka incitamenten för multinationella företag att redovisa sina vinster i Sverige samtidigt som det svenska bolagsskattesystemet begränsar möjligheterna till aggressiv skatteplanering. Som framgår av avsnitt 4.2.1. leder en sänkt bolagsskattesats till att kapitalkostnaden sjunker samt att nettoavkastningen på en investering ökar. Inte heller av det skälet bör avdragsutrymmet vara högre än 25 procent.

Vidare måste det beaktas att den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln föreslås snävas in (se avsnitt 7). Vid ett större avdragsutrymme än 25 procent skulle detta inte vara möjligt med hänsyn till skyddet för den svenska bolagsskattebasen. Ett större avdragsutrymme medför även ett behov av att se över de befintliga avskrivningsreglerna (se avsnitt 5.2.1).

Sammantaget är bedömningen att det är ändamålsenligt och välbalanserat med ett avdragsutrymme som uppgår till 25 procent av EBITDA. En sådan nivå är förenlig med direktivet mot skatteundandraganden (skäl 6).

Lagförslag

Förslaget föranleder att tre nya paragrafer, 24 kap. 25–27 §§, införs i IL.

5.2.4 En förenklingsregel i form av en beloppsgräns införs

Förslag: En förenklingsregel införs som innebär att ett negativt räntenetto får dras av upp till 100 000 kronor. Ett sådant avdrag får göras i stället för att dra av 35 procent av avdragsunderlaget enligt EBIT-regeln eller 25 procent av avdragsunderlaget enligt EBITDA-regeln.

För företag som är i intressegemenskap får de sammanlagda avdragen för negativa räntenetton inte överstiga 100 000 kronor om något av företagen använder sig av förenklingsregeln. Med företag i intressegemenskap avses företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra. I fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, avses företaget och handelsbolaget eller företaget och den utländska juridiska personen.

Fördelningen av beloppet inom intressegemenskapen ska redovisas öppet i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt skatteförfarandelagen eller som skulle ha haft det om inte något av företagens bokföringsskyldighet upphör.

Skälen för förslaget: Som framgår ovan (avsnitt 5.1) får en beloppsgräns införas enligt artikel 4.3.a i direktivet mot skatteundandraganden.

Av skäl 8 framgår bl.a. att det, i syfte att minska den administrativa bördan, kan vara lämpligt att införa en s.k. safe harbour-regel så att nettoräntan alltid får dras av upp till ett fastställt belopp, när detta leder till ett högre avdrag än det EBITDA-grundade procenttalet. Vidare framgår det att tröskelbeloppet som anges i artikeln kan sänkas för att säkerställa högre skydd av den inhemska skattebasen.

När det gäller frågan om en förenklingsregel i form av en beloppsgräns bör införas får en avvägning göras mellan behovet av en minskad administrativ börda och de övergripande syftena med den generella ränteavdragsbegränsningsregeln (dvs. att jämna ut skillnaderna mellan eget och lånat kapital). Särskilt regelbördan för mindre företag och det förhållandet att dessa företag kan ha svårare att finansiera sig med eget kapital än större företag bör beaktas.

Sammantaget är bedömningen att det är motiverat med en förenklingsregel i form av en beloppsgräns som kan användas som alternativ till att göra avdrag för negativt räntenetto enligt huvudregeln. Om förenklingsregeln tillämpas behöver företaget inte fastställa något EBIT- eller EBITDA-underlag (dvs. avdragsunderlaget). Förenklingsregeln bör vara utformad så att den underlättar för mindre företag, vilka annars skulle riskera att drabbas av en alltför hög administrativ börda. Mot den bakgrunden bedöms en lämplig nivå för beloppsgränsen vara 100 000 kronor.

Som framgår av OECD:s BEPS-rekommendationer avseende åtgärd 4 om ränteavdrag bör införandet av en särskild regel för att motverka kringgåenden i form av att verksamheten delas upp (s.k. anti-fragmenteringsregler) övervägas om en förenklingsregel i form av en beloppsgräns införs. Direktivet mot skatteundandraganden (artikel 4) innehåller också en sådan särskild regel, som innebär att beloppsgränsen ska gälla för en hel företagsgrupp. Av dessa skäl bör det införas en regel som innebär att beloppsgränsen gäller sammantaget för företag som är i intressegemenskap.

För företag som ingår i en intressegemenskap föreslås därför att det införs en regel som innebär att de sammanlagda avdragen för negativa räntenetton inte får överstiga 100 000 kronor när förenklingsregeln tillämpas. I detta sammanhang är det ändamålsenligt att företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra anses vara företag i intressegemenskap. För att motverka kringgåenden av ränteavdragsbegränsningen bör även innehav i handelsbolag omfattas av denna regel. I fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i ett svenskt handelsbolag, bör företaget och handelsbolaget anses vara företag i intressegemenskap. Detsamma bör gälla för andel som ägs i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Detta innebär att företaget och handelsbolaget respektive den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen sammantaget inte får dra av negativt räntenetto med mer än 100 000 kronor vid tillämpning av förenklingsregeln.

Ett enskilt företag som ingår i en intressegemenskap kan välja att göra avdrag för negativt räntenetto upp till 35 procent av EBIT eller enligt förenklingsregeln. På motsvarande sätt kan företaget när det gäller EBITDA-regeln välja att göra avdrag för negativt räntenetto upp till 25 procent av EBITDA eller att göra avdrag enligt förenklingsregeln.

130 Avsikten är således inte att alla företag i intressegemenskapen måste göra

avdrag med tillämpning av samma regel. Huvudsaken är att de sammanlagda avdragen för negativt räntenetto i intressegemenskapen inte överstiger beloppsgränsen, om något av företagen ska få tillämpa förenklingsregeln.

Det föreslås att förenklingsregeln bara får tillämpas om fördelningen av beloppet inom intressegemenskapen redovisas öppet i inkomstdeklarationen. Redovisningen ska ske för ett beskattningsår som har samma deklARATIONSTIDPUNKT enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) eller som skulle ha haft det om inte något av företagens bokförings-skyldighet upphör. Med en sådan regel får Skatteverket en möjlighet att kontrollera att en intressegemenskap inte yrkar avdrag med ett högre belopp än beloppsgränsen.

5.2.5 Avdrag för kvarstående räntenetto

Förslag: Ett företag som inte har kunnat dra av ett tidigare beskattningsårs negativa räntenetto i sin helhet, ska dra av återstående del (kvarstående räntenetto) högst med ett belopp som motsvarar avdragsutrymmet, minskat med årets avdrag för negativt räntenetto.

Avdrag ska göras inom sex år efter det beskattningsår då det kvarstående räntenettet uppkom. Tidigare uppkommet kvarstående räntenetto ska dras av före ett senare uppkommet sådant.

Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får ett bestämmande inflytande över ett annat företag, upphör rätten att använda ett kvarstående räntenetto i det sistnämnda företaget.

Ett företag anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag, om företagen efter ägarförändringen tillsammans utgör en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen.

De föreslagna begränsningarna vid ägarförändringar gäller inte om företaget har försatts i resolution enligt lagen om resolution.

Skälen för förslaget: Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln i form av en EBIT- eller EBITDA-regel bör som utgångspunkt tillämpas för enskilda beskattningsår och av enskilda företag. För att ränteavdragsbegränsningsregeln ska vara neutral sett över flera beskattningsår, föreslås emellertid att ett negativt räntenetto som kvarstår från ett föregående beskattningsår (kvarstående räntenetto) ska få dras av om det ryms inom avdragsutrymmet. Detta motsvarar FSK:s förslag. En sådan utjämningsmöjlighet mellan beskattningsår är till fördel för t.ex. företag som befinner sig i ett start- eller utvecklingskede och därför har låg lönsamhet. Så kan t.ex. vara fallet för innovationsföretag. Dessutom finns det därmed en möjlighet att utnyttja kvarstående negativa räntenetton över en konjunkturcykel.

Med den föreslagna ordningen kan ackumulerade kvarstående räntenetton bli förhållandevis stora sett över tid. Av administrativa skäl bör – som FSK har föreslagit – kvarstående räntenetton begränsas. En sådan begränsning kan utformas på olika sätt. En variant är att storleken på det ackumulerade kvarstående räntenettet begränsas till ett lämpligt takbelopp som gäller enhetligt för samtliga företag. En annan variant är

att det ackumulerade kvarstående räntenettet minskar med en viss andel för varje beskattningsår, oavsett om det kan dras av eller inte.

En tredje variant är att rätten att dra av ett kvarstående räntenetto begränsas i tiden. FSK föreslog en sådan tidsbegränsning på sex år. Som skäl för förslaget anförde FSK bl.a. att en tidsbegränsning på sex år normalt är tillräcklig för att motsvara en konjunkturcykel, vilket innebär att företagen får en skäligen tid på sig för att utnyttja de kvarstående räntekostnaderna. Vidare angavs att det är samma tidsperiod som gäller för de skattemässiga reserveringar som kan göras med avdrag till periodiseringsfond, innan gjorda avdrag måste återföras till beskattning. Det kan även konstateras att en sexårsperiod är lämplig med hänsyn tagen till regler om skatteförfarandet, bl.a. efterbeskattningsfristen. Mot denna bakgrund framstår det av FSK förordade alternativet som mest lämpligt. Det föreslås därför att rätten att dra av ett kvarstående räntenetto begränsas till sex år. Detta är förenligt med direktivet mot skatteundandraganden (artikel 4.6).

Det bedöms inte lämpligt att föreslå någon möjlighet att rulla kvarstående räntenetto bakåt i tiden (jfr direktivet mot skatteundandraganden artikel 4.6.b), bl.a. med hänsyn till risk för kringgåenden och för att skydda skattebasen.

Med det föreslagna tillvägagångssättet bör – som FSK har föreslagit – ett kvarstående räntenetto dras av i viss ordning. Ordningen bör vara att ett kvarstående räntenetto ska dras av efter det att årets negativa räntenetto har dragits av. Det innebär att det kvarstående räntenetto som har uppkommit först också ska dras av först.

Det kan inte uteslutas att vissa företag under en sexårsperiod kan ackumulera stora kvarstående räntenetton. Det skapar incitament att t.ex. förvärva företag som har stora kvarstående räntenetton och som inte bedriver någon egentlig näringsverksamhet i syfte att sänka den beskattningsbara inkomsten. Som FSK beskriver kan det ske genom att ett sådant kvarstående räntenetto kan användas genom att verksamhet förs över från ett lågbelånat företag som har avdragsutrymmen som överstiger räntenettet. Mot den bakgrunden och för att motverka skattemässigt betingad handel med företag som har kvarstående räntenetton, bör – som FSK har föreslagit – rätten att utnyttja ett kvarstående räntenetto upphöra vid ägarförändringar som innebär att ett företag får ett bestämmande inflytande över ett annat företag.

Ett företag anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag, om företagen efter ägarförändringen tillsammans utgör en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen. Förenklat innebär årsredovisningslagens definition att om ett företag, moderföretaget, äger mer än hälften av rösterna i en annan juridisk person, dotterföretaget, så ingår företagen i samma koncern. Det finns även några andra i årsredovisningslagen beskrivna sätt att skapa ett koncernförhållande. Den omständigheten att det ska vara ett ”bestämmande inflytande” innebär att även ett indirekt ägande omfattas av begränsningen, exempelvis omfattas ett negativt räntenetto i ett dotterbolag till det förvärvade företaget.

Att koncernen ska vara ”av sådant slag” som anges i 1 kap. 4 § ÅRL innebär att även utländska koncerner omfattas, om företagen

upprätthåller förbindelser mellan varandra motsvarande vad som anges i årsredovisningslagen.

Förslaget att begränsa möjligheten att utnyttja kvarstående räntenetton vid ägarförändringar syftar till att motverka handel med företag som har kvarstående räntenetton. Det leder till frågan om det – i stället för det nu aktuella förslaget – bör införas ett regelverk som i huvudsak motsvarar reglerna i 40 kap. IL om tidigare års underskott. En sådan ordning förutsätter ett komplext regelverk, som inte står i proportion till de fördelar som den ordningen skulle kunna ha för strukturomvandlingen i näringslivet. Mot den bakgrunden och i huvudsak av förenklingsskäl, bör – som FSK har funnit – ett sådant förslag inte lämnas.

För att undvika kringgåenden har FSK föreslagit att kvarstående räntenetto bör falla bort både i det förvärvande och i det förvärvade företaget. Det finns argument som talar både för och emot att begränsningen ska gälla samtliga företag. Ett skäl för att omfatta samtliga företag är att det är mest robust mot kringgåenden. Vid utformningen av spärregler vid ägarskiften bör dock en avvägning göras mellan behovet av att motverka oönskat beteende och att ägarmarknaden inte bör snedvridas i alltför stor utsträckning med hänsyn till att det kan finnas affärsmässiga och legitima skäl för förvärvet. Sammantaget bedöms en lämplig avgränsning vara att endast kvarstående räntenetto i det förvärvade företaget ska falla bort. Förslaget är i överensstämmelse med direktivet mot skatteundandraganden artikel 4.6.a tillsammans med artikel 3.

Åtgärder som vidtas med stöd av lagen (2015:1016) om resolution kan innebära en ägarförändring. För att inte försvåra en framgångsrik utgång av ett resolutionsförfarande bedöms det vara lämpligt att de föreslagna begränsningarna vid ägarförändringar inte ska gälla om företaget har försatts i resolution enligt nämnda lag.

Lagförslag

Förslaget föranleder att två nya paragrafer, 24 kap. 28 och 29 §§, införs i IL.

5.2.6 Avdrag för negativt räntenetto i ett annat företag

Förslag: Om beskattningsårets ränteinkomster överstiger beskattningsårets ränteutgifter (positivt räntenetto), ska ett företag dra av ett negativt räntenetto som har uppkommit hos ett annat företag högst med ett belopp som motsvarar det positiva räntenettet. Det negativa räntenettet får inte dras av till den del det har dragits av på annat sätt.

Ett avdrag minskar det negativa räntenettet hos det andra företaget med samma belopp.

Avdragsrätten gäller bara om båda företagen

– med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra, och

– redovisar avdraget öppet i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt eller som skulle ha haft det om inte något av företagens bokföringsskyldighet upphör.

Skälen för förslaget: För att skattebördan för koncernföretag inte ska bli större än om företagets verksamhet hade bedrivits i ett enda bolag bör – som FSK har föreslagit – ett företag kunna dra av ett negativt räntenetto som har uppkommit hos ett annat företag med ett belopp som högst motsvarar det egna positiva räntenettet. Detta innebär att det sker en utjämning mellan det ena företagets negativa räntenetto och det andra företagets positiva räntenetto. Förslaget gäller både för EBIT-regeln (avsnitt 5.2.2) och EBITDA-regeln (avsnitt 5.2.3).

En sådan regel är förenlig med direktivet mot skatteundandraganden där det av skäl 7 framgår att medlemsstaterna kan införa ett system som möjliggör överföring av räntekapacitet mellan företag i en företagsgrupp vid tillämpning av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln. Det negativa räntenettet från ett annat företag bör inte kunna dras av till den del det har dragits av på något annat sätt. Ett avdrag bör minska det negativa räntenettet hos det andra företaget med samma belopp. Avdragsrätten bör bara gälla om båda företagen med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra och redovisar avdraget öppet i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma deklarations-tidpunkt eller som skulle ha haft det om inte något av företagens bokföringsskyldighet upphör.

Det nu aktuella förslaget skulle kunna avhålla moderföretag i Sverige från att etablera dotterföretag i utlandet och kan av det skälet utgöra en inskränkning av etableringsfriheten i FEUF. En sådan inskränkning bör emellertid kunna rättfärdigas på den grunden att den utgör en proportionerlig och ändamålsenlig åtgärd för att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och för att motverka risken för att negativa räntenetton i utländska dotterföretag beaktas två gånger³¹.

Lagförslag

Förslaget föranleder att två nya paragrafer, 24 kap. 30 och 31 §§, införs i IL.

³¹ Se exempelvis mål C-446/03 Marks & Spencer och C-414/06 Lidl Belgium.

5.2.7 Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln gäller för juridiska personer och vissa svenska handelsbolag

Förslag: Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln gäller juridiska personer och svenska handelsbolag.

Den gäller dock inte

– svenska handelsbolag som direkt eller indirekt, genom ett eller flera andra svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, under hela beskattningsåret bara har ägts av fysiska personer, eller

– i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som direkt eller indirekt, genom ett eller flera andra svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, under hela beskattningsåret bara har ägts av obegränsat skattskyldiga fysiska personer.

Vid tillämpning av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln avses med beskattningsår för svenska handelsbolag räkenskapsåret.

Vid beräkningen av kapitalvinst vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag, ökas anskaffningsutgiften med belopp som har tagits upp som den skattskyldiges andel av handelsbolagets inkomster, minskat med de ränteutgifter och negativa räntenetton som, direkt eller indirekt, belöper sig på andelen och som enligt 24 kap. IL inte har fått dras av. Vidare ska anskaffningsutgiften ökas med kvarstående räntenetton som har dragits av enligt 24 kap. 28 § IL och som belöper sig på andelen.

Skälen för förslaget: Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln i form av en EBIT-regel (avsnitt 5.2.2) eller EBITDA-regel (avsnitt 5.2.3) bör – som FSK har föreslagit – som en utgångspunkt gälla företag som vid inkomstbeskattningen behandlas som svenska och utländska juridiska personer (se avsnitt 5.1). Vad som vid inkomstbeskattningen avses med uttrycket ”juridiska personer” framgår av 2 kap. 3 § IL. Det innebär att förslaget i första hand tar sikte på aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Svenska handelsbolag behandlas inte som juridiska personer vid inkomstbeskattningen (2 kap. 3 § IL), vid sidan av dödsbon och juridiska personer som förvaltar samfälligheter och som avses i 6 kap. 6 § andra stycket IL. Det innebär att delägarna i handelsbolaget är skattskyldiga för dess inkomster (5 kap. 1 § IL).

Utländska juridiska personer behandlas som juridiska personer vid inkomstbeskattningen (2 kap. 3 § och 6 kap. 8 § IL). Det innebär att utländska juridiska personer som huvudregel är skattskyldiga för sina inkomster (6 kap. 12 § IL). Från huvudregeln görs undantag (5 kap. 2 a § och 39 a kap. 13 § IL). Enligt 5 kap. 2 a § IL är obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person skattskyldiga för personens inkomster. Med en i utlandet delägarbeskattad juridisk person avses en utländsk juridisk person vars inkomster beskattas hos delägare i den utländska stat där personen hör hemma.

Om den generella ränteavdragsbegränsningsregeln begränsas till företag som vid inkomstbeskattningen behandlas som juridiska personer (t.ex. aktiebolag), kan den kringgå genom att belånad verksamhet över-

låts från aktiebolag till företag som vid inkomstbeskattningen inte behandlas som juridiska personer. Förutom enskilda näringsidkare gäller det i första hand handelsbolag.

En överlåtelse av belånad verksamhet från aktiebolag till enskilda näringsidkare och handelsbolag förutsätter dock – bortsett från att överlåtelsen är affärsmässigt förnuftig – att det byte av gäldenär som överlåtelsen av belånad verksamhet mellan företagen innebär, kan ske med borgenärens samtycke. Det förutsätter också att det övertagande företaget är berett att ta den ekonomiska risk som övertagandet av ansvaret för skulden innebär.

Risken för att den generella ränteavdragsbegränsningsregeln ska kringgås genom att belånad verksamhet överlåts mellan företag får antas vara förhållandevis stor om t.ex. det överlåtande företaget är ett aktiebolag och det övertagande företaget är ett svenskt kommanditbolag som ägs av aktiebolaget och dess huvudaktieägare är en fysisk person och där aktiebolaget är komplementär, dvs. obegränsat ansvarig för kommanditbolagets skulder och huvudaktieägaren är kommanditdelägare, dvs. begränsat ansvarig för kommanditbolagets skulder. Det beror på att det kan förutsättas att gäldenärsbytet kan ske med borgenärens samtycke, eftersom det i praktiken är fråga om samma låntagare före och efter överlåtelsen. Dessutom är aktieägare i aktiebolag inte personligt ansvariga för skulder i verksamheten.

Mot denna bakgrund bör, som FSK har föreslagit, den generella ränteavdragsbegränsningsregeln gälla också handelsbolag som helt eller delvis ägs av juridiska personer.

Däremot får risken för att den generella ränteavdragsbegränsningsregeln ska kringgås genom att belånad verksamhet överlåts mellan företag dock antas vara förhållandevis liten, om det övertagande företaget är en enskild näringsidkare eller ett svenskt handelsbolag som endast ägs av fysiska personer. Det beror på att det inte kan förutsättas att gäldenärsbytet kan ske med borgenärens samtycke. Det är fråga om helt olika låntagare före och efter överlåtelsen. Vidare är enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag personligt ansvariga för skulder i verksamheten. Till skillnad från komplementären är dock kommanditdelägaren begränsat ansvarig för ett kommanditbolags skulder.

Mot den bakgrunden bör den generella ränteavdragsbegränsningsregeln – till skillnad från FSK:s förslag – inte gälla enskilda näringsidkare och handelsbolag som under hela beskattningsåret bara har ägts av fysiska personer. Av 4 kap. 2 § IL framgår att detta även gäller för ett dödsbo efter en sådan fysisk person. Orsaken till att förhållandena ska gälla under hela beskattningsåret är att såväl kapital som andelar är lätttrörliga.

Av samma skäl bör den generella ränteavdragsbegränsningsregeln inte heller gälla i fråga om i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som under hela beskattningsåret har ägts av obegränsat skattskyldiga fysiska personer.

Vidare bör den generella ränteavdragsbegränsningsregeln inte gälla i situationer då handelsbolag indirekt har ägts bara av fysiska personer via ett annat handelsbolag om detta har gällt under hela beskattningsåret.

Detta bör gälla både för svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

Vad som sägs ovan innebär sammanfattningsvis att den generella ränteavdragsbegränsningsregeln i form av en EBIT-regel eller EBITDA-regel gäller handelsbolag som helt eller delvis ägs av juridiska personer. Den bör också gälla handelsbolag som helt eller delvis ägs av andra handelsbolag, om inte ägandet har skett uteslutande genom fysiska personer i enlighet med vad som anges ovan.

En angränsande fråga är om den generella ränteavdragsbegränsningsregeln ska tillämpas på bolags- eller delägarnivå. En tillämpning av regeln på delägarnivå skulle leda till en ökning av den administrativa bördan för fysiska personer som är delägare i handelsbolag som inte är rimlig. Mot den bakgrunden och av förenklingsskäl, bör – som FSK har föreslagit – den generella ränteavdragsbegränsningsregeln tillämpas på bolagsnivå.

Varje delägare i ett handelsbolag och varje obegränsat skattskyldig delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska beskattas för så stort belopp som motsvarar andelen av handelsbolagets eller den juridiska personens inkomst. Detta gäller oavsett om beloppet tas ut ur företaget eller inte. När det gäller delägarnas skattskyldighet tillämpas 3 kap. för fysiska personer, 4 kap. för dödsbon och 6 kap. för juridiska personer (5 kap. 3 § IL). Såvitt avser handelsbolag så tillämpas den generella ränteavdragsbegränsningsregeln vid beräkning av den inkomst som ska fördelas på delägarna i handelsbolaget. Delägare som är juridiska personer ska ta upp sin del av handelsbolagets resultat i inkomstslaget näringsverksamhet. Överskott eller underskott från handelsbolaget läggs till resultatet i den juridiska personen (14 kap. 10 § IL). Till det kommer att överskott som belöper sig på andelar i handelsbolag inte ingår i avdragsunderlaget för den generella ränteavdragsbegränsningsregeln.

Som FSK har funnit föreligger inte skäl för att införa regler om kvittning av räntenetton mellan handelsbolag och juridiska personer som är delägare i handelsbolag. En sådan ordning förutsätter dessutom ett komplext regelverk, som inte står i proportion till de fördelar som den ordningen skulle leda till för juridiska personer som bedriver verksamhet via handelsbolag.

Vid tillämpning av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln bör med uttrycket ”beskattningsår” för handelsbolag avses räkenskapsåret, vilket överensstämmer med vad FSK har föreslagit.

Hos en fysisk person beskattas avyttring av en andel i ett handelsbolag som huvudregel i inkomstslaget kapital. Den justerade anskaffningsutgiften beräknas enligt reglerna i 50 kap. IL. Delägarens del av värden på inkråm i handelsbolaget som överstiger en positiv justerad anskaffningsutgift hänförlig till andelen kommer således att beskattas i inkomstslaget kapital vid en avyttring av andelen i ett handelsbolag. Av 50 kap. 5 § IL följer i dag att anskaffningsutgiften ska ökas med belopp som tagits upp som den skattskyldiges andel av bolagets inkomster. Om anskaffningsutgiften även fortsättningsvis skulle öka med hela delägarens andel av inkomsten, dvs. även till den del inkomsten ökat på grund av någon av de föreslagna avdragsbegränsningarna, skulle avdragsbegränsningarna indirekt förlora sin verkan. De begränsningar av

ränteutgifter och räntenetton som skulle bli tillämpliga vid beräkningen av inkomsten från handelsbolaget skulle kunna dras av i form av en högre anskaffningsutgift hos delägaren när andelen avyttras.

Mot bakgrund av detta bör vid beräkningen av kapitalvinst vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag anskaffningsutgiften ökas med belopp som har tagits upp som den skattskyldiges andel av handelsbolagets inkomster, minskat med de ränteutgifter och negativa räntenetton som, direkt eller indirekt, belöper sig på andelen och som enligt 24 kap. IL inte har fått dras av. För att anskaffningsutgiften inte ska påverkas två gånger av samma ränteutgift eller negativa räntenetto bör anskaffningsutgiften ökas med kvarstående räntenetton som har dragits av enligt 24 kap. 28 § IL och som belöper sig på andelen.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 50 kap. 5 § IL och att en ny paragraf, 24 kap. 23 §, införs i IL.

5.2.8 Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln tillämpas sist

Förslag: Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln i form av en EBIT-regel eller en EBITDA-regel ska tillämpas efter övriga ränteavdragsbegränsningsregler i 24 kap. IL.

Skälen för förslaget: När den generella ränteavdragsbegränsningsregeln i form av en EBIT-regel (avsnitt 5.2.2) eller EBITDA-regel (avsnitt 5.2.3) och avdragsförbudet för ränta vid gränsöverskridande situationer införs (se avsnitt 6) kommer det att finnas flera regler om begränsning av ränteavdrag i 24 kap. IL. Det ligger i sakens natur att prövning av en ränteutgift i första hand kommer att göras av dels avdragsförbudet för ränta vid gränsöverskridande situationer, dels avdragsförbudet för efterställda skulder. Därefter prövas om någon annan ränteavdragsbegränsning föreligger. För vinstandelsränta finns särskilda begränsningsregler i 24 kap. IL som kan bli aktuella om något avdragsförbud inte föreligger.

När det gäller den riktade begränsningen av ränteavdrag för vissa interna skulder – som tar sikte på viss skatteplanering med ränteavdrag – innebär den att avdragsrätt för ränteutgifter inte föreligger om vissa förutsättningar är uppfyllda (se avsnitt 7).

Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln – som syftar dels till att öka neutraliteten mellan eget och lånat kapital, dels till att motverka skatteplanering med ränteavdrag i allmänhet – innebär att avdragsrätt för ränteutgifter föreligger, om ränteutgifterna ryms inom avdragsutrymmet. I OECD:s BEPS-rekommendationer avseende åtgärd 4 om ränteavdragsbegränsningsregler anges att i de flesta fall bör riktade regler tillämpas före en generell regel baserad på EBITDA eller EBIT. Mot den bakgrunden är det lämpligt att den generella ränteavdragsbegränsningsregeln i form av en EBIT- eller EBITDA-regel tillämpas efter övriga ränteavdragsbegränsningsregler i 24 kap.

Detta innebär att om avdrag för vissa (brutto-) ränteutgifter inte får göras enligt den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln, avdragsbegränsningen för vinstandelsränta eller enligt något av avdragsförbuden så är det bara eventuella kvarvarande ränteutgifter som prövas om avdragsrätt föreligger enligt den generella ränteavdragsbegränsningsregeln.

5.3 Ränteutgifter får inte räknas in i anskaffningsvärdet för vissa tillgångar

Förslag: Ränteutgifter som avses i definitionen i 24 kap. 2 § IL räknas inte in i anskaffningsvärdet för tillgångar som tas upp som lager, byggnader, markanläggningar och inventarier (till vilka förvärvade immateriella tillgångar räknas). Detsamma gäller immateriella anläggningstillgångar som har upparbetats i den egna näringsverksamheten. Detta gäller dock inte ränteutgifter hänförliga till skulder som utgör lager av finansiella instrument.

Skälen för förslaget: Resultatet av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder (14 kap. 2 § IL). Som utgångspunkt gäller att inkomster ska tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed (14 kap. 2 § IL). I 17–20 kap. IL finns regler om beräkning av anskaffningsvärdet för lager, inventarier, byggnader och markanläggningar. I 20 a kap. IL finns regler om beräkning av anskaffningsvärdet vid beskattningsinträde.

Regler om årsredovisning finns i årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL. En anläggningstillgång tas i redovisningen upp till ett belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (4 kap. 3 § första stycket ÅRL). Både materiella och immateriella anläggningstillgångar omfattas. För en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som direkt kan hänföras till förvärvet räknas in. Exempel är frakter och installationer. Även ränteutgifter kan under vissa förhållanden aktiveras till en anläggningstillgångs anskaffningsvärde (tredje stycket samma paragraf). Detta gäller ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång.

Den redovisningsmässiga hanteringen av ränteutgifter beror på vilket regelverk som företaget tillämpar. Ett företag som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag (K2) får inte räkna in ränteutgifter i anskaffningsvärdet för tillgångar. De företag som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning (BFNAR 2012:1, K3) eller RFR 2 (Rådet för finansiell rapporteringsrekommendation 2 Redovisning för juridiska personer) får dock räkna in ränteutgifter i anskaffningsvärdet för tillgångar. I K3 återfinns reglerna för redovisning av låneutgifter i kapitel 25 och RFR 2 hänvisar till IAS 23 Låneutgifter. Huvudregeln enligt K3 är att ett företag ska kostnadsföra låneutgifter, men ett företag kan välja att i stället aktivera. Detsamma gäller enligt IAS 23, men med

denna standard är det i vissa fall obligatoriskt att aktivera. Det gäller låneutgifter som är direkt hänförliga till inköp, konstruktion eller produktion av en tillgång som med nödvändighet tar betydande tid i anspråk att färdigställa för avsedd användning eller försäljning. Både K3 och RFR 2 innehåller emellertid undantagsregler för redovisning i juridisk person som innebär att även om ränteutgifter aktiveras i koncernredovisningen så får de kostnadsföras i redovisningen för juridisk person. Redovisningsreglerna tvingar alltså inget företag att aktivera ränteutgifter i redovisningen för juridisk person.

FSK föreslog att ränteutgifter som omfattades av den föreslagna definitionen av finansiell kostnad inte skulle räknas in i anskaffningsvärdet för vissa tillgångar. Ett skäl för detta var att uppnå en kongruent behandling mellan olika kategorier av företag av utgifter som vid beskattningen ska klassificeras som finansiella kostnader. FSK konstaterade att det finns en skillnad i behandlingen eftersom företag som tillämpar K2 inte får aktivera ränteutgifter medan företag som tillämpar K3 har valrätt att aktivera ränteutgifter till ett anskaffningsvärde. Vid remissbehandlingen har FSK:s förslag kritiserats, bl.a. för att den administrativa bördan ökar samt att rätten till räkenskapsenlig avskrivning går förlorad.

Om ränteutgifter som inte får dras av enligt den generella ränteavdragsbegränsningsregeln (i form av en EBIT-regel eller en EBITDA-regel) får räknas in i anskaffningsvärdet för tillgångar, innebär det att de i stället kan dras av i form av värdeminskningsskatt eller när tillgången säljs. Mot den bakgrunden föreslog FSK att ränteutgifter som omfattas av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln inte ska få räknas in i anskaffningsvärdet för tillgångar. Detta skulle dock vara en för snäv tillämpning. Även ränteutgifter som träffas av andra avdragsbegränsningar än den generella ränteavdragsbegränsningsregeln bör omfattas. Förslaget i denna promemoria är därför att ränteutgifter som avses i den föreslagna definitionen i 24 kap. 2 § IL över huvud taget inte ska få räknas in i anskaffningsvärdet för tillgångar. Detta bör gälla samtliga tillgångar, det vill säga lager, inventarier, byggnader, markanläggningar samt egenupparbetade immateriella tillgångar. Undantag görs för ränteutgifter som är hänförliga till skulder som utgör lager av finansiella instrument, eftersom sådana behandlas som upplupna räntor och kostnadsförs.

Förslaget innebär att rätten till räkenskapsenlig avskrivning i fråga om inventarier går förlorad för företag som har valt att räkna in ränteutgifter i anskaffningsvärdet. Det beror på att avdraget vid beskattningen inte kommer att motsvara avskrivningen i bokslutet (18 kap. 14 § IL). För att kunna tillämpa räkenskapsenlig avskrivning förutsätts dessutom att det skattemässiga värdet av inventarierna motsvarar värdet enligt balansräkningen, se RÅ 2001 ref. 8. Detta är en konsekvens som uppkommer för de företag som tillämpar K3 respektive RFR 2 och som väljer att i redovisningen för juridisk person räkna in ränteutgifter i anskaffningsvärdet (4 kap. 3 § fjärde stycket ÅRL). Som nämndes ovan är det dock frivilligt för företagen att aktivera räntor i redovisningen för juridisk person. Företagen kan därför även fortsättningsvis tillämpa räkenskapsenlig avskrivning om räntorna kostnadsförs.

Aktiveringsförbudet gäller enbart sådana räntor som uppkommer efter ikraftträdandet. Sådana räntor som redan har aktiverats berörs därför inte.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 14 kap. 4 §, 17 kap. 2 §, 18 kap. 7 §, 19 kap. 8 och 9 §§, 20 kap. 11 § och 20 a kap. 4 § IL.

5.4 Sänkning av bolagsskatten

Förslag: Inkomstskatten för juridiska personer sänks från 22 procent till 20 procent.

Bedömning: Ändringar i reglerna i 39 a kap. IL om särskilda bestämmelser om beskattning i vissa fall av delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster (de s.k. CFC-reglerna) med anledning av den föreslagna sänkningen av bolagsskatten bedöms inte som nödvändiga.

Skälen för förslaget och bedömningen: Juridiska personer betalar statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet (1 kap. 3 § IL). Vad som vid inkomstbeskattningen avses med juridiska personer framgår av 2 kap. 3 § IL. Sedan den 1 januari 2013 är den statliga inkomstskatten för juridiska personer (bolagsskatten) 22 procent av den beskattningsbara inkomsten (65 kap. 10 § IL). Den senaste sänkningen av bolagsskatten före den tidpunkten gjordes den 1 januari 2009 då bolagsskatten sänktes från 28 procent till 26,3 procent.

En generell begränsning av ränteavdrag i bolagssektorn ska som utgångspunkt införas i kombination med en sänkning av bolagsskattesatsen (se avsnitt 5.1). I avsaknad av en sänkning av bolagsskattesatsen, har en generell begränsning av ränteavdrag bara den verkan att skattebördan för alla företag med negativa räntenetton (som inte ryms inom avdragsutrymmet) ökar. Det är inte avsikten eftersom en sådan skattehöjning kan anses bidra till en sämre skattemix. Som exempel visar OECD att bolagsskatten är en av de mest tillväxtskadliga skatterna (se avsnitt 4).³² OECD argumenterar för att sänkt bolagsskatt som finansieras med höjda konsumtions- och egendomsskatter ökar BNP per capita nästan dubbelt så mycket som sänkt inkomstskatt och framförallt ökar produktiviteten i tillväxtsektorer.

Utformningen av skattesystemet – där bolagsskattens storlek ingår – är en av flera faktorer som påverkar internationella företags beslut att investera i Sverige och att förlägga verksamhet här. Utformningen av skattereglerna påverkar dessutom i vilket land internationella företag väljer att ta upp sina vinster till beskattning. En sänkning av bolagsskatten slår vakt om den svenska skattebasen genom att det ger företagen ett incitament att ta upp vinster till beskattning i Sverige i stället för att

³² OECD (2008) Johansson, Å., Heady, C., Arnold, J., Brys, B., & Vartia, L. (2008). Taxation and economic growth.

utöva skatteplanering. En sänkning av bolagsskatten kan dessutom leda till att företagens kapitalkostnader minskar (se avsnitt 4.2.1). Det ökar i sin tur kapitalinvesteringar, BNP och sysselsättning. En sådan ordning ligger i linje med de av riksdagen antagna riktlinjerna för den svenska skattepolitiken, som innebär att skattesystemet – vid sidan av att skapa skatteintäkter – ska skapa förutsättningar för en hållbar tillväxt och hög sysselsättning (se avsnitt 5.5 i prop. 2014/15:100).

Bolagsskattesatsen har de senaste åren i två omgångar sänkts från 28 procent till 22 procent. Sänkningarna av bolagsskattesatsen har delvis varit finansierade med basbreddningar gällande ränteavdragsbegränsningar. Eftersom införandet av en generell ränteavdragsbegränsningsregel (i form av en EBIT-regeln eller en EBITDA-regel) leder till en betydande basbreddning finns det utrymme att sänka bolagsskattesatsen från 22 procent till 20 procent.

I likhet med FSK:s bedömning behöver det inte göras några ändringar i reglerna i 39 a kap. IL om särskilda bestämmelser om beskattning i vissa fall av delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster (de s.k. CFC-reglerna) med anledning av den föreslagna sänkningen av bolagsskatten.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 65 kap. 10 § IL.

5.5 Expansionsfondsskatten sänks

Förslag: Expansionsfondsskatten sänks från 22 procent till 20 procent av det belopp som dras av vid avsättning till expansionsfond.

Skälen för förslaget: Genom att göra avsättningar till en expansionsfond kan enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i ett handelsbolag expandera sin verksamhet genom överskott som kvarstår i verksamheten på motsvarande sätt som ett aktiebolag. Detta innebär att det kan ske med medel som bara beskattas med bolagsskatt. Skattemässigt behandlas därmed aktiebolag och enskilda näringsidkare samt fysiska personer som är delägare i ett handelsbolag likartat med hjälp av expansionsfondsskatten.

Avsättningar till expansionsfond får dras av (34 kap. 2 § IL) och återföring av avdrag för avsättning till expansionsfond ska tas upp till beskattning (34 kap. 14 § IL). Expansionsfondsskatt ska betalas vid avsättning till en expansionsfond (1 kap. 3 § IL) och ett motsvarande belopp ska dras av från den slutliga skatten vid återföring (65 kap. 8 § IL). Sedan den 1 januari 2013 är expansionsfondsskatten 22 procent av avsättningen (65 kap. 8 § IL). Den senaste sänkningen av expansionsfondsskatten före den tidpunkten gjordes den 1 januari 2009 (från 28 procent till 26,3 procent).

Storleken på avsättningar till expansionsfond får inte överstiga resultatet av näringsverksamheten efter vissa justeringar (34 kap. 4 och 5 §§ IL). För enskilda näringsidkare får expansionsfonden inte överstiga 142 128,21 procent av kapitalunderlaget för expansionsfonden, dvs. skillna-

den mellan värdet på tillgångar och värdet på skulder vid beskattningsårets utgång efter vissa justeringar (34 kap. 6–11 §§ IL). Detta har sin förklaring i att den obeskattade delen av fonden (100-22 procents expansionsfondsskatt), dvs. 78 procent av den, måste ha täckning i ett kapitalunderlag (som alltså måste uppgå till 1/78 procent \approx 128,21 procent av fonden). För fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag får expansionsfonden inte uppgå till ett så högt belopp att kapitalunderlaget för expansionsfonden, dvs. delägarrens justerade anskaffningsutgift för andelen i handelsbolaget vid beskattningsårets utgång med vissa justeringar, är negativt (34 kap. 12 och 13 §§ IL). När expansionsfond ska återföras och i vilka fall en fond kan överlätas framgår av 34 kap. 14–23 §§ IL.

Med hänsyn till att den generella ränteavdragsbegränsningsregeln föreslås tillämpas på handelsbolag där det förekommer delägare som är fysiska personer (däremot inte handelsbolag där det bara finns delägare som är fysiska personer) och att bolagsskattesatsen föreslås sänkas från 22 procent till 20 procent (se avsnitt 5.4), bör expansionsfondsskatten på motsvarande sätt sänkas från 22 procent till 20 procent.

Lagförslag

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

5.6 Skatteförfarandet

Förslag: Till ledning för delägarnas beskattning ska ett svenskt handelsbolag avseende en delägare som är fysisk person till Skatteverket lämna särskild uppgift om sådana ränteutgifter och negativt räntenetto som ska öka eller minska anskaffningsutgiften vid beräkningen av kapitalvinst vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag.

Vidare ska andra svenska handelsbolag än fåmanshandelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige till delägare lämna alla uppgifter som dessa behöver för att kunna beräkna sina intäkter från bolaget eller den juridiska personen.

Procenttalet 20 ska användas vid tillämpningen av regeln om beslut om säkerhet för slutlig skatt för skalbolag.

Skälen för förslaget

Särskilda uppgifter till Skatteverket

I 33 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, finns bestämmelser om s.k. särskilda uppgifter. Särskilda uppgifter ska lämnas till ledning för bl.a. beskattning av delägare i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer (33 kap. 2 § 2). Bestämmelser om särskilda uppgifter för det nämnda syftet finns i 33 kap. 6 § SFL. Särskilda uppgifter lämnas till Skatteverket. Särskilda uppgifter enligt 33 kap. 6 § SFL ska ha kommit in till Skatteverket senast den sista dagen för inkomstdeklarationen (33 kap. 10 § SFL).

Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln (i form av en EBIT- eller EBITDA-regel) gäller vissa svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer (se avsnitt 0). Vissa uppgifter bör lämnas till ledning för delägarnas beskattning vad gäller beräkning av justerad anskaffningsutgift enligt 50 kap. 5 § IL. Det är bara delägare i ett svenskt handelsbolag som är en fysisk person som beräknar justerad anskaffningsutgift och som bör omfattas av denna uppgiftsskyldighet till Skatteverket. Om delägaren är en fysisk person ska uppgift därför lämnas om sådana ränteutgifter och negativt räntenetton som ska öka eller minska anskaffningsutgiften vid beräkningen av kapitalvinst vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag enligt 50 kap. 5 § IL. Det rör sig om de ränteutgifter och negativa räntenetton som belöper sig på delägarens andel och som enligt 24 kap. IL inte har fått dras av. Vidare ska anskaffningsutgiften ökas med kvarstående räntenetton som har dragits av enligt 24 kap. 28 § IL. Särskild uppgift ska även lämnas vid ett indirekt ägande i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

I övrigt gäller enligt 33 kap. 6 § 1 SFL att särskilda uppgifter ska lämnas till Skatteverket till ledning för delägarnas beskattning om näringsverksamheten enligt 31 kap. 2 och 3 §§ SFL. Enligt dessa bestämmelser ska en inkomstdeklaration innehålla uppgifter om de intäkts- resp. kostnadsposter som ska hänföras till respektive kostnads- slag. Vidare ska den som är deklarationsskyldig lämna övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut bl.a. om slutlig skatt. Med hänsyn till detta bör vad gäller delägare som är juridiska personer exempelvis uppgift lämnas till Skatteverket om negativt räntenetto som har dragits av respektive inte får dras av enligt den generella ränteavdragsbegränsningsregeln i IL och som belöper sig på delägarens andel. Detta bör gälla både för ett svenskt handelsbolag och för en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med fast driftställe i Sverige. Sådan information behövs för skattemässig justering av delägarens andel av resultatet. Uppgiften behövs även vid tillämpning av EBIT-regeln med hänsyn till att tretton sjundedelar av ett negativt räntenetto ska minska underlaget vid avsättning till periodiseringsfond (se avsnitt 5.2.2.).

Informationsuppgifter till delägare

I 34 kap. SFL finns bestämmelser om s.k. informationsuppgifter. Informationsuppgifter lämnas för att någon annan ska kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet (34 kap. 2 § SFL). Här är det alltså inte fråga om uppgifter som lämnas till Skatteverket, utan uppgifter som lämnas till en annan person som är uppgiftsskyldig, t.ex. en deklarationsskyldig.

Med hänsyn till de förändringar av rätten att göra avdrag för ränteutgifter och negativa räntenetton som föreslås i denna promemoria bedöms det även vara ändamålsenligt att införa en skyldighet att lämna informationsuppgift till delägare i ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med fast driftställe i Sverige. Syftet är att delägaren ska kunna fullgöra sin deklarationsskyldighet. En liknande informationsskyldighet finns i dag för fåmanshandelsbolag (34 kap. 4 § SFL). Det föreslås därför att handelsbolag (med undantag

för fämanshandelsbolag) och den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen ska lämna alla uppgifter som delägaren behöver för att kunna beräkna sina intäkter från handelsbolaget eller den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen. Det kan vara fråga om sådan information som behövs för att beräkna inkomsterna vid tillämpning av bestämmelserna om avdrag för ränteutgifter och negativa räntenetton i 24 kap. IL. Ett exempel är information om negativa räntenetton som dragits av respektive inte dragits av. Ett annat exempel är om förenklingsregeln som föreslås i 24 kap. 26 § andra stycket IL har tillämpats. Det kan även vara fråga om uppgift för beräkning av avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. 5 § IL. Detta gäller dock endast vid tillämpning av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln i form av en EBIT-regel (se avsnitt 1.2 och 5.2.2). Enligt EBIT-regeln ska tretton sjundedelar av ett negativt räntenetto minska underlaget vid avsättning till periodiseringsfond. Slutligen kan uppgift behöva lämnas för beräkning av anskaffningsutgift enligt bestämmelsen i 50 kap. 5 § IL (se ovan).

Beslut om säkerhet för slutlig skatt för skalbolag

I 58 kap. SFL finns bestämmelser om beslut om säkerhet för slutlig skatt för skalbolag. I 58 kap. 2 § anges bl.a. att om säkerhet ska ställas ska storleken bestämmas till summan av företagets obetalda inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår och 22 procent av det överskott som har redovisats i skalbolagsdeklarationen. Att procenttalet 22 anges föranleds av att bolagsskatten i nuläget är 22 procent. I och med att bolagsskatten föreslås sänkas från 22 procent till 20 procent (se avsnitt 5.4), bör – som FSK har föreslagit – procenttalet 20 i stället användas vid tillämpningen av 58 kap. 2 § SFL.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 33 kap. 6 § och 58 kap. 2 § SFL samt en ny paragraf, 34 kap. 4 a § SFL.

6 Genomförande av regler för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar

6.1 Avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer

Förslag: Avdragsförbud för ränteutgifter vid vissa gränsöverskridande situationer ska införas. Bestämmelserna ska gälla företag som är i intressegemenskap med varandra.

Skälen för förslaget: Olikheter i nationell lagstiftning vad gäller den skattemässiga behandlingen av företag och finansiella instrument (s.k.

hybrida missmatchningar) gör det möjligt för skattskyldiga, särskilt företag i intressegemenskap med företag i andra stater, att använda gränsöverskridande skatteplaneringsstrategier för att undkomma skatt. Som exempel kan ett finansiellt instrument anses vara ett hybridinstrument i de fall instrumentet behandlas som ett skuldinstrument i en stat och som eget kapital i en annan stat. På ett liknande sätt kan ett företag anses vara ett hybridföretag om företaget behandlas som ett eget skattesubjekt i en stat medan en annan stat behandlar företaget som ett delägarbeskattat subjekt. Dessa situationer kan medföra dubbel icke-beskattning genom att avdrag får göras i en stat utan att motsvarande inkomst tas upp i den andra staten.

Skatteplanering med hybridföretag och hybridinstrument kan påverka effektiviteten på marknaden och kan leda till snedvridning av konkurrensen mellan företag som ingår i en internationell intressegemenskap och de som inte ingår i en sådan gemenskap. Användandet av hybrider för att undkomma skatt riskerar även att erodera staters sammanlagda skattebaser. Det är således angeläget att komma till rätta med de situationer där dubbel icke-beskattning uppkommer på grund av skillnader i den skattemässiga behandlingen i olika stater av företag och finansiella instrument.

OECD har i arbetet med BEPS-projektet tagit fram ett antal olika rekommendationer för ändamålet. Rekommendationerna återfinns i OECD:s rapport ”Final report on action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements” (OECD:s BEPS-rekommendationer, åtgärd 2). Rekommendationerna syftar till att neutralisera de skattemässiga effekter som kan uppstå på grund av hybrida missmatchningar (se avsnitt 3.5.2). Om alla stater genomför rekommendationerna på ett gemensamt och koordinerat sätt minskar riskerna för att ytterligare olikheter i länders skattemässiga behandling av företag och finansiella instrument skapas. Även risken för att det ska uppstå internationell dubbelbeskattning minskar jämfört med om länder vidtar unilaterala åtgärder för att motverka problematiken med hybrida missmatchningar.

Inom EU har arbetet med att bekämpa skatteflykt och aggressiv skatteplanering pågått under en längre tid (se avsnitt 3.6). Hybridreglerna i rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion³³ (direktivet mot skatteundandraganden) och rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida missmatchningar med tredjeländer³⁴ (ändringsdirektivet) ansluter till OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2). I ändringsdirektivet anges även att medlemsstaterna vid genomförandet av bestämmelserna i direktivet bör använda tillämpliga förklaringar och exempel i OECD:s BEPS rekommendationer (åtgärd 2)

³³ Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion, EUT L 193, 19.7.2016, s. 1–14.

³⁴ Rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida missmatchningar med tredjeländer, EUT L 144, 7.6.2017, s. 1–11.

som en källa till illustration eller tolkning i den mån som dessa överensstämmer med bestämmelserna i direktivet och unionsrätten. Hybridreglerna i direktivet mot skatteundandraganden samt ändringsdirektivet ska vara genomförda i svensk rätt senast den 31 december 2019 och tillämpas från och med den 1 januari 2020. Bestämmelserna avseende den skattemässiga behandlingen av vissa transparenta företag ska dock vara genomförda i svensk rätt senast den 31 december 2021 och tillämpas från och med den 1 januari 2022.

OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2) samt hybridreglerna i direktivet mot skatteundandraganden och ändringsdirektivet innebär bl.a. att staterna för att neutralisera effekterna av hybrida missmatchningar under vissa förutsättningar ska neka företag avdrag för gjorda betalningar. Det bedöms därför som lämpligt att, i samband med införandet av en generell begränsning av ränteavdrag i bolagssektorn och förändringarna av ränteavdragsbegränsningsreglerna för vissa interna lån (se avsnitt 5 och 7), i ett första steg genomföra de delar av OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2), direktivet mot skatteundandraganden och ändringsdirektivet som avser möjligheten att göra avdrag för ränteutgifter i situationer med hybrida missmatchningar, dvs. i vissa gränsöverskridande situationer. Övriga delar av OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2), direktivet mot skatteundandraganden och ändringsdirektivet kommer att genomföras i senare steg.

Alla inkomster i en näringsverksamhet tas som utgångspunkt upp i inkomstslaget näringsverksamhet (15 kap. 1 § inkomstskattelagen [1999:1229], förkortad IL). Utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster ska dras av även om de inte är sådana utgifter (16 kap. 1 § första stycket IL). Från huvudregeln i 16 kap. 1 § första stycket IL görs vissa undantag. Ett sådant undantag finns exempelvis i 24 kap. 4 b § IL om avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skulder. På liknande sätt bör avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer införas för att motverka hybrida missmatchningar som leder till dubbel icke-beskattnings.

OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2) samt reglerna om hybrider i direktivet mot skatteundandraganden och ändringsdirektivet avser transaktioner mellan företag som ingår i samma kontrollgrupp och närstående företag samt strukturerade arrangemang. Det saknas skäl att utvidga tillämpningsområdet till andra situationer. Det bedöms vidare som lämpligt att i ett första steg reglera avdragsrätten för ränteutgifter mellan företag som ingår i samma kontrollgrupp och närstående företag för att därefter i senare lagstiftningsärendet återkomma till frågan om strukturerade arrangemang. Mot denna bakgrund föreslås att avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer ska införas. Bestämmelserna ska gälla företag som är i intressegemenskap med varandra. Definitionen av intressegemenskap behandlas i avsnitt 6.2 och den närmare utformningen av avdragsförbudet i avsnitt 6.3.

6.2 Definitionen av intressegemenskap

Förslag: Företag ska vid tillämpning av bestämmelserna om avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer anses vara i intressegemenskap med varandra om

1. företagen ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen,
2. ett av företagen, direkt eller indirekt, innehar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i det andra företaget,
3. ett av företagen har rätt till minst 25 procent av vinsten i det andra företaget, eller
4. en och samma person, direkt eller indirekt, innehar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i företagen.

Vid bedömningen av om företagen är i intressegemenskap med varandra ska personer som agerar tillsammans i fråga om innehav av kapitalet eller rösterna i ett annat företag behandlas som en enda person.

Vid tillämpning av bestämmelserna om dubbla avdrag eller hybrida företag ska, i stället för 25 procent i punkt 2–4, 50 procent gälla.

Skälen för förslaget

Som anges i avsnitt 6.1 ska avdragsförbudet för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer gälla för företag som ingår i samma intressegemenskap. Definitionen av intressegemenskap begränsar tillämpningsområdet för de föreslagna bestämmelserna och bör följa definitionerna av närstående person och kontrollgrupp i OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2) samt definitionen av närstående företag i direktivet mot skatteundraganden och ändringsdirektivet.

Närstående person och kontrollgrupp i OECD:s BEPS-rekommendationer

I OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2) används termerna närstående person och kontrollgrupp för att definiera tillämpningsområdet för de olika rekommendationerna. Personer anses vara närstående om

- de ingår i samma kontrollgrupp,
- den ena personen, direkt eller indirekt, innehar 25 procent eller mer av kapital- eller röstandelarna i den andra personen, eller
- en tredje person, direkt eller indirekt, innehar 25 procent eller mer av kapital- eller röstandelarna i båda personerna.

För att personer ska anses vara i samma kontrollgrupp ska något av följande förhållanden föreligga:

- Personerna är konsoliderade för redovisningsändamål.
- Den ena personen, direkt eller indirekt, innehar 50 procent eller mer av kapital- eller röstandelarna i, eller effektiv kontroll över, den andra personen.

- En tredje person, direkt eller indirekt, innehar 50 procent eller mer av kapital- eller röstandelarna i, eller effektiv kontroll över, båda personerna.
- Personerna anses vara närstående företag enligt artikel 9 i OECD:s modellavtal.

Med innehav av en kapitalandel likställs en rättighet att ta del av vinsten i företaget eller att delta i utdelning. Ett instrument kan behandlas som en kapitalandel, även om det är i form av ett skuldinstrument, om instrumentet ger en rätt att ta del av vinster från utfärdaren av instrumentet eller i överskott vid likvidation.

För att förhindra att personer sprider sitt innehav för att undvika reglerna som ska neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar ska vid bedömningen av de gränsvärden som anges ovan personer som agerar tillsammans anses som en person, dvs. deras innehav ska läggas samman.

OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2) avseende dubbla avdrag och hybrida företag ska tillämpas för företag som ingår i samma kontrollgrupp. Rekommendationerna avseende avdrag utan inkludering och hybrida finansiella instrument ska tillämpas för företag som är närstående.

Närstående företag i direktivet mot skatteundandraganden och ändringsdirektivet

I direktivet mot skatteundandraganden används termen närstående företag för att definiera tillämpningsområdet för direktivets regler om bl.a. hybrida mismatchningar. Med närstående företag avses i direktivet följande (artikel 2.4):

- Ett företag i vilket den skattskyldige, direkt eller indirekt, har en andel i form av rösträtt eller kapitalinnehav motsvarande 25 procent eller mer, eller har rätt att motta 25 procent eller mer av vinsterna i det företaget.
- En fysisk person eller ett företag som, direkt eller indirekt, har en andel i den skattskyldige i form av rösträtt eller kapitalinnehav motsvarande 25 procent eller mer eller har rätt att motta 25 procent eller mer av den skattskyldiges vinster.

Om en fysisk person eller ett företag direkt eller indirekt har en andel motsvarande 25 procent eller mer i en skattskyldig och i ett eller flera företag, ska samtliga företag anses vara närstående.

Vid tillämpning av reglerna om dubbla avdrag och hybridföretag ska kravet på 25 procent ersättas med ett krav på 50 procent.

I ändringsdirektivet kompletteras definitionen av närstående företag. Med närstående företag avses enligt ändringsdirektivet även följande (artikel 1.2):

- Ett företag som för affärsredovisningsändamål ingår i samma koncern som den skattskyldige.
- Ett företag i vilket den skattskyldige har ett betydande inflytande i fråga om företagets förvaltning.
- Ett företag som har ett betydande inflytande i fråga om förvaltningen av den skattskyldige.

Vid bedömningen av om två personer är närstående ska en person som agerar tillsammans med en annan person i fråga om rösträtt eller kapitalinnehav i ett företag behandlas som om denne även innehar den andre personens andelar.

Definitionerna av närstående företag i direktivet mot skatteundandraganden och ändringsdirektivet är i linje med definitionerna i OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2).

Definitionen av intressegemenskap

Termen intressegemenskap förekommer i flera olika sammanhang i inkomstskattelagen. Det finns dock ingen gemensam definition av termen. I fråga om avdragsförbudet för ränta vid gränsöverskridande situationer är det viktigt att definitionen av intressegemenskap ansluter till OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2) om hybrida missmatchningar, hybridreglerna i direktivet mot skatteundandraganden och ändringsdirektivet.

Inledningsvis bör företag som ingår i en koncern av sådant slag som avses i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) anses ingå i samma intressegemenskap. Förenklat innebär årsredovisningslagens koncerndefinition att om ett företag, moderföretaget, innehar mer än hälften av rösterna i en annan juridisk person, dotterföretaget, så ingår företagen i samma koncern. Detsamma gäller om ett företag äger andelar i den juridiska personen och förfogar över mer än hälften av rösterna, har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna. Alla fysiska och juridiska personer som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, koncernredovisning eller delårsrapport kan vara moderföretag.

Därutöver bör företag anses vara i intressegemenskap med varandra om ett av företagen, direkt eller indirekt, innehar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i det andra företaget eller har rätt till minst 25 procent av vinsten i det andra företaget. Företag bör även anses vara i intressegemenskap med varandra om en och samma person, direkt eller indirekt, innehar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i företagen. Vid tillämpning av bestämmelserna om dubbla avdrag och hybrida företag (se avsnitt 6.3) bör, i stället för 25 procent, 50 procent av kapitalet eller rösterna i företaget gälla.

För att förhindra att innehav sprids ut på flera personer för att undvika avdragsförbudet ska vid bedömningen personer som agerar tillsammans i fråga om innehav av kapitalet eller rösterna i ett företag anses som en person.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 24 kap. 14 §, införs i IL.

6.3 Utformningen av avdragsförbudet

Förslag: Ett företag får inte dra av ränteutgifter om avdrag för samma utgift får göras av ett företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende och som ingår i samma intressegemenskap, och

- ränteutgiften betalas av det andra företaget, eller
- ränteutgiften betalas av företaget och avdrag inte nekas i den andra staten.

Avdrag får dock göras om den inkomst som företaget i Sverige tar upp även tas upp i den stat där det andra företaget hör hemma i skattehänseende inom tolv månader räknat från utgången av det beskattningsår som ränteutgiften hänför sig till.

Ett företag får vidare inte dra av ränteutgifter till ett företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende och som ingår i samma intressegemenskap om motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning av det andra företaget och detta beror på

- skillnader i den rättsliga klassificeringen av något av företagen i skattehänseende i Sverige och den andra staten eller i två eller flera andra stater, eller

- skillnader i den rättsliga klassificeringen av det finansiella instrumentet eller betalningen i skattehänseende i Sverige och den andra staten.

Vid tillämnning av den sista strecksatsen ska en inkomst anses tas upp till beskattning om den tas upp av det andra företaget inom tolv månader räknat från utgången av det beskattningsår som ränteutgiften hänför sig till.

I bestämmelserna om utdelning på vissa utländska andelar i 24 kap. 19 § inkomstskattelagen ersätts uttrycket ”utländskt företag” med uttrycket ”företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende”.

Skälen för förslaget

I OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2, avsnitt 1, 3, 4 och 6) och ändringsdirektivet (artikel 1.4 punkt 1 och 2) behandlas två situationer med hybrida mismatchningar. Det är dels situationer där avdrag för en och samma betalning får göras i två stater (dubbla avdrag), dels situationer där avdrag för en betalning får göras i en stat utan att motsvarande inkomst tas upp till beskattning i den mottagande staten (avdrag utan inkludering). Situationerna med avdrag utan inkludering involverar både hybrida företag och hybrida finansiella instrument. Som framgår av avsnitt 6.1 ska, som ett första steg i genomförandet av OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2), hybridreglerna i direktivet mot skatteundandraganden och ändringsdirektivet, avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer införas för att neutralisera effekterna av de nu aktuella situationerna med hybrida mismatchningar. Av rekommendationerna och hybridreglerna i direktiven följer bl.a. vilken av de inblandade staterna som i första hand ska neka avdrag (den s.k. primärregeln). För att avdragsförbudet ska fungera i en internationell miljö där även andra stater genomför OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2) samt direktivet mot skatteundandraganden och ändrings-

direktivet är det viktigt att avdragsförbudet ansluter till dessa rekommendationer och regler. Utformningen av avdragsförbudet för de två situationerna med hybrida mismatchningar behandlas nedan.

Avdragsförbud vid dubbla avdrag

En situation med dubbla avdrag uppstår när avdrag för en och samma utgift får göras av två företag i två olika stater. Följande exempel kan illustrera en situation med dubbla avdrag.

Anta att ett företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende äger ett svenskt aktiebolag. Det svenska aktiebolaget har tagit ett externt lån och får som huvudregel dra av utgifterna för ränta i Sverige. I den stat där det andra företaget hör hemma i skattehänseende ses dock det svenska aktiebolaget som delägarbeskattat varför även det andra företaget kan göra avdrag för ränteutgifterna. Avdrag för en och samma ränteutgift kan därmed göras av två företag i två olika stater.

För att motverka en situation med dubbla avdrag anger OECD:s BEPS-rekommendationer och reglerna i ändringsdirektivet att i första hand ska den stat där moderföretaget eller investeraren hör hemma neka avdrag. Enligt ändringsdirektivet är investerarstaten den stat som inte är betalarstat. I andra hand ska betalarstaten neka avdraget. Det innebär att staten där det andra företaget hör hemma i skattehänseende i första hand ska neka avdrag för ränteutgiften och i andra hand ska Sverige neka avdrag för ränteutgiften.

Någon mismatchning uppkommer dock inte till den del som ett avdrag motsvaras av inkomst som tas upp till beskattning enligt lagstiftningen i både den stat där moderbolaget eller investeraren har sin hemvist och den stat där betalaren har sin hemvist (s.k. dubbel inkludering).

I exemplet ovan skulle således någon mismatchning inte uppkomma om det svenska företags inkomster även tas upp till beskattning i den andra staten. Det föreligger då inte någon situation med dubbla avdrag som inte motsvaras av dubbel inkludering.

Avsikten är inte att hybridreglerna ska tillämpas enbart på grund av skillnader avseende tidpunkten för när ett avdrag får göras respektive en inkomst ska tas upp. Enligt OECD:s BEPS-rekommendationer och ändringsdirektivet kan därför dubbel inkludering föreligga även när inkomsten tas upp till beskattning av det andra företaget under följande redovisningsperiod.

Mot denna bakgrund föreslås att avdrag för ränteutgift inte får göras om avdrag för samma utgift får göras av ett företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende och som ingår i samma intressegemenskap och ränteutgiften betalas av företaget i den andra staten. Avdrag får heller inte göras om ränteutgiften betalas av företaget i Sverige och avdrag inte nekas i den andra staten.

Avdrag får dock göras om den inkomst som företaget i Sverige tar upp även tas upp i den stat där det andra företaget hör hemma i skattehänseende. För att dubbel inkludering ska föreligga ska inkomsten tas upp inom tolv månader räknat från utgången av det beskattningsår som ränteutgiften hänför sig till. En sådan ordning bedöms motverka hybrida mismatchningar och säkra skattekontrollen.

Avdragsförbud vid avdrag utan inkludering

När det gäller hybrida mismatchningar som innebär att avdrag för en betalning får göras i en stat utan att motsvarande inkomst tas upp i den andra staten behandlar OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2) tre olika situationer. Den första situationen avser betalningar av ett hybridföretag, den andra situationen avser betalningar till ett hybridföretag och den tredje situationen betalningar som avser hybrida finansiella instrument. Dessa situationer behandlas även i ändringsdirektivet. Följande exempel kan illustrera de tre olika situationerna:

Exempel 1, betalning av ett hybridföretag. Anta att ett svenskt aktiebolag ägs av ett företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende. Det svenska aktiebolaget gör avdrag för ränta avseende en skuld till det andra företaget. I den stat där det andra företaget hör hemma anses dock skulden och räntebetalningen vara en företagsintern transaktion som inte ska beaktas. Inkomst som motsvarar räntebetalningen tas därmed inte upp till beskattning i den stat där det andra företaget hör hemma.

Exempel 2, betalning till ett hybridföretag. Anta att ett svenskt aktiebolag ägs av företag B som i skattehänseende hör hemma i stat B. Företag B är enligt lagstiftningen i stat B delägarbeskattat och innehas av företag som i skattehänseende hör hemma i stat C. Det svenska aktiebolaget gör en betalning för ränta avseende en skuld till företag B. Eftersom företag B är delägarbeskattat i stat B tas inkomsten från det svenska dotterbolaget inte upp till beskattning i stat B. I stat C betraktas dock företag B som ett eget skattesubjekt, och inte som ett delägarbeskattat företag, varför inkomsten inte heller tas upp till beskattning i stat C.

Exempel 3, hybrida finansiella instrument. Anta att ett svenskt företag är delägare i ett företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende. Det svenska företaget utfärdar ett hybridinstrument som innehas av det andra företaget. I Sverige klassificeras instrumentet som ett skuldinstrument och det svenska företaget får göra avdrag för räntebetalningar till företaget som hör hemma i en annan stat i skattehänseende. I den sistnämnda staten betraktas dock instrumentet som eget kapital och räntebetalningarna som skattefri utdelning.

För att neutralisera effekterna av situationerna med betalning av hybridföretag och hybrida finansiella instrument finns i OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2) en primär- och en sekundärregel. Även i ändringsdirektivet finns en primär- och en sekundärregel. För situationen med betalning till ett hybridföretag finns endast en primärregel. Reglerna anger vilken av de inblandade staterna som i första hand ska neutralisera effekten av den hybrida mismatchningen. Enligt primärregeln ska i första hand den stat i vilken det betalande företaget hör hemma neka avdrag. I andra hand ska den stat där det mottagande företaget hör hemma ta upp inkomsten till beskattning. I de tre exemplen ovan ska således Sverige enligt OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2) och ändringsdirektivet neka avdrag för gjorda räntebetalningar.

När det gäller den omvända situationen, dvs. att ett företag ska ta upp en utdelning från ett företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende till den del utdelningen får dras av i det företag som

lämnar utdelningen, infördes nya bestämmelser i svensk rätt den 1 januari 2016 i samband med genomförandet av rådets direktiv (EU) 2015/121 om ändring i moder- och dotterbolagsdirektivet³⁵ samt det internationella arbetet med OECD:s BEPS rekommendationer. De nya bestämmelserna har tagits in i 24 kap. 19 § IL och innebär att utdelning på andel som lämnas av ett utländskt företag ska tas upp till den del utdelningen får dras av som ränta eller liknande i det företag som lämnar utdelningen.

Mot denna bakgrund föreslås att avdrag för ränteutgifter till ett företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende och som ingår i samma intressegemenskap inte ska få göras om motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning av det andra företaget i den stat där det företaget hör hemma i skattehänseende och detta beror på skillnader i den rättsliga klassificeringen i skattehänseende av företagen, det finansiella instrumentet eller betalningen i Sverige och den andra staten eller i två eller flera andra stater.

I 24 kap. 19 § IL används uttrycket ”utländskt företag” för företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende. Eftersom uttrycket ”företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende” bedöms vara tydligare än uttrycket ”utländskt företag” förordas att detta uttryck används i lagtexten. Eftersom alla de nu aktuella bestämmelserna behandlar situationer med hybrida mismatchningar bör samma terminologi användas i de olika bestämmelserna. Motsvarande justering föreslås därför i 24 kap. 19 § IL.

Som anges ovan är inte avsikten att hybridreglerna ska tillämpas enbart på grund av skillnader avseende tidpunkten för när ett avdrag får göras och en inkomst ska tas upp. Av OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2) och ändringsdirektivet följer att en betalning som får dras av inom ramen för ett hybridinstrument och som inte kan förväntas tas upp till beskattning inom en rimlig tidsperiod ska anses ge upphov till en hybrid mismatchning. En betalning som tas upp till beskattning inom tolv månader räknat från utgången av betalarens beskattningsperiod anses ha tagits upp inom en rimlig tidsperiod.

För att en inkomst ska anses vara inkluderad föreslås därför att inkomsten hos mottagande företag ska tas upp till beskattning inom tolv månader räknat från utgången av det beskattningsår som ränteutgiften hänförs till. En sådan ordning bedöms motverka hybrida mismatchningar och säkra skattekontrollen.

Lagförslag

Förslaget föranleder en ändring i nuvarande 24 kap. 19 § IL samt att tre nya paragrafer, 24 kap. 15–17 §§, införs i IL. 24 kap. 19 § IL kommer att betecknas 24 kap. 41 § IL med anledning av omnumrering.

³⁵ Rådets direktiv (EU) 2015/121 av den 27 januari 2015 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, EUT L 21, 28.1.2015, s. 1–3.

7 En riktad begränsning av ränteavdrag för vissa interna skulder

7.1 Gällande rätt

Enligt reglerna om ränteavdragsbegränsning för vissa interna lån i 24 kap. 10 a–10 f §§ inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, får ränteutgifter avseende skulder inom en intressegemenskap som huvudregel inte dras av (24 kap. 10 b § IL). Företag 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. Med företag avses juridiska personer och svenska handelsbolag (24 kap. 10 a § IL).

Det finns olika undantag från huvudregeln i 24 kap. 10 b § IL. Enligt den s.k. tioprocentsregeln i 24 kap. 10 d § IL ska ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen dras av om inkomsten 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.

Vid sidan av tioprocentsregeln gäller den s.k. kompletteringsregeln i 24 kap. 10 d § andra stycket IL för t.ex. livförsäkringsföretag och pensionsstiftelser. Enligt den får ränteutgifter dras av om den som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften är skattskyldig till avkastningsskatt och om den ränta som under beskattningsåret har belöpt på skulden i genomsnitt inte överstiger 250 procent av den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret närmast före beskattningsåret. Bestämmelsen är även tillämplig på utländska företag som i den stat där de hör hemma beskattas på ett likartat sätt, under förutsättning att den skatt som företaget ska betala tas ut på en nivå som motsvarar avkastningsskatten.

Enligt ett undantag från den s.k. tioprocentsregeln och kompletteringsregeln får ränteutgifter inte dras av om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån (24 kap. 10 d § tredje stycket IL).

Avdrag kan även få göras enligt den s.k. ventilen för affärsmässigt motiverade förhållanden. Detta gäller om företaget kan visa att det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverat (24 kap. 10 e § IL). 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 företaget visa att även förvärvet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat för att avdrag ska få göras. Även en skuld som har ersatt en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen omfattas av bestämmelsen om förvärv av delägar rätter, om denna tillfälliga skuld avser ett sådant förvärv. Vid bedömningen av om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat ska särskilt beaktas om finansi-

ering 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. Ventilen gäller bara om det företag som har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett 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.

2013 års ränteavdragsbegränsningsregler för interna skulder gäller också vissa externa skulder, s.k. back-to-back-lån (24 kap. 10 c och 10 f §§ IL). Det innebär att reglerna tillämpas 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. Även undantagsreglerna tillämpas på back-to-back-lån.

Europeiska kommissionen har i en formell underrättelse den 27 november 2014 ifrågasatt om reglerna om ränteavdragsbegränsningar för vissa interna skulder står i överensstämmelse med etableringsfriheten i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF). Kommissionen gör i fråga om företag som kan lämna koncernbidrag till varandra gällande att reglerna i praktiken innebär en begränsning av etableringsfriheten som är oproportionerlig, dvs. går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet med lagstiftningen.

Regeringen har i sitt svar till kommissionen den 21 februari 2015 anslutit sig till den inställning som har kommit till uttryck i förarbetena till reglerna (se prop. 2012/13:1, Förslag till statens budget för 2013, finansplan och skattefrågor s. 268 f.). I svaret anför regeringen att reglerna är förenliga med etableringsfriheten. För det fall en inskränkning av etableringsfriheten skulle anses föreligga, anser regeringen att reglerna kan rättfärdigas och att de är proportionerliga.

I avsnitt 5.2 föreslås att det införs en generell begränsning av ränteavdrag i form av en EBIT-regel (avsnitt 5.2.2) eller EBITDA-regel (avsnitt 5.2.3). Förslaget på att införa en generell ränteavdragsbegränsningsregel väcker frågan om reglerna om ränteavdragsbegränsningar för vissa interna skulder behöver vara kvar och i så fall om de bör ges ett snävare tillämpningsområde.

7.2 De riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna bör snävas in

Bedömning: Det är nödvändigt med en särskild avdragsbegränsning för ränta på vissa skulder till företag i intressegemenskap (riktad ränteavdragsbegränsning) som komplement till den generella ränteavdragsbegränsningsregeln för att skydda bolagsskattebasen. 2013 års regler för begränsning av ränteutgifter avseende skulder inom en intressegemenskap bör dock ges ett snävare tillämpningsområde.

Skälen för bedömningen: Företagsskattekommittén (FSK) gör bedömningen att 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler i 24 kap. 10 a–10 f §§ IL bör behållas för att motverka risken för skatteundandragande, även om det införs generella ränteavdragsbegränsningsregler. Enligt FSK minskar visserligen möjligheten till skatteundandragande genom den begränsning som FSK har föreslagit motsvarande 20 procent av EBIT, men det finns fortfarande möjlighet till skatteplanering med ränteavdrag upp till den föreslagna begränsningen. FSK uppskattade att ett sådant skatteundandragande skulle kunna leda till avdrag som ger upphov till ett skattebortfall i storleksordningen 3–10 miljarder kronor. FSK föreslår inte några förändringar av de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna.

Vid remissbehandlingen av FSK:s förslag har det framförts kritik mot förslaget att 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler ska behållas (se avsnitt 3.4).

Av Skatteverket rapport från den 12 januari 2016 ”Skatteplanering med ränteavdrag i företagssektorn, Uppföljning av tillämpningen av 2013 års regler samt externa lån” (dnr 131 674362-15/113) framgår det att det fortfarande förekommer skatteplanering med interna räntor i betydande omfattning, men att den omfattas av den nuvarande lagstiftningen och därför kan angripas med stöd av den.

Internationell skatteplanering undergräver legitimiteten i skattesystemet och påverkar spelplanen mellan internationella koncerner och inhemska företag negativt. Det är därför viktigt att även fortsättningsvis motverka den form av skatteplanering som 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler avser. Trots den generella ränteavdragsbegränsningsregeln baserad på EBIT eller EBITDA som föreslås i avsnitt 5 och det avdragsförbud som föreslås för ränta vid gränsöverskridande situationer (se avsnitt 6) bedöms det vara nödvändigt med kompletterande ränteavdragsbegränsningsregler för att skydda den svenska bolagsskattebasen mot skatteplanering med hjälp av ränteupplägg inom en intressegemenskap. Utan sådana regler skulle skatteundandragande kunna ske med belopp motsvarande den kvittning av räntekostnader som får göras mot ränteintäkter och upp till nivån för avdragsunderlaget. Om det inte ska uppstå möjligheter till sådant skatteundandragande vid ett införande av den föreslagna modellen behövs någon form av kompletterande riktade ränteavdragsbegränsningsregler.

Kompletterande ränteavdragsbegränsningsregler kan utformas på olika sätt. Ett alternativ är att ränteavdrag inom intressegemenskaper bara får

göras upp till en viss nivå (s.k. avdragstak), vilket FSK övervägde. Nackdelen med den utformningen är emellertid att skatteplanering med ränteavdrag kan göras inom ramen för avdragsutrymmet. Ett annat alternativ är att slopa rätten att dra av samtliga ränteutgifter inom intressegemenskaper. Nackdelen med en sådan utformning är dock att den skulle vara mycket långtgående.

Ytterligare ett alternativ är att ersätta 2013 års regler med en objektiv regel för ränta på interna skulder som exempelvis skulle kunna innebära att avdrag inte får göras för en viss procent av räntan. Den regeln skulle komplettera den generella ränteavdragsbegränsningsregeln. En fördel med en sådan regel är att den skulle vara mer förutsebar än en subjektiv regel. Skillnaden mellan en objektiv och en subjektiv regel är i detta sammanhang att en subjektiv regel tar hänsyn till de individuella omständigheterna i det särskilda fallet utifrån givna kriterier. Nackdelen med en objektiv regel är emellertid att den inte skulle vara inriktad på vissa fall av skatteundandraganden, utan den skulle träffa alla interna skulder. Den låga träffsäkerheten skulle inte minska aggressiv internationell skatteplanering i avsedd omfattning. Av det skälet är det inte lämpligt med en sådan regel.

De hittills nämnda alternativen för att utforma kompletterande ränteavdragsbegränsningsregler är inte lämpliga. För att motverka skatteplanering med hjälp av ränteupplägg inom en intressegemenskap är det lämpligaste alternativet i stället att behålla de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna. Tillämpningsområdet för reglerna bör dock inskränkas, bl.a. med anledning av de förändringar i övrigt som föreslås avseende avdragsrätten för ränteutgifter i företagssektorn.

7.3 Utformningen av de riktade reglerna om ränteavdragsbegränsning för vissa interna skulder

7.3.1 Vilka situationer omfattas?

Förslag: Avdrag för ränteutgifter som omfattas av de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna får bara göras 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 vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet. I övriga fall får avdrag göras om det företag som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats för inkomsten med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där företaget hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.

Ränteutgifterna får dock inte dras av om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

Om en skuld till ett företag i intressegemenskapen avser ett förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen, får avdrag bara göras om även förvärvet är väsentligen affärsmässigt motiverat.

Om en skuld har ersatt en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen och denna skuld avser ett förvärv av delägar rätt, så ska skulden anses avse förvärvet.

Bestämmelserna som rör vissa externa skuldförhållanden, s.k. back-to-back-lån utvidgas till att omfatta alla interna lån. Sådana lån omfattas av förslagen ovan, med undantag för regeln om tillfälliga skulder.

Skälen för förslaget

Som framgår ovan under avsnitt 7.1 har Europeiska kommissionen i en formell underrättelse den 27 november 2014 ifrågasatt om ränteavdragsbegränsningsreglerna står i överensstämmelse med etableringsfriheten i FEUF avseende konventionellt beskattade företag. Där framgår även att regeringen anser att reglerna är förenliga med EU-rätten.

Ovan föreslås en generell begränsning av möjligheten att göra ränteavdrag som omfattar både interna och externa lån (avsnitt 5). En generell ränteavdragsbegränsning i form av en EBIT- eller EBITDA-regel på 35 procent respektive 25 procent kommer att minska möjligheten till aggressiv skatteplanering med ränteavdrag. Det bedöms därför vara lämpligt att den riktade avdragsbegränsningen ska gälla i de situationer som är särskilt angelägna för att skydda skattebasen mot skatteplanering utöver den generella begränsningen. Det bör även beaktas att det avdragsförbud som föreslås för ränta vid gränsöverskridande situationer begränsar ränteavdrag i vissa fall (se avsnitt 6).

I samband med att 2013 år riktade ränteavdragsbegränsningsregler ses över skulle det kunna övervägas att ändra tillämpningsområdet till att endast omfatta vissa transaktioner. Syftet skulle vara att reglerna då riktas in på en viss form av skatteplanering med interna lån. En nackdel med en sådan utformning är att företag då måste särskilja vad lånet har använts till. En sådan reglering skulle även vara enkel att kringgå. Ett exempel är genom att lånet används för att lämna ett kapitaltillskott i stället till ett företag inom intressegemenskapen som i sin tur vidtar den tänkta transaktionen. För att undvika kringgåenden skulle det behövas kompletterande regler som begränsar avdragsrätten i varje specifik situation, vilket skulle medföra en komplicerad reglering (se prop. 2012/13:1 s. 236).

Av Skatteverkets rapport den 12 januari 2016 ”Skatteplanering med ränteavdrag i företagssektorn – Uppföljning av tillämpningen av 2013 års regler samt externa lån” (dnr 131 674362-15/113) framgår det att det fortfarande förekommer skatteplanering med interna räntor i betydande omfattning. Interna skulder kan skapas på många olika sätt. Vid sidan av förvärv av delägarätter kan det t.ex. ske genom att lån upptas för förvärv av koncernfordringar eller andra rörelsetillgångar eller för utdelning.

Mot denna bakgrund bör tillämpningsområdet inte ändras för den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln, dvs. alla lån inom en intressegemenskap bör omfattas. Detta innebär exempelvis att ränteutgifter på interna lån som används för förvärv av fordringsrätter, lån för vinstutdelning och upplupen ränta när räntan inte betalats kontant samt nya interna lån som ersätter tillfälliga lån vid förvärv av delägarätter omfattas.

Undantagsreglerna ersätts

2013 års ränteavdragsbegränsningsregler innehåller flera undantagsregler och kompletteringsregler. Av Skatteverkets rapport den 10 januari 2017 framgår det att tioprocentsregeln är svårtillämpad när det gäller det hypotetiska testet och bedömningen av ”den som faktiskt har rätt till inkomsten”. För att inte komplicera systemet i onödan är det lämpligt att ersätta undantagsreglerna. Ändringarna kan göras på olika sätt.

Ett sätt är att införa undantag i form av ett objektiva i stället för ett subjektivt test. Bedömningen är dock att ett objektiva test inte skulle kunna utformas med en sådan träffsäkerhet att den skatteplanering som den riktade regeln är avsedd att träffa skulle motverkas.

Ett annat sätt är att endast behålla ventilen för affärsmissigt motiverade förhållanden. Det är dock inte aktuellt eftersom det skulle innebära att fler skuldförhållanden än vad som är avsett skulle träffas.

Ett tredje sätt är ha kvar en liknande regel som det undantag som gäller för tioprocentsregeln, dvs. att avdrag inte får göras om skuldförhållandet har uppkommit huvudsakligen för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Detta skulle gälla oavsett om inkomsten beskattades med 10 procent eller inte hos mottagaren av räntebetalningen. En fördel med en sådan regel är att den bedöms vara träffsäker utifrån syftet att komma åt skatteplanering med ränteavdrag avseende interna skulder. Vid bedömningen av utformningen av den riktade regeln bör det beaktas att den även ska samverka med den

generella ränteavdragsbegränsningsregeln (i form av en EBIT-regel eller en EBITDA-regel) och de föreslagna reglerna mot hybrida mismatchningar och att ränteavdrag kommer att begränsas även enligt dessa regler. Reglerna mot hybrida mismatchningar kommer att vara tillämpliga i vissa fall som omfattas av 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler.

Sammantaget bedöms det vara mest lämpligt med en regel som innebär att avdrag inte får göras för interna lån om skuldförhållandet har uppkommit uteslutande eller så gott som uteslutande för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Med en sådan utformning blir tillämpningsområdet avsevärt mycket snävare än i dag. Syftet med den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln är att den ska omfatta sådan aggressiv skatteplanering med ränteavdrag som är särskilt angelägen att förhindra för att skydda skattebasen och där den generella ränteavdragsbegränsningsregeln och avdragsförbudet vid hybrida mismatchningar inte är tillräckliga. En sådan regel fungerar som en särskild missbruksregel för interna skulder. Den föreslagna utformningen bedöms vara förenlig med FEUF.

Mot denna bakgrund föreslås det att undantagsreglerna i sin nuvarande form ersätts av en regel som innebär att avdrag inte får göras för ränteutgifter som avser interna skulder om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

Det är företaget som ska visa att förutsättningarna för avdrag är uppfyllda. Inga ändringar föreslås således när det gäller frågan om enligt vilka regler prövningen ska göras (se prop. 2012/13:1 s. 250 f.). Detta innebär att prövningen ska ske enligt samma regler som gäller för andra avdragsyrkanden i inkomstskattelagen. Enligt huvudregeln i 66 kap. 21 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, ska beslut om omprövning till nackdel för den skattskyldige meddelas inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (tvåårsfristen). Efter tvåårsfristen kan beslut om efterbeskattning fattas (66 kap. 27 § SFL). En sådan utformning bedöms vara förenlig med FEUF.

Har skuldförhållandet uppkommit uteslutande eller så gott som uteslutande för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån?

Vid bedömningen av om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har tillkommit för att uppnå en väsentlig skatteförmån bör vägledning hämtas från vad som följer av förarbetena till den nu gällande lagstiftningen (se bl.a. prop. 2012/13:1 s. 253 och 254 samt s. 333 och 334). Där framgår bl.a. att hela skuldförhållandet ska beaktas vid bedömningen. Detta innebär att hela låntagarens skuldsituation ska beaktas och att en prövning ska göras utifrån både gäldenärens och borgenärens perspektiv.

Med ”uteslutande eller så gott som uteslutande” avses i inkomstskattelagen från cirka 90–95 procent upp till 100 procent (se prop. 1999/2000:2 del 1 s. 504). Det handlar således om skuldförhållanden med en mycket hög grad av skatteplanering. Som anges ovan är syftet att komma åt aggressiv skatteplanering med interna skulder som andra regler inte motverkar.

I likhet med vad som gäller enligt dagens regler är det varken möjligt eller lämpligt att i lagtext ge någon uttömmande uppräkningslista av i vilka fall avdrag ska göras respektive inte får göras. Det är i stället nödvändigt att ange vissa generella kriterier för när begränsningen är avsedd att gälla. Inte heller är det möjligt att ange någon exakt beloppsgräns för när en väsentlig skatteförmån föreligger, men det ska inte röra sig om mindre belopp.

Samma faktorer som ska beaktas enligt 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler bör beaktas vid den bedömning som ska göras vid tillämpning av den riktade regeln. Det bör noteras att det inte handlar om någon uttömmande uppräkningslista utan endast rör sig om exempel. Hänsyn bör exempelvis tas till om det handlar om slussning, kapitalets ursprung, beskattningsnivån hos mottagaren eller om det är egenupparbetade medel som lånas ut. Ett av flera exempel som anges i förarbetena till 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler är ett företag som har stora underskott och som saknar medel att låna ut ändå agerar som långgivare genom att en fordran flyttas av skatteskäl.

Det finns också anledning att beakta hur strukturen ser ut och om olika former av hybridinstrument eller hybridföretag har använts på ett sätt som leder till en förmånlig skattesituation. Avseende det sistnämnda får hänsyn tas till att hybridsituationer kan neutraliseras exempelvis genom bestämmelsen om utdelning på vissa utländska andelar i 24 kap. 19 § IL samt av de regler mot hybrida mismatchningar som föreslås införas (se avsnitt 6). Ytterligare ett fall där avdragsrätten kan ifrågasättas är att det inom en intressegemenskap i samband med förvärv av delägaraktier bildas nya bolag vars huvudsakliga funktion är att inneha lånefordran.

I likhet med vad som sägs i prop. 2012/13:1 s. 252 bör det även i fortsättningen tas hänsyn till den särskilda skattesituation som företag som kan göra avdrag för utdelning befinner sig i (se prop. 2008/09:65 s. 65). Enligt nämnda förarbeten är omständigheter som talar för att det rör sig om sådana skattefördelar som regeln är avsedd att träffa t.ex. lån för att finansiera ett intresseföretags förvärv av delägaraktier från ett annat företag inom intressegemenskapen eller att räntan på de interna lånen avviker på ett märkbart sätt.

På motsvarande sätt som gäller enligt dagens regler ska kortfristiga skulder normalt sett anses vara affärsmässigt motiverade, vilket bl.a. innebär att normal s.k. cash-pool och internbanksverksamhet inte omfattas av begränsningen (se bl.a. prop. 2012/13:1 s. 258). Där framgår även att det normalt sett inte är fråga om kortfristiga skulder vid större investeringar. Vidare gäller även fortsättningsvis att en effektiv likviditetshantering inom en koncern är ett affärsmässigt skäl för skuldförhållandet. Detta ska dock vägas mot övriga omständigheter som legat till grund för skuldförhållandet och en prövning måste göras i varje enskilt fall av om avdrag ska få göras enligt den riktade regeln även avseende lån från en cash-pool eller internbank.

Särskilt om kapitaltillskott

Även kapitaltillskott är något som bör beaktas vid bedömningen. Faktorer som kan tala för att skulden uteslutande eller så gott som uteslutande har tillkommit för att uppnå skattefördelar är om långgivaren

har fått ett tillskott för att kunna lämna ett lån eller om långivaren tillskjuter sin fordran till ett annat företag i intressegemenskapen. I dessa situationer hade det företag som lämnat tillskottet till långivaren lika gärna kunnat lämna tillskottet till det företag som är i behov av finansiering.

Vad som sägs ovan gäller också om det långivande företaget hade kunnat lämna ett tillskott i stället för ett lån. Högsta förvaltningsdomstolen gör i avgörandena den 30 november 2011 (HFD 2011 ref. 90 I-V och mål nr 7649-09) och den 27 januari 2012 (HFD 2012 ref. 6 och HFD 2012 not. 3) bedömningen att koncerninterna förvärv som finansieras med koncerninterna lån inte innebär någon ökad skuldbelastning för koncernen som helhet, men kan medföra en lägre skattekostnad för den. Vidare konstaterar domstolen att sådana omstruktureringar i de allra flesta fall i stället kan ske genom tillskott.

Mot denna bakgrund är – i likhet med vad som gäller enligt 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler – frågan om tillskott kunnat lämnas en sådan omständighet som bör beaktas tillsammans med övriga relevanta omständigheter vid tillämpningen av den nu föreslagna regeln (se prop. 2012/13:1 s. 253). En bedömning ska göras i varje enskilt fall av om tillskott kunnat lämnas. Vid bedömningen av om det varit möjligt med sådan finansiering bör hänsyn exempelvis tas till om det finns faktiska juridiska hinder för att lämna tillskott enligt lagstiftningen i det land där företaget hör hemma.

Även fortsättningsvis bör bedömningen av om tillskott kunnat lämnas göras på intressegemenskapsnivå, dvs. inte bara utifrån det långivande och det låntagande företaget. I sammanhanget kan det konstateras att det i de fall som har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen har rört sig om en hög grad av inflytande.

De förtydliganden som görs i prop. 2012/13:1 s. 253 avseende investmentföretag gäller även vid prövningen enligt den föreslagna riktade begränsningsregeln. Detta betyder bl.a. att utgångspunkten är att investmentföretagen inte har möjlighet att lämna tillskott i stället för lån på grund av deras särskilda situation som innebär att substansrabatten påverkar valet av investeringsform. Det kommer dock alltid vara omständigheterna i det enskilda fallet som blir avgörande för om ränteutgifterna ska få dras av eller inte vid tillämpning av den riktade begränsningsregeln.

Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) har i skrivelser den 22 maj 2015 (Fi2015/3131) och den 15 juni 2016 (Fi2016/02421) hemställt att regeringen snarast måste ta initiativ till en ändring av den s.k. ventilen i 24 kap. 10 e § IL så att hänsyn tas till de förhållanden som råder för verksamhet som kommuner och landsting bedriver genom aktiebolag. SKL anser att det finns problem vid tillämpningen av denna bestämmelse och den omständigheten att det då ska beaktas om finansieringen i stället hade kunnat ske genom kapitaltillskott. SKL tar upp att Skatteverket i ställningstagandet den 10 mars 2014 Tillämpning av den s.k. ventilen i ränteavdragsbegränsningsreglerna inom intressegemenskaper där långivaren är kommuner och liknande skattebefriade subjekt (dnr 131 125056-14/111) har gett uttryck för en tolkning av tillämpningen av ventilen som är för restriktiv och har fått till följd att kommuner och landsting avvecklar sina internbanker. Enligt SKL medför det osäkrare

placeringar av tillgängliga medel och dyrare lån. I första hand anser SKL att bl.a. kommunsektorn bör undantas. Om det inte anses möjligt anser SKL att ett alternativ skulle kunna vara att bestämmelserna om att det vid bedömningen av om affärsmässigheten särskilt ska beaktas om finansieringen kunnat ske genom tillskott kompletteras med ytterligare faktorer som också ska beaktas. Som exempel anges skälen för internlånen, företagets soliditet och räntans storlek. Då blir det enligt SKL tydligt att en mer nyanserad bedömning måste ske än vad Skatteverket gett uttryck för i tillämpningen.

I likhet med vad som gäller för 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler är utgångspunkten att reglerna ska vara neutrala och omfatta alla juridiska personer. De bör därför inte innehålla undantag för vissa sektorer. Något undantag för kommunsektorn som SKL efterlyser är således inte lämpligt. Tillämpningen av tillskottsregeln har dock fått en alltför strikt tillämpning. Det bör därför inte längre uttryckligen framgå av lagtexten att möjligheten att lämna tillskott särskilt ska beaktas. På motsvarande sätt som var avsikten med 2013 års tillskottsregel, ska även andra omständigheter som påverkar om det är möjligt att lämna tillskott beaktas (se prop. 2012/13:1 s. 260 ff.). Exempelvis skälen för internlånen och nivån på räntan är sådant som bör beaktas vid den samlade bedömning som ska göras. Andra omständigheter som fortsatt bör tala för att avdrag för ränteutgifter inte bör få göras är att det rör sig om internt finansierade interna förvärv.

Förvärv av delägarätter

I ventil finns en särskild regel avseende förvärv av delägarätter från ett företag som ingår i intressegemenskapen eller som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen. För att avdrag ska få göras ska även förvärvet av delägarätter och skuldförhållandet vara huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Det räcker således inte att endast skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Det gäller även om externa förvärv normalt kan antas göras av affärsmässiga skäl om mottagaren är ett oberoende företag (se prop. 2012/13:1 s. 256).

Avseende skatteplanering vid förvärv av delägarätter ska det inte vara möjligt att undvika att träffas av begränsningen genom att endast visa att kriterierna är uppfyllda avseende en del av ett skatteplaneringsförfarande, dvs. att skuldförhållandet inte uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit av skatteplaneringsskäl. En liknande regel som den nu gällande behövs för att den riktade begränsningsregeln ska motverka skatteplanering med ränteavdrag på avsett sätt vid förvärv av delägarätter. Med hänsyn till att det även införs andra regler som begränsar avdragsrätten för ränta bedöms det dock vara tillräckligt att regeln omfattar interna förvärv av delägarätter.

Mot denna bakgrund föreslås att kriteriet ”huvudsakligen” ändras till en lägre grad. Avsikten är att avdrag inte ska få göras om förvärvet inte har skett av genuint affärsmässiga skäl. För att uppnå detta är det lämpligt att använda något av de andra kvantifierande uttryck som gäller enligt inkomstskattelagen. Det skulle inte vara ändamålsenligt att använda det lägsta uttrycket ”ringa”. Om det endast finns ringa affärsmässiga skäl för ett förvärv bör det inte vara fråga om en genuin situation

och avdrag bör inte få göras. Inte heller ”klart övervägande del” eller ”övervägande” bedöms lämpligt eftersom fler fall än avsett skulle kunna träffas av begränsningen. I stället föreslås att om en skuld avser förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen så får ränteutgifterna bara dras av om förvärvet är väsentligen affärsmässigt motiverat. Detta gäller även om skuldförhållandet inte uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Med en sådan utformning får avdrag bara göras om det finns verkliga affärsmässiga skäl för förvärvet. Regeln bedöms vara förenlig med FEUF.

I likhet med vad som framgår av prop. 2008/09:65 s. 49, 50, 83 och 84 bör allt som anses som eller som ska behandlas som delägar rätt enligt 48 kap. 2 § IL omfattas. Där framgår också att det även gäller om förvärvet avser delägar rätt som utgör lagertillgångar eftersom bestämmelserna också tillämpas på sådan tillgång som anges i 48 kap. 2 § andra stycket och inget undantag görs för lagertillgångar. Av Högsta förvaltningsdomstolens dom (HFD 2011 ref. 90 V) framgår att förvärv av andelar genom nyemission omfattas av bestämmelserna.

Tillfälliga lån

Med ett tillfälligt lån avses en situation då en skuld till ett företag inom intressegemenskapen har ersatt ett tillfälligt externt lån. För att motverka kringgåenden bör regeln som gäller tillfälliga lån behållas. Detta gäller trots att nya interna lån som ersätter tillfälliga lån vid förvärv av delägar rätt omfattas av den riktade regeln.

I likhet med vad som gäller enligt 2013 års regler ska det inte vara möjligt att omvandla ett förvärvslån till ett vanligt internt lån med hjälp av ett tillfälligt externt lån och därigenom undvika att omfattas av villkoret att förvärvet ska vara affärsmässigt. Det föreslås således att avdragsrätten ska kunna begränsas om den tillfälliga skulden avser förvärv av en delägar rätt från företag som ingår i intressegemenskapen och förvärvet inte är väsentligen affärsmässigt.

Avdrag får inte göras för ränteutgifter till lågskattejurisdiktioner

Enligt 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler får avdrag inte göras för ränteutgifter till lågskattejurisdiktioner även om förhållandena är huvudsakligen affärsmässiga. Det kommer till uttryck genom att avdrag endast får göras enligt ventilen om räntemottagaren hör hemma inom EES eller, under vissa villkor, i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal.

Som skäl för begränsningen anges bl.a. att det finns stora incitament att av skattemässiga skäl etablera koncerninterna skuldförhållanden som medför att vinster upparbetade i Sverige inte beskattas här, vilket utgör ett allvarligt hot mot bolagsskattebasen. Som exempel nämns att en koncern kan strukturera ett låneförhållande inom intressegemenskapen på ett sådant sätt att räntan betalas till en mottagare i en jurisdiktion med mycket låg beskattning eller ingen beskattning alls (se prop. 2012/13:1 s. 263 f.).

Även med beaktande av att det införs ett nytt system för ränteavdrag, bl.a. i form av en generell EBIT- eller EBITDA-baserad begränsning,

finns det fortfarande skäl för att avdrag inte bör få göras för ränteutgifter till lågskattejurisdiktioner. Det innebär att en motsvarande regel som den som gäller i dag bör finnas i den riktade begränsningsregeln. Därför bör möjligheten att göra avdrag avgränsas till räntebetalningar till företag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och vissa skatteavtalssituationer.

Som framgår ovan föreslås det att tioprocentsregeln ska tas bort som allmän undantagsregel. För att begränsningen ska träffa räntebetalningar till lågskattejurisdiktioner behövs därför en särskild regel som innebär att i situationer där inkomsten beskattas med minst 10 procent ska avdragsrätten prövas enligt de ovan föreslagna reglerna.

Vid tillämpning av den nu gällande tioprocentsregeln ska man se till om ”inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där företaget hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten” (se bl.a. prop. 2008/09:65 s. 59 ff.). Detta innebär att det ska handla om ”den som faktiskt har rätt till inkomsten” eller annorlunda uttryckt ”den verkliga mottagaren” för att avdrag ska få göras för ränteutgiften. Vidare innehåller regeln ett s.k. hypotetiskt test som innebär att bedömningen ska avse den specifika inkomsten isolerat när beskattningsnivån avgörs. För att motverka skatteplanering t.ex. genom slussning och för att skydda skattebasen bör regeln ha en motsvarande utformning som i dag.

Mot denna bakgrund föreslås det att avdrag endast får göras för ränteutgifter som omfattas av den riktade regeln 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 vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet. Vidare får avdrag göras om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten skulle ha beskattats för inkomsten med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där företaget hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten. I övriga fall får avdrag inte göras enligt den riktade begränsningsregeln. Det innebär att avdrag inte får göras för ränteutgifter som betalas till lågskattejurisdiktioner. Som framgår ovan får avdrag dock inte göras om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

Back-to-back-lån

Syftet med de nu gällande reglerna som rör vissa externa skuldförhållanden (s.k. back-to-back-lån) är att motverka kringgåenden genom att en extern långivare används som mellanhand exempelvis vid ett förvärv. Detta kan ske genom att ett företag i intressegemenskapen (t.ex. i en lågskattejurisdiktion) lånar ut pengar till den externa långgivaren och därigenom får en fordran. Denne lånar i sin tur ut pengarna till ett företag i intressegemenskapen.

Trots att det föreslås en generell EBIT- eller EBITDA-baserad ränteavdragsbegränsningsregel bedöms det nödvändigt att ha kvar back-to-

back-regler i den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln för att motverka skatteplanering med ränteavdrag.

Enligt de nu gällande back-to-back-reglerna omfattas förvärv av en delägar rätt från ett företag i intressegemenskapen eller i ett företag som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen av begränsningarna (se prop. 2012/13:1 sid. 265–267).

Som framgår ovan kan skatteplanering med interna lån ske på många olika sätt. Det är därför inte ändamålsenligt att avgränsa back-to-back regeln till vissa förvärv av delägar rätter. Detta gäller trots de svårigheter som kan finnas med att följa lån och bedöma om det finns samband mellan ett externt lån och en fordran inom intressegemenskapen samt att det alltid är en tredje part som är involverad. En skillnad jämfört med den nu gällande avgränsningen är att den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln föreslås snävas in till situationer då det uteslutande eller så gott som uteslutande handlar om att uppnå skattefördelar.

Av Skatteverkets rapport den 10 januari 2017 ”Skatteplanering med ränteavdrag i företagssektorn – Uppföljning av tillämpningen av 2013 års regler samt externa lån (dnr 131 533857-16/113) framgår det att Skatteverkets uppfattning är att det är nödvändigt att back-to-back regeln har samma omfång som regelverket i övrigt för att det inte ska bli för lätt att kringgå reglerna.

För att motverka kringgåenden och för att skydda skattebasen bedöms det vara ändamålsenligt att utöka tillämpningsområdet för back-to-back-lån till alla interna lån.

Mot denna bakgrund föreslås det att avdrag inte får göras för ränteutgifter för back-to-back-lån om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. På motsvarande sätt som följer av den nu gällande regeln så kan omständigheter som har samband med den externa fordran beaktas. I avsnittet ovan tas olika omständigheter upp som ska beaktas vid bedömningen. Detta ska ske med hänsyn tagen till att förutsättningarna skiljer sig åt något eftersom det är en extern part inblandad (se prop. 2012/13:1 s. 266 ff.).

En förutsättning för avdrag enligt den nu gällande ventilen är att både förvärvet och skuldförhållandet som ligger till grund för ränteutgiften är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Detta gäller även för back-to-back-lån. Ovan föreslås det att vid förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen får ränteutgifter hänförliga till den skuld som avser förvärvet bara dras av om förvärvet är väsentligen affärsmässigt motiverat. Regeln innebär att avdrag annars inte får göras, även om skuldförhållandet inte har uppkommit uteslutande eller så gott som uteslutande för att uppnå skattefördelar. Det bedöms vara ändamålsenligt att behålla en motsvarande förutsättning för att göra avdrag även för back-to-back-lån vid sådana förvärv av delägar rätter. Vad som anges ovan om tillämpningen ska även gälla avseende back-to-back-lån.

Ovan föreslås det att den riktade regeln bör innehålla en begränsning som motsvarar den som gäller enligt 2013 års regler avseende räntebetalningar till lågskattejurisdiktioner. Tillämpningsområdet för ventilen avseende regeln om back-to-back-lån är redan begränsat till sådana situationer. Det bedöms lämpligt att detta även bör gälla vid

tillämpning av den föreslagna regeln om back-to-back-lån. Detta innebär att avdrag endast bör få göras för ränteutgifter som omfattas av den riktade regeln om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet. Vidare bör avdrag få göras om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats för inkomsten med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där företaget hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten. Vad som sägs ovan om denna avgränsning ska även gälla för back-to-back-lån.

Lagförslag

De föreslagna ändringarna tas in i den nya 24 kap. 18–22 §§ IL.

7.3.2 Definitioner

Förslag: 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
- företagen står under i huvudsak gemensam ledning.

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 behandlas som en delägarrätt.

Med företag avses juridiska personer och svenska handelsbolag.

Skälen för förslaget: Med hänsyn till att det föreslås ett nytt system för ränteavdragsbegränsningsregler finns det anledning att se över om det är lämpligt att föreslå ändringar av definitionen av intressegemenskap samt hur ränta bör definieras vid tillämpning av den särskilda bestämmelsen som gäller vissa lån inom en intressegemenskap (dvs. den riktade begränsningsregeln).

2013 års ränteavdragsbegränsningsregler innebar att definitionen av intressegemenskap ändrades från att ett företag skulle ha ett ”bestämmande inflytande” till att ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett ”väsentligt inflytande” i det andra företaget för att de ska vara i intressegemenskap med varandra (se prop. 2012/13:1 s. 239). De skäl som anfördes i förarbetena till 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler är fortfarande giltiga. Det är ändamålsenligt att behålla definitionen av intressegemenskap. Det saknas därför skäl att ändra definitionen av begreppet ”intressegemenskap” (se 24 kap. 10 a § IL). Företag anses även vara i intressegemenskap med varandra om de står under i huvudsak gemensam ledning.

Med företag avses juridiska personer och svenska handelsbolag. Det innebär att definitionen av företag är densamma som i den generella

ränteavdragsbegränsningsregeln. Vidare motsvarar den vad som följer av 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler.

När 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler infördes bedömdes det inte vara ändamålsenligt att införa en definition av vad som avses med ränta. Av förarbetena framgår att med ränta avses en kostnad för en kredit, dvs. det belopp som låntagaren betalar till långivaren utöver kapitalbeloppet som ersättning för att denne fått låna pengar. Det framgår även att vissa andra betalningar som går under annan benämning skatterättsligt jämföras med ränta.

I samband med remissbehandlingen av FSK:s förslag har det framförts att det skulle medföra problem att behöva tillämpa två olika slag av räntedefinitioner vid beskattningen. FSK föreslog att en vid definition av finansiella intäkter och finansiella kostnader skulle gälla för huvudförslaget och det alternativa förslaget. I avsnitt 8 föreslås en snävare definition som avser ränteutgifter och ränteinkomster. Det är lämpligt att samma definition ska gälla även för den riktade begränsningen av ränteavdrag. Genom denna definition kommer den riktade regeln bl.a. att omfatta vissa derivat och borgen.

I likhet med vad som gäller enligt 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler föreslås att 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 behandlas som en delägarrätt.

8 Definitionen av ränteutgifter och motsvarande ränteinkomster

8.1 Bakgrund

Uttrycket ränta i svensk rätt

Inkomstskattelagen innehåller inte någon uttrycklig definition av vad som avses med ränta i allmänhet eller mer specifikt med ränteinkomster och ränteutgifter. Alla inkomster i en näringsverksamhet (13 kap. 1 § inkomstskattelagen [1999:1229], förkortad IL) tas som utgångspunkt upp i inkomstlagen näringsverksamhet (15 kap. 1 § IL). Utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster ska dras av även om de inte är sådana utgifter (16 kap. 1 § första stycket IL). Från denna huvudregel görs ett antal undantag.

Ett exempel på ett undantag som innebär att avdrag inte får göras i vissa fall är ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. 10 a–10 f §§ IL som främst gäller inom en intressegemenskap. När reglerna infördes bedömdes det inte vara ändamålsenligt att införa en definition av vad som avses med ränta. Som utgångspunkt för prövningen av om avdrag ska få göras eller inte gäller att med ”ränteutgifter” avses ”en kostnad för en kredit, dvs. det belopp låntagaren betalar till långivaren utöver kapitalbeloppet som ersättning för att denne får låna pengar”. Det framgår även

att vissa andra betalningar som går under annan benämning skatterettsligt jämföras med ränta. Med ”ränta” avses emellertid inte utgifter för t.ex. borgen (se prop. 2008/09:65 s. 52 f.).

I inkomstslaget kapital ska vissa ersättningar behandlas som ränta. Det gäller ersättning när lån återbetalas i förtid, räntekompensation och tomt-rättsavgäld (se 42 kap. 7, 8 och 27 §§ IL).

Allmänt gäller att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd, oavsett hur de har betecknats (se t.ex. RÅ 2010 ref. 51). I det ligger att en förutsättning för att avdrag ska medges för ersättning som betecknas som ”ränta” är att det är fråga om ”ersättning för kredit” (se t.ex. RÅ84 1:19, RÅ85 1:25, RÅ85 1:37, RÅ 1987 ref. 78, RÅ 1987 ref. 145, RÅ 1989 ref. 127, RÅ 1989 not. 525, RÅ 1989 not. 526, RÅ 1990 ref. 34, RÅ 1997 ref. 63, RÅ 1999 ref. 14, HFD 2012 ref. 13 och HFD 2014 ref. 10). Det är den som är ”huvudgäldenär” för skulden och som har erlagt räntan som har avdragsrätten (se t.ex. RÅ 1927 ref. 44, RÅ 80 1:69 I–III och 1988 ref. 121).

I vid mening avses med ränta all avkastning på en fordran. I inskränkt mening avses med ränta avkastning som beräknas på fordringen enligt kreditavtalet. Utifrån det sistnämnda synsättet görs det vid kapitalvinstbeskattningen skillnad mellan ränta och kapitalvinster på fordringar. Vidare har avkastning på fordringar som beror på och kan beräknas med utgångspunkt i kredittiden och kreditbeloppet betraktats som ränta, dvs. förutsedd värdestegring eller ersättning (se t.ex. prop. 1989/90:110 Del 1 s. 458 ff., RÅ 1977 ref. 39, RÅ 1982 Aa 152, RÅ 1986 ref. 51 och RÅ 1986 ref. 59 I). Vid inlösen till fulla värdet av fordran som inte ger rätt till ränta och som förvärvats till pris under fordringens nominella belopp har skillnaden mellan detta belopp och förvärvspriset behandlats som ränta i inkomstslaget kapital (se RÅ 1988 ref. 2). Utifrån denna utgångspunkt har också vid kapitalvinstbeskattningen dels vissa finansiella instrument klassificerats som delägarrätt eller fordringsrätt, dels har avkastning på vissa finansiella instrument delats upp i kapitalvinst och ränta (se t.ex. RÅ 1994 ref. 19 och RÅ 1997 ref. 44 ang. nollkupongobligationer, RÅ 1994 ref. 21 I–II ang. aktieindexobligationer, RÅ 1995 ref. 71 I–III ang. realränteobligationer, RÅ 1999 ref. 14 ang. avtal om räntegaranti (CAP-avtal), RÅ 1999 ref. 69 ang. valutaobligationer, RÅ 2001 ref. 21 I ang. omvända konvertibler, RÅ 2002 not. 51 ang. aktiekorgbevis, RÅ 2003 ref. 48 ang. aktieobligationer, RÅ 2008 ref. 3 ang. marknadsobligationer samt RÅ 2001 not. 160 och RÅ 2007 ref. 3 ang. s.k. swapavtal).

Ränta i OECD:s modellavtal

I artikel 11 i OECD:s modellavtal avses med ränta inkomst av varje slags fordran, oavsett om den säkerställts genom inteckning i fast egendom eller inte och oavsett om den medför rätt till andel i gäldenärens vinst eller inte, särskilt inkomst av värdepapper som utfärdats av staten och inkomst av obligationer eller vinstandelsbevis (”debentures”), däri inbegripna agiobelopp och vinster som hänför sig till sådana värdepapper, obligationer eller debentures. Straffavgift på grund av sen betalning anses dock inte som ränta (artikel 11.3). Definitionen av uttrycket ränta i artikel 11 gäller bara vid tillämpningen av den artikeln. Uttrycket ”ränta”

i artikel 11 omfattar, enligt punkt 19 i kommentaren till nämnda artikel, inte sådana inkomster som omfattas av uttrycket ”utdelning” i artikel 10. Av punkt 21.1 i kommentaren till artikel 11.3 framgår att uttrycket ”ränta” som utgångspunkt inte omfattar ersättningar som följer av vissa slag av nya finansiella instrument där det inte finns en underliggande skuld. Det gäller t.ex. ränteswappar med lång löptid (”Interest Rate Swaps”).

Ränta i OECD:s BEPS-rekommendationer

Enligt OECD:s BEPS-rekommendationer, åtgärd 4 (se avsnitt 3.5.1) bör ränteavdragsbegränsningsregler som ska motverka skattebaseroering och vinstförflyttning gälla alla former av skulder och andra finansiella betalningar som ekonomiskt motsvarar ränta. Dessa former av betalningar inkluderar sådana som är kopplade till finansieringen av ett företag och bestäms genom att tillämpa en fast eller variabel procentsats på ett faktiskt eller nominellt kapital över tiden. Enligt rekommendationen bör en sådan regel också gälla för andra kostnader som uppkommer i samband med anskaffning av kapital, inklusive uppläggningsavgift och garantiavgifter.

Rekommendationen innehåller en icke-uttömmande lista med exempel på vilka former av betalningar som bör omfattas av en ränteavdragsbegränsningsregel, samtidigt som det är upp till varje land att avgöra hur detta ska komma till uttryck i nationell rätt, med beaktande av befintliga definitioner av ränta och andra betalningar. I rekommendationen anges att ränteavdragsbegränsningsregeln bör tillämpas på (i) ränta på alla former av skulder, (ii) betalningar som ekonomiskt motsvarar ränta och (iii) kostnader som uppkommer i samband med införskaffandet av kapital (se rekommendationens avsnitt 2 och annex D, exempel 3).

I rekommendationen nämns vissa poster som inte bör omfattas av en ränteavdragsbegränsning. Som exempel nämns valutakursvinster och valutaförluster som inte har samband med lånat kapital, ersättning på derivatinstrument och valutasäkringsavtal som inte gäller lånat kapital såsom råvaruderivat, rabatter som inte gäller lånat kapital, leasingavgiften vid operationella leasingavtal, ersättning för rätten att använda intellektuella rättigheter eller upplupen ränta på avsättningar till pension i balansräkningen.

Ränta (”lånekostnader”) i direktivet mot skatteundandraganden

Med uttrycket ”lånekostnader” i rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (direktivet mot skatteundandraganden) (artikel 2.1) avses detsamma som följer av OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 4), nämligen räntekostnader för alla former av skulder, andra kostnader som ekonomiskt motsvarar ränta och kostnader som uppkommer i samband med införskaffandet av kapital, enligt definitionen i nationell rätt, inbegripet – men inte begränsat till – betalningar avseende vinstandelslån, tillskriven ränta på instrument som konvertibla obligationer och nollkupongsobligationer, belopp enligt alternativa finansieringsarrangemang, t.ex. islamisk finansiering, finansieringskostnadsdelen i betalningar för finansiell

leasing, kapitaliserad ränta som ingår i balansräkningsvärdet av en därtill relaterad tillgång, eller nedskrivning av kapitaliserad ränta, belopp som i förekommande fall mäts med hänvisning till avkastningen på finansiering inom ramen för internprissättningsregler, belopp avseende fiktiv ränta inom ramen för derivatinstrument eller säkringsarrangemang med anknytning till ett subjekts lån, vissa utländska valutakursvinster och valutakursförluster på lånat kapital och instrument med anknytning till införskaffandet av kapital, garantiavgifter för finansieringsarrangemang, arrangemangsavgifter och liknande kostnader som gäller upplåning av kapital.

8.2 Vad som avses med ränteutgifter och ränteinkomster bör definieras

Förslag:

Med ränteutgifter avses vid tillämpning av 24 kap. inkomstskattelagen

- ränta och andra utgifter för kredit, och
- utgifter som är jämförbara med ränta.

Med ränteinkomster avses vid tillämpning av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln inkomster som motsvarar ränteutgifter.

Skälen för förslaget

En räntedefinitions tillämpningsområde och terminologi

För att genomföra en reglering av det slag som omfattas av BEPS-rekommendationen och direktivet mot skatteundandraganden förutsätts att ränta är definierad. Eftersom inkomstskattelagen saknar en definition av vad som utgör ränta bör en sådan definition införas.

Vid utformningen av definitionen ska i fråga om den generella ränteavdragsbegränsningsregeln i form av en EBIT-regel (avsnitt 5.2.2) eller EBITDA-regel (avsnitt 5.2.3) beaktas vad som följer av direktivet mot skatteundandraganden och OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 4). Det är lämpligt att samma definition av ränta ska gälla för samtliga regler som kommer att begränsa avdragsrätten för ränta i 24 kap. IL. Det innebär att den ska gälla både för den generella ränteavdragsbegränsningsregeln (avsnitt 5), avdragsförbud för ränta vid gränsöverskridande situationer (avsnitt 6), den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln (avsnitt 7.3.2), efterställda skulder samt vinstandelslån (som behandlas längre fram i detta avsnitt). Frågan uppkommer hur definitionen av ränta bör utformas för att begreppet ska fylla avsedd funktion inom ramen för de olika bestämmelser som på ett eller annat sätt utgår från begreppet.

I inkomstskattelagen används uttrycken inkomster och utgifter när det saknas periodanknytning (se prop. 1999/2000:2 s. 498). Emellertid är det de periodiserade inkomsterna som tas upp till beskattning liksom de periodiserade utgifterna som dras av, dvs. efter att det har skett en fördelning av inkomsten respektive utgiften till den period den avser,

varefter resultatet för verksamheten under den aktuella tidsperioden beräknas. Därför står det i huvudbestämmelserna för de olika inkomstslagen att inkomsterna ska tas upp som intäkt (t.ex. 15 kap. 1 § IL) och att utgifterna ska dras av som kostnad (t.ex. 16 kap. 1 § IL). Enligt 14 kap. 2 § IL ska det göras det beskattningsår som inkomsterna respektive utgifterna hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag.

Det finns skäl som talar för att ”räntekostnader” och ”ränteintäkter” bör användas i stället för ”ränteutgifter” och ”ränteinkomster”, i vart fall för den generella ränteavdragsbegränsningsregeln. En orsak till detta är att det rör sig om en begränsning av avdragsrätten för det negativa räntenettet, dvs. ränta som är beroende av storleken på avdragsunderlaget, vilket motsvarar skattemässig EBIT eller EBITDA (se avsnitt 5). EBIT och EBITDA i sin tur bygger på periodiserade inkomster och utgifter. Det har emellertid inte någon avgörande betydelse för en räntedefinition eftersom man ändå, i ett led innan periodiseringen, måste ta ställning till om utgiften eller inkomsten i sig utgör ränta.

Enligt 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler är det avdragsrätten för ränteutgifter som begränsas. Av betydelse i det sammanhanget är i första hand utgiftens karaktär som ränta, snarare än till vilken period den hänför sig. Detsamma gäller enligt de nya regler som begränsar avdragsrätten för efterställda skulder och förslaget om avdragsförbud för ränta vid gränsöverskridande situationer. Dessa innebär att ränta under vissa omständigheter över huvud taget inte får dras av. Reglerna om avdragsförbud för ränta vid gränsöverskridande situationer är tänkta att tillämpas innan den generella ränteavdragsbegränsningsregeln aktualiseras och gäller för enskilda ränteposter. Vidare gäller enligt nuvarande 24 kap. 5 § IL att för annan ränta på vinstandelslån än vinstandelsränta, gäller allmänna bestämmelser om avdragsrätt i näringsverksamheten.

Sammantaget bedöms det mot ovanstående bakgrund vara mest ändamålsenligt att definitionen av ränteutgifter utgår från icke periodiserade ränteutgifter snarare än periodiserade räntekostnader. De senare skiljer sig, där det är relevant, från de förra genom de allmänna reglerna i 16 kap. 1 § IL och 14 kap. 2 § IL som tillsammans anger att ränteutgifterna ska dras av som kostnad den period de hänför sig till.

Definitionen av ränteutgifter

Som framgår i avsnitt 5.2.1 bör inte den vida definition av ränta som Företagsskattekommittén (FSK) föreslog, dvs. ”finansiella kostnader” och motsvarande ”finansiella intäkter”, införas. När det gäller den generella ränteavdragsbegränsningsregeln så är den en avdragsbegränsning för negativa räntenetton varför definitionen bör ta sikte på ränta i ekonomisk mening. En sådan utformning följer av direktivet mot skatteundraganden och OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 4). I dessa avses med räntekostnader kostnader för alla former av skulder, andra kostnader som ekonomiskt motsvarar ränta och kostnader som uppkommer i samband med införskaftet av kapital, enligt vad som definieras i nationell rätt. För att uttrycka att det ska vara fråga om ränta i ekonomisk mening föreslås att med ränteutgifter ska avses ränta och andra utgifter för kredit samt utgifter som är jämförbara med ränta.

Definitionen blir därmed också i linje med såväl OECD:s BEPS-rekommendationer som direktivet mot skatteundraganden.

Med ”ränta” avses det belopp som låntagaren ska betala till långivaren utöver kapitalbeloppet som ersättning för att låna pengar, oavsett den beteckning avtalsparterna har valt att ge ersättningen. Som framgår ovan gäller detta för samtliga regler som kommer att begränsa avdragsrätten för ränta i 24 kap. IL, dvs. den generella ränteavdragsbegränsningsregeln, avdragsförbud för ränta vid gränsöverskridande situationer, den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln, efterställda skulder samt för vinstandelslån. Det gäller även ränta på finansiella leasingavtal enligt den föreslagna regleringen i 20 b kap. IL (se avsnitt 9). Däremot omfattas inte leasingavgiften vid operationella leasingavtal. Även upplupen ränta omfattas av definitionen.

Som framgår av direktivet mot skatteundraganden betraktas betalningar avseende vinstandelslån och tillskriven ränta på vissa finansiella instrument såsom konvertibla obligationer och nollkupongobligationer som ”ränta”. Belopp enligt alternativa finansieringsarrangemang omfattas också, vilket exempelvis gäller islamisk finansiering. Dessutom omfattas kapitaliserad ränta som ingår i balansräkningsvärdet av en därtill relaterad tillgång, eller nedskrivning av kapitaliserad ränta.

När det gäller frågan om fakturakredit, s.k. factoring, är ränta beror det på vilken form av factoring det rör sig om. Om en faktura säljs omfattas avgiften som fakturainnehavaren betalar för tjänsten inte av den föreslagna definitionen av ränteutgift om fakturföretaget tar över risken för att fakturamottagaren inte betalar. Däremot omfattas en betalning till ett factoringföretag av räntedefinitionen vid olika former av belåning av fakturan. Det kan t.ex. handla om att fakturan intecknas eller om det finns regressrätt, dvs. fakturan går tillbaka till företaget om kunden inte betalar.

Som utgångspunkt omfattas inte t.ex. kapitalförluster och motsvarande kapitalvinster samt utdelning på delägarätter och fordringsrätter av uttrycket ”ränta”. Vidare faller inte kreditförluster samt ned- och uppskrivning av lån in under uttrycket ”ränteutgift”. Detta innebär t.ex. att avdragsrätten för kreditförluster i finanssektorn inte begränsas enligt den generella ränteavdragsbegränsningsregeln.

Eftersom den generella ränteavdragsbegränsningsregeln utgör en avdragsbegränsning för negativa räntenetton bör inte utdelning som får dras av enligt 39 kap. 14 och 22–24 §§ IL omfattas av ”ränteutgifter”. Så blir inte heller fallet med den föreslagna definitionen som bygger på förekomsten av en kredit av något slag. Aktiekapital, insatskapital avseende ekonomiska föreningar och fritt eget kapital, dvs. som är utdelningsbart, är inte några krediter och utdelningar kan inte heller anses jämförbara med räntor i form av en utgift för kredit i detta sammanhang. Detta gäller trots att det skulle kunna göras gällande att avdragsrätten för utdelning borde begränsas på motsvarande sätt som för räntor i syfte att öka neutraliteten mellan finansiering med eget och lånat kapital. Detta är en skillnad jämfört med FSK:s förslag som omfattade utdelningar som får dras av samtidigt som FSK inte ansåg att utdelningar generellt borde omfattas.

Tillskriven ränta på olika slag av avsättningar för framtida förpliktelser i balansräkningen räknas inte som "ränta" eftersom de inte heller handlar om krediter i någon egentlig mening. Det gäller t.ex. utfästelse av pension som tryggas genom avsättning i balansräkning i förening med kreditförsäkring eller i förening med kommunal eller statlig borgen eller liknande garanti, vilket också är en skillnad jämfört med FSK:s förslag. En annan skillnad mot FSK:s förslag är att tillskriven ränta på krediter på grund av köp av varor eller tjänster i näringsverksamheten, såsom leverantörsskulder och motsvarande kundfordringar, inte omfattas av den föreslagna definitionen. Det är fråga om en kalkylmässig kostnad som kan vara av intresse för att återspegla ett företags finansiella situation och nämnda posters bidrag till behovet av finansiering men som inte utgör någon ränta i den mening som den nu föreslagna definitionen tar sikte på.

Som framgår ovan omfattar definitionen ränta alla former av skulder, betalningar som ekonomiskt motsvarar ränta och kostnader som uppkommer i samband med införskaffandet av kapital (se beskrivning av vad som följer av OECD:s BEPS-rekommendation, åtgärd 4).

Mot bakgrund av att tomträttsavgäld behandlas som en ränteutgift i inkomstslaget kapital (42 kap. 27 § IL) kan frågan ställas om avgälden också borde omfattas av den föreslagna definitionen av ränta. Förstnämnd reglering har i sig inte någon avgörande betydelse för den självständiga definition som föreslås inom ramen för de ränteavdragsbegränsningar som nu övervägs för företagssektorn. Syftet med ränteavdragsbegränsningarna skiljer sig från syftet bakom avdragsmöjligheten i inkomstslaget kapital. En tomträtt är en nyttjanderätt till en fastighet som upplåts mot årlig avgäld (se jordabalken 13 kap. § 1). Den kan inte ses som en ränta i detta sammanhang.

Med det andra ledet i den definitionen av ränteutgifter som föreslås, dvs. – "*andra utgifter för kredit*" avses utgifter som uppstår för att anskaffa lånat kapital. Det gäller t.ex. olika slag av avgifter som långivare tar ut vid långivning, såsom uppläggningsavgifter och garantiavgifter vid lån, kortavgifter för kreditkort, avbetalningstillägg och fast årlig avgift på kreditbelopp för checkkredit. Det gäller också t.ex. ränteskillnadsersättning och utgifter för borgen såsom ersättning för borgensåtaganden.

Med uttrycket "*utgifter som är jämförbara med ränta*" avses olika slag av utgifter som motsvarar ränta i ekonomisk mening, trots att de inte utgör ränta i ovan angiven mening. Det gäller t.ex. dold räntekompensation. Anta t.ex. att en tillgång har ett värde om 200 och att köparen av tillgången – i stället för att låna beloppet av t.ex. en bank eller av säljaren och erlagga marknadsmässig ränta på lånet – köper tillgången till ett pris som överstiger marknadsvärdet på tillgången (210) samtidigt som det av avtalet mellan köparen och säljaren framgår att beloppet ska erläggas vid en framtida tidpunkt. I så fall behandlas ett belopp motsvarande 10 som en ränteutgift.

Jämförbar med ränta är även exempelvis ersättningar på finansiella instrument – såsom options-, termins- eller swapavtal – som går ut på att förändra eller säkra räntan på lånat kapital utan att villkoren för den underliggande krediten påverkas (räntederivat). Anta t.ex. att A har ett banklån med fast ränta och B har ett banklån med rörlig ränta och att de ingår ett ränteswapavtal. Ett ränteswapavtal är som utgångspunkt ett

avtal om byte av betalningsflöden mellan två parter med ett underliggande nominellt belopp i en viss valuta. Ränteswapavtalet kan innefatta ett byte av ett fast kassaflöde (t.ex. en fast ränta) mot ett rörligt kassaflöde (t.ex. en rörlig ränta). Avtalet är ömsesidigt förpliktande för parterna. A betalar fast ränta till banken och får motsvarande belopp av B. B betalar rörlig ränta till banken och får detta belopp av A. Endast nettot av beloppen betalas rent faktiskt. Skälet till att A och B vill ingå ett ränteswapavtal kan vara att de förväntar sig sjunkande eller stigande räntor. Om ränteswapavtalet utfaller till A:s nackdel innebär det att betalning utgår från A till B. I så fall behandlas betalningen från A till B som en ränteutgift.

Vissa valutakursförluster på lånat kapital omfattas av definitionen, såsom lån som ska lämnas eller bestämmas i utländsk valuta. Även valutakursförluster på instrument som har samband med upptagande av finansiering omfattas av definitionen, vilket gäller räntederivat. Av detta följer att valutakursvinster och valutakursförluster som inte har samband med lånat kapital inte omfattas. Med ”utgifter som är jämförbara med ränta” avses t.ex. inte ersättningar på finansiella instrument som går ut på att säkra kursen på råvaror som ska levereras eller kursen på offentlig-rättsliga stöd som ska lämnas, eller bestämmas, i utländsk valuta.

I likhet med vad som följer av OECD:s rekommendationer omfattas inte heller ersättning för rätten att använda intellektuella rättigheter.

Definitionen av ränteinkomster

Vid tillämpning av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln i form av en EBIT- eller EBITDA-regel är det nödvändigt att uttrycket ”ränteinkomster” definieras. Med uttrycket ränteinkomster bör avses inkomster som motsvarar ränteutgifter. Avgörande för prövningen av om en inkomst utgör en ”ränteinkomst” är således om den skulle utgöra en ränteutgift om den som uppstår inkomsten i stället hade haft motsvarande utgift.

Till skillnad från FSK:s förslag innebär det att t.ex. schablonintäkter för investmentföretag enligt 39 kap. 14 § första stycket 2 IL inte utgör ränteinkomster.

Av förslagen i denna promemoria är det bara vid tillämpning av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln som det blir aktuellt att tillämpa definitionen av ränteinkomster. Orsaken är att övriga regler handlar om en begränsning av bruttoräntan. Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln handlar emellertid om en begränsning av s.k. negativt räntenetto, dvs. det som återstår av ränteutgifterna efter att dessa har kvittats mot ränteinkomsterna.

Valutakursförluster och motsvarande valutakursvinster i förhållande till EU-rätten

Som framgår ovan omfattas vissa valutakursförluster och motsvarande valutakursvinster på lånat kapital av den föreslagna generella ränteavdragsbegränsningsregeln, dvs. de ingår i avdragsbegränsningen för negativa räntenetton. Samtidigt ska positiva räntenetton – t.ex. valutakursvinster på lånat kapital – tas upp fullt ut. Det leder i sin tur till frågan om en sådan ordning utgör ett hinder för den fria rörligheten för

kapital i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) och om det i så fall kan rättfärdigas.

Av rättspraxis framgår att såväl symmetrisk som asymmetrisk behandling av valutakursförluster och valutakursvinster kan strida mot EU-rätten. När det gäller en asymmetrisk behandling kan nämnas RÅ 2009 ref. 33, där Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) fann att det partiella avdragsförbudet för kapitalförluster på lån i utländsk valuta i 54 kap. 6 § IL står i strid med EU-rätten. Även HFD:s dom den 16 februari 2016 i mål nr 3238-12 kan nämnas. Enligt avgörandet står avdragsförbudet för kapitalförluster på vissa fordringar i 25 a kap. 19 § 1 IL i strid med EU-rätten såvitt avser valutakursförluster på fordringarna. Det gäller oavsett om behandlingen av valutakursförluster och andra kapitalförluster är symmetrisk.

I mål C-293/06 Deutsche Shell fann EU-domstolen att en symmetrisk behandling av valutakursförluster och valutakursvinster stred mot EU-rätten. I målet fick valutakursförluster och valutakursvinster som utgångspunkt dras av och var skattepliktiga vid beskattningen i Tyskland. Däremot undantogs valutakursförluster och valutakursvinster hänförliga till fasta driftställen i Italien från beskattning på grund av skatteavtalet mellan de aktuella staterna. EU-domstolen ansåg att det står i strid med EU-rätten att vid beskattningen i Tyskland vägra ett tyskt bolag avdrag för en valutakursförlust vid ”hemtagning av insatskapital” som hade tillskjutits bolagets fasta driftställe i Italien. Skälet var att det kan avhålla företag från att etablera fasta driftställen i utlandet, vilket gäller även med beaktande av att behandlingen av valutakursförluster och valutakursvinster var symmetrisk.

Samtidigt kan en symmetrisk behandling av valutakursförluster och valutakursvinster stå i överensstämmelse med EU-rätten. I mål C-686/13 X AB och HFD:s dom den 16 februari 2016 i mål nr 2656-13 ansåg domstolarna att regeln i 25 a kap. 5 § IL – som innebär att kapitalvinster (t.ex. valutakursvinster) på näringsbetingade andelar är skattefria medan motsvarande kapitalförluster (t.ex. valutakursförluster) inte får dras av – är förenlig med EU-rätten.

I mål C-686/13 X AB framhöll EU-domstolen en avgörande skillnad mellan det målet, i vilket en symmetrisk behandling av valutakursförluster och valutakursvinster godtogs, och mål C-293/06 Deutsche Shell, där en symmetrisk behandling av valutakursförluster och valutakursvinster inte godtogs. I båda målen var som utgångspunkt att valutakursförluster får dras av och att valutakursvinster är skattepliktiga, men i mål C-293/06 Deutsche Shell undantogs de från beskattning på grund av skatteavtal.

Enligt RÅ 2009 ref. 33 och HFD:s dom den 16 februari 2016 i mål nr 3238-12 har ett lån i utländsk valuta mellan svenska aktörer gränsöverskridande karaktär.

Eftersom det saknas uttrycklig praxis avseende ränteavdragsbegränsningsregler liknande den föreslagna generella ränteavdragsbegränsningsregeln är det inte klart hur den förhåller sig till EU-rätten. I sammanhanget bör det dock beaktas att det följer av direktivet mot skatteundrandraganden att en sådan generell ränteavdragsbegränsning som föreslås i avsnitt 5 i form av en EBIT- eller EBITDA-regel ska

införas i nationell rätt samt att valutakursvinster och valutakursförluster på lånat kapital ska ingå i definitionen av ränta. Som utgångspunkt gäller vidare att EU-rätten inte innebär en skyldighet att anpassa nationella skatteregler i syfte att beakta valutakursrisker som uppkommer p.g.a. att EU:s medlemsstater inte har en gemensam valuta eller p.g.a. att ett företag har tagit upp lån i utländsk valuta (se mål C-686/13 X AB). Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln syftar till att dels öka neutraliteten mellan finansiering med eget och lånat kapital, dels till att motverka t.ex. internationell skatteplanering med ränteavdrag. Den innebär att lån behandlas på samma sätt vid beskattningen, oavsett om lånet har tagits upp av en svensk eller utländsk aktör, om lånet har lämnats av en svensk eller utländsk aktör eller om lånet har tagits upp i svensk eller utländsk valuta. EU-rätten bedöms inte medföra att valutakursförluster på lån behöver undantas från den generella ränteavdragsbegränsningsregeln. En sådan ordning skulle leda till att lån behandlas olika, beroende på om lånet har tagits upp i svensk eller utländsk valuta.

Samtidigt kan det inte uteslutas att den generella ränteavdragsbegränsningsregeln skulle kunna anses som en inskränkning av den fria rörligheten för kapital i FEUF i den utsträckning den avhåller företag från att ta upp lån i utländsk valuta i Sverige eller i utlandet. I sådant fall bör reglerna kunna rättfärdigas p.g.a. att de utgör en proportionerlig och ändamålsenlig åtgärd för att – såvitt nu är av intresse – motverka t.ex. internationell skatteplanering med ränteavdrag.

Sammanfattningsvis bedöms förslaget vara förenligt med EU-rätten.

Efterställda skulder

Vid införandet av de regler om begränsning av avdragsrätten för efterställda skulder (24 kap. 4 a § IL) som gäller för ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2016 gjordes bedömningen att uttrycket ”ränteutgifter” skulle ha samma innebörd som vid tillämpning av ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. 10 a–10 f kap IL (se prop. 2016:17:1 s. 229 f.). Genom att det nu föreslås en definition av ränta som ska gälla för hela 24 kap. kommer den även att gälla vid tillämpning av begränsningsregeln för efterställda skulder.

Ränta på vinstandelslån

Som framgår av direktivet mot skatteundandraganden utgör betalningar avseende vinstandelslån ”ränta” vid tillämpning av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln (avsnitt 5). Vidare framgår det av nuvarande 24 kap. 5 § tredje stycket IL att allmänna bestämmelser om avdragsrätt i näringsverksamheten gäller för annan ränta på vinstandelslån än vinstandelsränta. Någon särskild definition av vad som avses med ränta finns inte. Genom att det nu föreslås en definition av ränta som ska gälla för hela 24 kap. kommer den även att gälla vid tillämpning av den befintliga regeln om ränta på vinstandelslån.

Sammanfattning

Det bör införas en definition av uttrycken ränteutgift och ränteinkomst. Definitionen av ränteutgift blir tillämplig på hela 24 kap. IL medan definitionen av ränteinkomst bara blir tillämplig på den generella

ränteavdragsbegränsningsregeln (i form av en EBIT- eller EBITDA-regel). Utgångspunkten för vad som är ränteutgifter och ränteinkomster bör vara vad som är ränta i ekonomisk mening. Det innebär att det föreslås att med ”ränteutgifter” avses ”ränta och andra utgifter för kredit” och ”utgifter som är jämförbara med ränta” och att med ”ränteinkomster” avses ”inkomster som motsvarar ränteutgifter”.

Förslaget ansluter till direktivet mot skatteundandragandens definition av lånekostnader och till OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 4).

Det ligger i sakens natur att vissa gränsdragningar kan behöva göras i rättstillämpningen innan en tydlig rättspraxis har utvecklats och definitionerna av ränteutgifter och ränteinkomster har satt sig.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändring i 24 kap 1 § och att två nya paragrafer, 24 kap. 2 och 25 §§, införs i IL.

9 Skatteregler om avtal om finansiell leasing

9.1 Bakgrund

Det engelska ordet leasing kan översättas med uthyrning eller förhyrning. När termen används som beteckning på ett avtal om nyttjanderätt till lös sak avses dock i Sverige och utomlands som regel något annat än uthyrning (saklega) i traditionell mening. Ofta används termen leasing som en kortare beteckning för finansiell leasing, som är en form av finansiering vid främst näringsidkares anskaffning av egendom för verksamheten. Sådana leasingavtal som inte är finansiella leasingavtal brukar benämnas operationella leasingavtal. Det som utmärker finansiell leasing är att de ekonomiska fördelar och ekonomiska risker som förknippas med ägande av objektet i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren.

Traditionellt har leasing använts och används fortfarande av näringsidkare som ett alternativ till vanlig finansiering (exempelvis banklån eller egna medel) vid anskaffning av olika tillgångar. På grund av att leasegivaren äger objektet har denne god säkerhet för sin fordran. För en leasetagare som inte kan ställa andra säkerheter är leasing ofta ett ändamålsenligt sätt att förvärva tillgångar.

Sverige saknar lagstiftning om leasing. I början av 1990-talet avlämnade Leasingutredningen två betänkanden (SOU 1991:81 Fastighetsleasing – Sale and lease back och SOU 1994:120 Finansiell leasing av lös egendom) med förslag till civilrättslig reglering. Dessa betänkanden har inte lett till lagstiftning.

Även såvitt avser skatterätten saknas uttryckliga regler. Vid beskattningen har det stor betydelse om ett avtal ska behandlas som ett hyresavtal eller ett låneavtal. I den rättspraxis som har utvecklats har leasingavtal i stor utsträckning behandlats i enlighet med den

civilrättsliga formen som hyresavtal. Skillnaden i skattemässig behandling kan kortfattat beskrivas så att vid en hyrestransaktion gör ägaren (leasegivaren) värdeminskingsavdrag och beskattas för hela leasingavgiften. Leasetagaren får dra av hela leasingavgiften. Vid en lånetransaktion beskattas långivaren för räntor men inte för amorteringar på skulden. Låntagaren (ägaren) gör värdeminskingsavdrag och drar av räntor men inte amorteringar.

På 1980-talet blev det allt vanligare att leasing valdes som finansieringslösning för företag vid investeringar i byggnader, maskiner m.m. I vissa fall ingick leasing som en del i företagets skatteplanering. Den som ägde tillgångar som användes för leasing kunde kvitta värdeminskingsavdrag avseende tillgångarna mot inkomster i verksamheten, i vart fall om det var fråga om inventarier. I en del fall var skatteplaneringen mer långtgående och det förekom att innehaven av leasinginventarier inte godtogs vid den skattemässiga bedömningen och att värdeminskingsavdrag vägrades som en följd av det.

Leasingfrågan har behandlats i en promemoria från Finansdepartementet under 2002: Inkomstskatteregler vid leasing av inventarier (Ds 2002:16). I promemorian föreslås att det ska införas skatteregler beträffande leasing av inventarier. Grundtanken i promemorian är att om en leasegivare i huvudsak bara tar en kreditrisk ska denne inte beskattas som för uthyrning av en tillgång utan som för utlåning av pengar. Av enkelhetsskäl föreslås att denna princip inte ska tillämpas på leasingavtal där löptiden var kortare än fem år. Förslagen i promemorian gick i huvudsak ut på följande.

Om leasingtiden är fem år eller kortare ska leasegivaren alltid skriva av på leasingobjektet (under förutsättning att denne är ägare till det). Om leasingtiden överstiger fem år ska leasegivaren inte skriva av på det om

1. någon har ställt ut en restvärdesgaranti,
2. någon har fått option att köpa tillgången för ett pris som understiger det förväntade marknadsvärdet när optionen kan utnyttjas, eller
3. leasingtiden överstiger 75 procent av tillgångens förväntade ekonomiska livslängd.

Leasetagaren ska skriva av om

1. denne själv har ställt ut en restvärdesgaranti,
2. denne själv har fått option att köpa tillgången för ett pris som understiger objektets förväntade marknadsvärde, eller
3. leasingtiden överstiger 75 procent av objektets förväntade ekonomiska livslängd.

I de fall leasegivaren skriver av ska denne ta upp hela leasingavgiften som skattepliktig inkomst, i annat fall bara räntedelen. I de fall leasetagaren skriver av ska denne inte dra av amorteringsdelen av leasingavgifterna, i övriga fall ska hela leasingavgiften dras av.

Promemorian har remitterats och ett 30-tal myndigheter och organisationer har yttrat sig över förslagen. Remissinstanserna var överlag negativa. Promemorian har inte lett till lagstiftning.

Leasingfrågan behandlades också av Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning (SOU 2008:80 Beskattnings-tidpunkten för näringsverksamhet, del 2, s 427 ff.). Utredningen lämnade 180 inte några förslag på leasingområdet. Det främsta skälet var att

leasingfrågan främst handlar om klassificering av transaktioner, dvs. vem som vid beskattningen ska godtas som ägare till inventarierna. Utredningen ansåg därför inte att det var en sådan fråga om periodisering av inkomster och utgifter som var det huvudsakliga ämnet för utredningens förslag.

9.2 Ekonomisk innebörd av finansiell leasing

9.2.1 Hyra eller lån av pengar?

Ett företag som vill ta en tillgång i anspråk kan antingen hyra, köpa eller tillverka den. Om tillgången köps eller tillverkas måste företaget självt finansiera anskaffningen och stå för risken att tillgången förstörs. Hyra av en tillgång kan däremot göras på ett stort antal sätt. Det kan gälla allt från korttidshyra av exempelvis en bil där man inte har några andra förpliktelser än att betala den överenskomna hyran (och normal vårdplikt) till långtidshyra där man gör långtgående utfästelser om att exempelvis garantera ett visst restvärde efter hyrestidens utgång. Båda typerna av transaktioner är formellt sett hyra av tillgången. Den materiella innebörden av transaktionen är dock inte alltid att det är fråga om en hyrestransaktion. Trots att det formellt sett är fråga om hyra kan de ekonomiska effekterna av transaktionen vara desamma som vid ett lånefinansierat köp.

En lånetransaktion kan beskrivas som att någon (långgivaren) lånar ut ett belopp till någon annan (låntagaren). Som kompensation för detta betalar låntagaren ränta. I låneavtalet regleras när lånet ska betalas tillbaka och när ränta ska betalas samt enligt vilka grunder räntan ska beräknas. Räntan kan vara densamma under hela lånetiden (fast ränta) eller variera (rörlig ränta).

Det som utmärker en lånetransaktion är att man med stor grad av säkerhet på förhand kan beräkna samtliga kassaflöden som affären ger upphov till, nämligen ränta och amorteringar. Bortsett från ränterisken är den risk som långgivaren tar – kreditrisken – den risk som innebär att låntagaren inte betalar det överenskomna beloppet och att den säkerhet han har för sin fordran inte täcker det felande beloppet. När ett företag investerar i en reelltillgång (annan än en lånefordran) är de kassaflöden som tillgången kan generera mer osäkra. Även om en investerare försöker att beräkna och – ibland även säkra upp – framtida kassaflöden utsätter man sig för en större grad av risktagande än vad en långgivare gör.

I stort sett samtliga leasar torde vara konstruerade på så sätt att man på förhand kan beräkna vilka löpande leasingbetalningar som ska göras (antal betalningar och storlek) under avtalets löptid. Ibland kan betalningarna dock vara beroende av en räntekomponent vilket gör att betalningarnas storlek eller antal (om ett fast belopp ska betalas varje gång) kan variera. Förutom löpande leasingbetalningar innehåller många leasingavtal dessutom en bestämmelse som gör att leasegivaren har en garanterad slutbetalning. Det är för sådana leasingavtal som man börjar

närma sig gränslandet mellan utlåning av pengar och investering i en reattillgång.

Det finns ett antal tekniker som man kan tillämpa för att få det som formellt sett är ett hyresavtal att i praktiken vara ett avtal om utlåning av pengar.

För det första kan någon ställa ut en garanti till leasegivaren för ett visst restvärde när avtalet upphör. Den som ställer ut garantin kan vara leasetagaren själv men det förekommer också att tredje man (exempelvis en tillverkare) ställer ut en garanti. För en leasegivare innebär ett leasingavtal där någon garanterar ett visst restvärde att man har en ställning som i mycket stor utsträckning liknar den som en utlånare av pengar har. Samtliga löpande betalningar är på förhand bestämda eller varierar huvudsakligen utifrån en räntefaktor och man är även garanterad en slutbetalning. Ofta är det också leasetagaren som svarar för underhåll och reparationer av egendomen. Leasegivarens huvudsakliga risk består i en kreditrisk, dvs. den risk det innebär att leasetagaren inte betalar det som har överenskommit. Ett leasingavtal som innefattar dessa komponenter uppvisar mycket stora likheter med långgivning (mot säkerhet i den leasade egendomen).

För det andra kan leasegivaren försäkra sig om att få så höga leasingavgifter under avtalstiden att dessa överstiger kostnaderna för tillgångens finansiering och värdenedgång. För att leasetagaren ska gå med på att betala så höga leasingavgifter kräver denne vanligtvis att få en option att köpa tillgången för ett belopp som understiger marknadsvärdet när leasingtiden är slut. Även ett sådant leasingavtal liknar mer ett avtal om lån av pengar än om hyra av tillgång.

Den tredje tekniken som kan användas för att få avtalsvillkor som mer liknar utlåning av pengar än hyra av tillgång är att skriva ett leasingavtal som sträcker sig över hela – eller åtminstone större delen – av tillgångens ekonomiska livslängd. Om avtalstiden är så lång kommer leasegivaren att se till att leasingavgifterna är så stora att de täcker restvärdet.

Det förekommer olika varianter och kombinationer av alla dessa tre tekniker men restvärdesgarantier, optioner under marknadspriset och hyresavtal som sträcker sig över större delen av tillgångens ekonomiska livslängd är klara indikationer på att avtalet mer liknar utlåning av pengar än hyra av tillgång.

Trots att avtalsvillkoren kan vara sådana att det i praktiken är ett låneavtal och inte ett hyresavtal har skatterätten i Sverige hittills i princip hanterat avtalen som hyresavtal. I redovisningssammanhang har man emellertid sedan länge behandlat transaktionerna enligt den ekonomiska innebörden. För redovisningsändamål brukar man skilja mellan finansiell respektive operationell leasing. Finansiell leasing är sådana avtal där de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren. Övriga avtal är operationella leasingavtal.

9.2.2 Den redovisningsmässiga hanteringen av leasing

Redovisningsreglerna (BFNAR 2012:1 Årsredovisning och Koncernredovisning, K3, och RFR 2 Redovisning för juridiska personer)

innehåller olika regler för redovisning i juridisk person respektive koncernredovisningen. I redovisningen för juridisk person får alla leasingavtal redovisas som operationella leasingavtal vilket innebär att de redovisas som en hyrestransaktion. I koncernredovisningen ska man däremot göra skillnad på finansiella och operationella leasingavtal och avtalen ska redovisas utifrån den ekonomiska innebörden av transaktionen. I Bokföringsnämndens förenklade regelverk för mindre företag (BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut, K1, BFNAR 2010:1 Ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut, K1, och BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag, K2) finns inte heller några särregler för finansiella leasingavtal.

Det som är avgörande för om ett avtal ska klassificeras som finansiellt eller operationellt är alltså om villkoren är sådana att det i praktiken är fråga om ett köp. Om avtalsvillkoren är sådana ska transaktionen hanteras som om leasetagaren har köpt tillgången trots att äganderätten formellt sett inte har övergått. Det innebär att leasetagaren ska redovisa tillgången i sin balansräkning tillsammans med en motsvarande skuld. Det är följaktligen också leasetagaren som skriver av på tillgången. Leasegivaren – som formellt sett äger tillgången – redovisar inte denna i sin balansräkning. I stället redovisas en fordran på leasetagaren. Leasingavgifterna delas upp på en del som är ränta och en del som anses vara amortering på den tänkta skulden. Leasetagaren kostnadsför räntedelen men inte amorteringsdelen och leasegivaren gör på motsatt sätt.

Om avtalsvillkoren däremot inte är sådana att det är fråga om ett de facto-köp – det är alltså ett operationellt leasingavtal – ska avtalet redovisas enligt den juridiska formen. Det innebär att leasegivaren tar upp tillgången i sin balansräkning och skriver av på den. Leasetagaren kostnadsför hela leasingavgiften och leasetagaren tar upp samma belopp.

För den redovisningsmässiga hanteringen på koncernnivå har det mycket stor betydelse om avtalet klassificeras som en finansiell eller operationell lease. För att avgöra om en viss transaktion är ett de facto-köp är det mest avgörande hur restvärdesrisken hanteras.

Om leasegivaren bär hela restvärdesrisken är det typiskt sett fråga om ett operationellt leasingavtal.

Om leasegivaren däremot har försäkrat sig om att inte bara få löpande leasingavgifter utan även täckning för tillgångens restvärde när avtalet upphör brukar avtalsvillkoren anses vara sådana att transaktionens reella innebörd är ett de facto-köp och den klassificeras då som ett finansiellt leasingavtal. De främsta faktorerna för att avgöra detta är de som har nämnts ovan, nämligen restvärdesgarantier, förmånliga optioner och leasingavtal som sträcker sig över en stor del av tillgångens ekonomiska livslängd.

När en viss transaktion har identifierats som ett de facto-köp – och därmed klassificerats som ett finansiellt leasingavtal – ska den alltså inte redovisas enligt den juridiska formen (dvs. som ett hyresavtal). Detta betyder att den i stället ska redovisas utifrån den ekonomiska innebörden. Enligt den juridiska formen är det leasegivaren som äger tillgången men i stället för att redovisa tillgången i balansräkningen ska leasegivaren redovisa en fordran på leasetagaren. Något förenklat kan man säga att

denna fordran uppgår till nuvärdet av de leasingavgifter som leasetagaren har förbundit sig att betala med tillägg för nuvärdet av ett eventuellt öppet restvärde (dvs. ett restvärde som inte är garanterat och som tillfaller leasegivaren).

Med "nuvärde" avses ett belopp som är justerat med hänsyn till ränta. Detta är ett helt avgörande koncept för hanteringen av finansiella leasingavtal. Bortsett från exceptionella situationer då räntan är negativ gäller att ett belopp i dag är mindre värt än ett belopp i framtiden. Den som placerar 100 till räntan 3 procent kommer att ha $100 \times 1,03 = 103$ om ett år och $100 \times 1,03 \times 1,03 = 106,09$ om två år. Det generella uttrycket för det framtida beloppet blir då:

$$\text{Kapitalet} \times (1+r)^n = \text{Beloppet i framtiden}$$

där r = räntesatsen och n = antalet år.

Om man vet beloppet som kommer att betalas någon gång i framtiden kan man skriva om formeln ovan för att beräkna vilket räntejusterat belopp som den framtida betalningen motsvarar i dag (dvs. nuvärdet). Detta brukar kallas för diskontering. Det generella uttrycket för nuvärde blir då:

$$\text{Nuvärde} = \frac{\text{Belopp i framtiden som betalas år } n}{(1+r)^n}$$

Om 106,9 betalas om två år kommer alltså nuvärdet av detta belopp att vara 100 vid 3 procent ränta.

Om ett och samma belopp betalas ett antal gånger (med jämna intervall, i detta exempel årligen) behöver inte varje betalning nuvärdeberäknas var för sig. I stället kan summan av nuvärdet av samtliga betalningar beräknas med hjälp av följande formel:

$$\text{Nuvärdessumman} = \text{Periodvis betalning} \times \frac{(1+r)^n - 1}{(1+r)^n r}$$

Om 100 betalas vid slutet av varje år i 10 år så uppgår summan av dessa betalningar till 1 000. Nuvärdet av summan uppgår dock till 853 vid tre procent ränta. Det är viktigt att notera att den ränta som används för beräkningen är helt avgörande för resultatet. Nuvärdeberäkningar är mycket känsliga för ränteantagandet och om en ränta på fem procent används i stället blir nuvärdessumman 772. Generellt gäller att ju högre räntan är, desto lägre blir nuvärdet och tvärt om.

Vid leasing förekommer det ofta att leasetagaren – förutom löpande leasingbetalningar – också gör en slutbetalning (exempelvis på grund av ett garanterat restvärde). Om man även tar hänsyn till en framtida slutbetalning blir formeln för nuvärdessumman:

$$\text{Nuvärdessumman} = \text{Periodvis bet.} \times \frac{(1+r)^n - 1}{(1+r)^n r} + \frac{\text{Slutbetalning}}{1+r^n}$$

En leasegivare ska alltså redovisa en leasingfordring som uppgår till nuvärdet av de leasingavgifter som leasetagaren har förbundit sig att betala med tillägg för nuvärdet av ett eventuellt icke garanterat restvärde. De framtida leasingavgifterna (och restvärdet) ska räknas om med hänsyn till ränta på det sätt som exemplifierats ovan. Generellt ska samma ränta användas under hela avtalets löptid. I takt med att leasingavgifterna flyter in kommer fordringen att amorteras. Den del av leasingavgiften som inte redovisas som amortering av skulden ska redovisas som en ränteintäkt.

Leasetagaren äger inte tillgången men ska ändå redovisa en tillgång och en skuld i sin balansräkning. Initialt uppgår tillgången och skulden till samma belopp. Något förenklat kan man säga att tillgången och skulden uppgår till det lägsta av (den leasade) tillgångens verkliga värde och nuvärdet av de leasingavgifter som leasetagaren har förbundit sig att betala under avtalstiden (inklusive det restvärde som leasetagaren själv eller någon närstående har garanterat). Även för leasetagaren ska leasingavgiften delas upp på en del som avser amortering av skulden och en del som avser ränta. Leasetagaren själv ska skriva av på tillgången på samma sätt som man gör beträffande tillgångar som ägs.

Om avtalsvillkoren är sådana att den faktiska innebörden av en transaktion är att det är fråga om ett lånefinansierat köp ska således transaktionen redovisas på det sättet. Leasegivaren kommer då inte att ha den leasade tillgången i sin balansräkning som en tillgång utan i stället en fordran. Leasetagaren kommer att redovisa tillgången i sin balansräkning och skriva av på den. Leasetagaren kommer också att redovisa en skuld på samma belopp (när avtalet ingås). Leasingavgifterna kommer att delas upp på en del som anses vara amortering av skulden och en del som anses vara ränta.

9.3 Skatteregler om avtal om finansiell leasing bör införas

<p>Bedömning: Skatteregler om avtal om finansiell leasing bör införas och utformas med behandlingen av avtal om finansiell leasing i koncernredovisningen som förebild.</p>
--

Skälen för bedömningen

När avdragsbegränsning för räntor införs bör leasingtransaktioner som i praktiken utgör kreditköp behandlas som lån

Den ekonomiska innebörden av vissa leasingtransaktioner är att det snarare är fråga om köp på kredit än om uthyrning av en tillgång. Det är också det som är skälet till att transaktionerna behandlas så redovisningsmässigt, i alla fall beträffande koncernredovisningen. Hittills har emellertid transaktionerna kunnat behandlas som hyrestransaktioner såväl skattemässigt som i redovisningen för juridisk person, oavsett hur avtalsvillkoren har varit utformade. Eftersom alla företag inte behöver upprätta en koncernredovisning kan ett skäl för att redovisningsreglerna tillåter olika behandling i juridisk person och koncern vara en strävan att

förenkla för företagen. Ett annat starkt bidragande skäl torde emellertid vara skatterelaterat. Sverige tillämpar ett långtgående samband mellan redovisning och beskattning där redovisningsreglerna många gånger har styrts av vad skattereglerna föreskriver. Genom Skatteverkets ställningstagande den 17 oktober 2008 (Finansiell leasing och räkenskapsenlig avskrivning, Dnr 131 548012-08/111) står det klart att en leasetagare som tar in leasade inventarier i sin balansräkning inte förlorar rätten till räkenskapsenlig avskrivning på övriga inventarier. Trots detta torde avsaknaden av uttryckliga skatteregler rörande finansiell leasing ha varit starkt bidragande till att redovisningsreglerna tillåter olika behandling i juridisk person och koncern. Det är alltså inte redovisningsmässiga – utan skattemässiga – överväganden som har gjorts när redovisningsreglerna för juridisk person har utformats.

I och med att det nu införs en generell avdragsbegränsning för ränteutgifter ändras förutsättningarna även för leasing. Eftersom den ekonomiska innebörden av leasing kan vara helt likvärdig med lån av pengar är det nödvändigt att införa en uttrycklig lagstiftning om den skattemässiga hanteringen av leasing. I annat fall skulle sådan långivning som ges formen av ett leasingavtal ha en mer gynnsam hantering än ”vanlig” långivning, vilket inte skulle vara någon lämplig ordning.

FSK lämnade ett generellt förslag som ska hantera räntekomponenter i hyresavtal

Även Företagsskattekommittén (FSK) uppmärksammar detta problem (SOU 2014:40). Enligt FSK ingår det alltid en finansiell kostnad i en hyra. FSK menade därför att det ekonomiskt sett är korrekt att alltid beräkna en räntekomponent som en del av hyran. I annat fall skulle företagen kunna kringgå avdragsbegränsningen för finansiella kostnader genom att hyra tillgångar i stället för att köpa dem. FSK föreslår som huvudregel att all hyra av sådan lös egendom som skrivs av enligt 18 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, ska delas upp så att räntekomponenten kommer fram. Det gäller maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk, samt sådana byggnads- och markinventarier som enligt inkomstskattelagen ska behandlas som inventarier. Det avser också koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter.

FSK föreslår också några förenklingsregler. För det första ska en räntekomponent inte brytas ut vid hyra av fastighet. Denna regel ska dock inte få tillämpas vid s.k. sale-and-lease-back-transaktioner eller vid hyra av fastighet mellan två koncernföretag. För det andra ska det finnas ett undantag för korttidshyror, dvs. hyresavtal som har en löptid som inte överstiger åtta månader. Inte heller denna regel ska få tillämpas vid hyra mellan två koncernföretag. För det tredje föreslås ett undantag för mindre hyresbelopp. Om företagets sammanlagda hyreskostnader under beskattningsåret inte överstiger 300 000 kronor ska räntebeloppet inte behöva skiljas ut från hyreskostnaderna. Om företaget ingår i en koncern ska hela koncernens hyreskostnader beaktas. Undantaget får inte tillämpas på sådana hyreskostnader som alltid ska delas upp, dvs. hyreskostnader avseende sale-and-lease-back-transaktioner och koncern-

interna hyreskostnader. Kostnader för fastighetshyra, för hyra mellan koncernföretag och för korttidshyror ska inte ingå i beräkningen.

För att beräkna hur stor den finansiella kostnaden som ska träffas av avdragsbegränsningen är föreslår FSK att det räntebelopp som följer av hyresavtalet ska användas. Om räntebeloppet inte kan beräknas med ledning av uppgifterna i hyresavtalet eller om det avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare ska statslåneräntan med tillägg av fem procentenheter multiplicerat med den hyrda tillgångens marknadsvärde vid beskattningsårets ingång användas.

En reglering bör utformas med redovisningsreglerna som förebild

FSK:s förslag har brister i avgörande avseenden. Reglerna om hur räntan ska fastställas är mycket knapphändiga. För en förutsägbar hantering krävs mer av reglerna än att de föreskriver att den ränta som följer av avtalet ska tillämpas. Vidare ska man vid tillämpning av alternativregeln utgå från tillgångens årligt uppskattade marknadsvärde. Förutom att det är komplicerat att uppskatta marknadsvärden på exempelvis några år gamla inventarier, beaktar regeln inte amorteringar. Enligt de regler som gäller för finansiell leasing i redovisningen kommer den del av leasingavgiften som inte utgörs av ränta att anses vara amortering av en skuld. Någon mekanism för att urskilja amorteringar finns emellertid inte i FSK:s alternativförslag, vilket i stort sett regelmässigt torde medföra en överskattning av de faktiska räntekostnaderna. Vidare skulle FSK:s förslag till undantag av mindre hyresbelopp (300 000 kronor per år) kunna leda till tröskeleffekter för företag som ligger nära gränsen. Vissa år kan ett och samma företag ligga under gränsen och andra år över. En sådan regel skulle också kunna leda till skatteplanering på så sätt att företag ingår leasingavtal där leasingavgiften i stort sett enbart består av ränta och sedan garanterar leasetagaren ett mycket högt restvärde vid slutet av leasingperioden (jfr med ett lån där hela lånet amorteras vid låneperiodens slut).

Till detta kommer att FSK:s förslag enbart innebär att en räntekomponent ska brytas ut från leasingavgifterna. Avskrivningsrätten berörs inte. För sådana transaktioner som redovisningsmässigt klassificeras som finansiell leasing är den materiella innebörden av transaktionen att det är fråga om utlåning av pengar. De risker och förmåner som förknippas med ägande har flyttats över från leasegivaren till leasetagaren. I dessa fall framstår det som inkonsekvent och ofullständigt att enbart bryta ut en räntedel. Sådana transaktioner bör i stället i sin helhet behandlas som ett lånefinansierat köp, vilket innebär att det är leasetagaren – inte leasegivaren – som bör skriva av på tillgången. Detta överensstämmer dessutom med vad som gäller såväl redovisningsmässigt som skattemässigt i ett stort antal stater. Internationellt är det vanligt förekommande att man har skatteregler som följer den ekonomiska innebörden av leasingtransaktioner.

FSK:s förslag i denna del bör därför inte genomföras. I stället bör en reglering utformas med redovisningsreglerna som förebild. Som nämnts ovan skiljer nu gällande redovisningssystem mellan regler för juridisk person och koncern, där reglerna för koncern är de som innehåller den ”ekonomiskt riktiga” redovisningen. Det övervägande skälet för att

reglerna för koncernredovisning och redovisningen för juridisk person skiljer sig åt beror på att det i dag saknas skattemässiga regler om finansiell leasing. Detta nämns bl.a. uttryckligen i RFR2. När uttryckliga skatteregler införs bortfaller skälen för att göra på olika sätt i koncern respektive juridisk person. För att minimera tillämpningsproblemen för användarna bör de nya skattereglerna därför utformas så nära koncernredovisningsreglerna som möjligt. Det innebär att definitionen av de transaktioner som omfattas och beräkningen av avskrivningsunderlag respektive skuld samt beräkning av ränteelement m.m. bör göras på samma sätt som för redovisningsändamål.

En reform som även inkluderar avskrivningsrätten ökar förvisso komplexiteten i skattesystemet i förhållande till FSK:s förslag. Samtidigt skulle inte heller den praktiska tillämpningen av FSK:s föreslagna regler vara enkel. Eftersom FSK:s regler för hur räntan ska beräknas är mycket knapphändiga skulle de föreslagna reglerna i praktiken kräva en förhållandevis omfattande kompletterande normgivning. För att beräkna räntedelen av en leasingavgift måste en leasetagare göra ett antal beräkningar. När man har gjort de beräkningar som behövs för att på ett korrekt sätt kunna bryta ut en räntekomponent har man samtidigt gjort allt som behövs för att få fram ett avskrivningsunderlag. Leasetagarens avskrivningsunderlag kommer att motsvara den initiala skulden. I utgångsläget uppgår avskrivningsunderlaget och skulden till samma belopp och beräkningar av skulden behövs för att kunna bryta ut en räntekomponent. För leasetagaren är den enda ökning av komplexiteten som uppstår att beräkna själva avskrivningen.

För företag som tillämpar K3 respektive RFR 2 och som upprättar en koncernredovisning torde en skattelagstiftning som överensstämmer med reglerna för koncernredovisning inte få några betydande redovisningsmässiga konsekvenser. Dessa företag har redan gjort de beräkningar som behövs för att tillämpa reglerna och enligt regelverken är det möjligt att redovisa på samma sätt även i juridisk person. För övriga företag kan emellertid nya skatteregler få redovisningsmässiga konsekvenser. För företag som tillämpar K2 är det inte möjligt att redovisa på det sättet i dag. En bedömning av om det är lämpligt och möjligt att ändra K2-regelverket får ske inom ramen för Bokföringsnämndens normgivningsarbete och utvecklingen av god redovisningssed. För att minska den administrativa bördan föreslås också i avsnitt 9.5.2 en förenklingsregel som i praktiken innebär att ett företag som leasar ett litet antal tillgångar inte behöver tillämpa de nya reglerna.

Den internationella redovisningsnorm som avser leasing är än så länge IAS 17 Leases. De företag som tillämpar RFR 2 ska därför tillämpa denna standard. K3-regelverket bygger i allt väsentligt på den internationella standarden IFRS för SME (små och medelstora företag). K3 och IAS 17 har samma utgångspunkt och bedöms vara så pass lika att K3-reglerna kan vara utgångspunkt för skattereglerna för alla företag.

I januari 2016 antog IASB en ny leasingstandard, IFRS 16 – Leases. Standarden ska tillämpas för redovisningsperioder som börjar den 1 januari 2019 eller senare. Denna standard har en annan utgångspunkt än IAS 17. Enligt den nya standarden ska man inte skilja på finansiell respektive operationell leasing. I stället ska i stort sett samtliga leasing-

Kommissionen har ännu inte antagit standarden för tillämpning inom EU. På grund av att rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (direktivet mot skatteundandraganden) kräver att medlemsstaterna inför en generell ränteavdragsbegränsning (se avsnitt 5) är det i det här lagstiftningsärendet inte möjligt att beakta den nya standarden. Enligt direktivet förutsätts att räntedelen av leasingavgiften i en finansiell lease omfattas av avdragsbegränsningen (se avsnitt 8). Till detta kommer också att det av OECD:s BEPS-rekommendationer, åtgärd 4, uttryckligen framgår att räntor på operationella leasar inte bör omfattas av avdragsbegränsningsregler för ränteutgifter.

9.4 Utformningen av skattereglerna om avtal om finansiell leasing

Förslag: Det införs skatteregler som ska tillämpas på lager, inventarier, byggnader, markanläggningar och mark som omfattas av finansiella leasingavtal.

Med ett *finansiellt leasingavtal* avses ett avtal enligt vilket en leasegivare under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalning, om avtalsvillkoren är sådana att de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren.

Reglerna ska gälla för juridiska personer och svenska handelsbolag.

Med beskattningsår ska för svenska handelsbolag avses räkenskapsåret.

Skälen för förslaget och bedömningen: Enligt de utgångspunkter som redovisats i föregående avsnitt bör det införas en heltäckande leasinglagstiftning med redovisningsreglerna som förebild. Anledningen till detta är att den generella ränteavdragsbegränsningen annars kan kringgåas med hjälp av finansiella leasingavtal. De regler som avses är de allmänna reglerna K3, dvs. reglerna för koncernredovisning. Reglerna bör gälla för juridiska personer och svenska handelsbolag. Detta är en något vidare krets än de företag som föreslås träffas av den generella ränteavdragsbegränsningen för negativa räntenetton (se avsnitt 5.2.7). Ränteavdragsbegränsningen gäller t.ex. inte handelsbolag som bara har haft fysiska personer som delägare under hela beskattningsåret. Skälet till att alla handelsbolag bör omfattas av reglerna om avtal om finansiell leasing är att man redan vid ingående av en leasingtransaktion bör veta om reglerna ska tillämpas eller inte. Detta skulle inte vara möjligt om man var beroende av framtida förändringar av delägarkretsen. Med beskattningsår ska för svenska handelsbolag avses räkenskapsåret.

Redovisningsreglerna gäller tillgångar generellt. Även skattereglerna bör vara generella. Reglerna bör därför gälla vid leasing av inventarier, byggnader, markanläggningar och mark.

Vidare gäller redovisningsreglerna om leasing sådana avtal enligt vilka en leasegivare under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda

en tillgång i utbyte mot betalning. Detta är den generella definitionen av ett leasingavtal. Redovisningsreglerna innehåller två underkategorier av leasingavtal, finansiella respektive operationella leasingavtal. Operationella leasingavtal definieras negativt på så sätt att ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal är ett operationellt leasingavtal. Syftet med detta lagstiftningsärende är att införa nya skatteregler för finansiella leasingavtal. Det är därför tillräckligt att definiera dessa i den skatterättsliga lagstiftningen. Hanteringen av sådana avtal som redovisningsmässigt klassificeras som operationella avtal kommer därför att bli densamma som tidigare.

Enligt K3 är ett finansiellt leasingavtal ett leasingavtal enligt vilket de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren. En likadan definition bör användas i IL.

Utgångspunkten är alltså att reglerna ska omfatta sådana transaktioner där de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren. Den ekonomiska innebörden av transaktionen är avgörande (och således inte avtalets juridiska form). I K3 ges exempel på situationer som enskilt eller tillsammans normalt leder till att ett leasingavtal ska klassificeras som finansiellt. Dessa är att

- äganderätten till tillgången kommer att överföras till leasetagaren vid leasingperiodens slut,
- leasetagaren har rätt att köpa tillgången till ett pris som understiger förväntat verkligt värde med ett så stort belopp att det vid leasingavtalets ingående framstår som rimligt säkert att rätten kommer att utnyttjas,
- leasingperioden omfattar större delen av tillgångens ekonomiska livslängd även om äganderätten inte kommer att övergå till leasetagaren,
- nuvärdet av minimileaseavgifterna vid leasingperiodens början uppgår till i allt väsentligt tillgångens verkliga värde, och
- den leasade tillgången är av så speciell karaktär att endast leasetagaren kan använda tillgången utan att väsentliga ändringar görs.

Andra situationer som enskilt eller tillsammans indikerar att ett leasingavtal ska klassificeras som ett finansiellt leasingavtal är t.ex. om

- leasetagaren enligt avtalet kan säga upp avtalet i förtid men får bära de förluster leasegivaren åsamkas på grund av uppsägningen,
- vinster och förluster som hänförs till förändringar av tillgångens restvärde tillfaller leasetagaren (exempelvis i form av en rabatt på leasingavgiften som motsvarar större delen av försäljningspriset vid leasingperiodens slut), och
- leasetagaren har möjlighet att förlänga avtalet mot en avgift som är väsentligt lägre än en marknadsmässig avgift.

Det måste betonas att även om den definition som föreslås här stämmer överens med den redovisningsmässiga definitionen av vad som är ett

finansiellt leasingavtal så är det en självständig skattemässig definition. Lagstiftningstekniskt innebär det att skattereglerna frikopplas från vad som gäller redovisningsmässigt. Definitionen av vilka avtal som omfattas bör som utgångspunkt tolkas på samma sätt som för redovisningsändamål. Varken Skatteverket eller domstolarna är dock bundna av hur en viss transaktion har hanterats redovisningsmässigt utan kan göra en självständig bedömning av om kriterierna är uppfyllda. Detta är nödvändigt för att uppnå ett ändamålsenligt resultat. I de s.k. flygleasingdomarna (RÅ 1998 ref. 58 I) klassificerades avtalen redovisningsmässigt som operationella leasingavtal. Regeringsrätten kom dock fram till att avtalsvillkoren var sådana att leasegivaren inte borde godtas som ägare av planet. Huvudsakligen berodde detta på att leasetagaren under avtalstiden utövade de väsentliga ägarfunktionerna avseende flygplanet, att avtalsparterna vid ingången av avtalen förutsatt att leasegivaren inte skulle komma att återta planet när leasingtiden gått ut och att leasegivaren med stor säkerhet kunnat beräkna det ekonomiska utfallet av engagemanget från början.

Den definition som har diskuterats hittills är en generell definition, dvs. den omfattar alla avtal som uppfyller kriterierna oavsett hur små värden det är fråga om. I avsnitt 9.5.2 behandlas utformningen av en frivillig förenklingsregel. Syftet med förenklingsregeln är att ett företag som leasar ett litet antal tillgångar inte ska behöva tillämpa huvudregeln.

Förutom behovet av en förenklingsregel ska ytterligare en aspekt på definitionen tas upp. Det gäller om det bör införas någon särskild regel för att förhindra att både leasegivaren och leasetagaren behandlar leasingobjektet som en tillgång och gör avskrivningar på det. Enligt IAS 17 punkt 9 gäller uttryckligen att parterna kan göra olika bedömningar beträffande klassificeringen. Om exempelvis tredje man har ställt ut en restvärdesgaranti kan avtalet för leasegivaren vara sådant att det mest liknar utlåning av pengar (dvs. är ett finansiellt leasingavtal) men för leasetagaren mest liknar hyra av tillgång (dvs. ett operationellt leasingavtal). Avtalet kommer då att klassificeras olika hos leasegivaren och leasetagaren. Någon liknande uttrycklig skrivning finns inte i K3 men situationen kan uppkomma även vid tillämpning av detta regelverk.

För att både leasegivaren och leasetagaren ska ta upp tillgången i sina respektive balansräkningar och skriva av på den skulle det krävas att avtalsvillkoren är sådana att båda betraktas som ekonomisk ägare till tillgången. För leasegivaren ska villkoren vara sådana att avtalet klassificeras som ett operationellt avtal och för leasetagaren sådana att det klassificeras som ett finansiellt avtal. Leasetagaren måste då exempelvis ha ställt ut en restvärdesgaranti eller ha en option att köpa tillgången till ett pris som understiger förväntat marknadspris samtidigt som restvärdesgarantin eller optionen inte medför att leasegivaren är i en sådan situation att det för dennes del främst är fråga om utlåning av pengar. Det förefaller inte sannolikt att en sådan situation skulle uppstå. Skulle det ändå uppkomma en sådan situation bör utgången vid en rättslig prövning vara att endast en av parterna betraktas som ekonomisk ägare till tillgången. Enligt definitionen ska avtalsvillkoren vara sådana att de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren. Om detta är uppfyllt för leasetagaren kommer det följaktligen att vara

uppfyllt även för leasegivaren. Om båda parterna omfattas av svensk beskattningsjurisdiktion är det därför mycket svårt att se att ett avtal skulle klassificeras som ett finansiellt leasingavtal för leasetagaren men inte för leasegivaren.

Om bara en av parterna omfattas av svensk beskattningsjurisdiktion är det däremot tänkbart att båda parterna kan skriva av på tillgången. Det blir fallet om leasetagaren finns i Sverige men leasegivaren i ett land som inte har en uttrycklig lagstiftning om finansiell leasing. Detta är en oundviklig effekt av att två länder tillämpar olika principer vid beskattningen och kan uppstå redan i dag. Eftersom det internationellt torde vara vanligast att länder har skatteregler om finansiell leasing så bör denna effekt minska när Sverige nu också inför sådana regler. Enligt direktivet mot skatteundandraganden måste dessutom finansiell leasing omfattas av de generella ränteavdragsbegränsningsregler som ska införas enligt direktivet, vilket torde innebära att fler och fler länder inför skatteregler om finansiell leasing. Det har inte framkommit tillräckliga skäl för att i denna promemoria föreslå regler som skulle förhindra att två parter skriver av en tillgång.

Den motsatta situationen – att ingen av parterna skriver av på tillgången – är däremot tänkbar. Som nämns i IAS 17 punkt 9 blir detta exempelvis fallet om någon som inte är förknippad med leasetagaren ställer ut en restvärdesgaranti. Leasingavtalet kommer då att klassificeras som ett finansiellt avtal hos leasegivaren men inte hos leasetagaren. Leasegivaren kommer då ta upp en leasingfordran och behandla avtalet som utlåning av pengar medan leasetagaren behandlar avtalet som en hyrestransaktion. Effekten av detta blir att ingen av parterna tar upp den leasade egendomen som en tillgång, vilket gör att ingen av parterna kommer att skriva av. Det faktum att en tillgång som används i näringsverksamhet inte skrivs av innebär dock inte att modellen har ett systematiskt fel. Även i denna situation kommer kostnaden för tillgångens förslitning att dras av. Leasetagaren kommer att få avdrag för hela leasingavgiften medan leasegivaren enbart beskattas för räntedelen. Det medför att kostnaderna för den förslitning som tillgången utsätts för kommer att kostnadsföras, i form av avdrag för amorteringsdelen av leasingavgifterna i stället för avskrivningar. Dessa avdrag kommer dock att göras i en långsammare takt än vad som hade blivit fallet vid avskrivning. Inte heller denna effekt bör regleras utan den innebär bara att parterna beskattas utifrån vad som är relevant för respektive part.

Lagförslag

Förslaget föranleder ett nytt 20 b kap. i IL och ändringar i 18 kap. 12 §, 19 kap. 15 § och 20 kap. 13 § IL.

9.5 Leasetagarens beskattning

9.5.1 Huvudregel

Förslag: En leasetagare ska hantera rättigheter och skyldigheter enligt ett finansiellt leasingavtal som tillgång och skuld på samma belopp. Tillgången hanteras på samma sätt som övriga tillgångar av samma kategori. Anskaffningsvärdet på tillgången ska vara det lägsta av tillgångens verkliga värde och nuvärdet av minimileaseavgifterna, fastställda vid leasingavtalets ingående. Utgifter som direkt kan hänföras till ingående och upplägg av leasingavtalet ska läggas till anskaffningsvärdet. Vid beräkning av nuvärdet av minimileaseavgifterna ska leasingavtalets implicita ränta användas. Om leasingavtalets implicita ränta inte kan bestämmas, ska leasetagarens marginella låneränta användas.

En leasetagare ska fördela minimileaseavgifterna enligt ett finansiellt leasingavtal på ränta och amortering av skulden. Ränta ska fördelas över leasingperioden genom att den beräknas för varje beskattningsår med ett belopp som motsvarar en fast räntesats för den under respektive beskattningsår redovisade skulden. Rörliga avgifter ska dras av som kostnad det beskattningsår de hänför sig till enligt god redovisningssed. Sådana rörliga avgifter som till sin funktion är densamma som ränta ska dock hanteras som räntekostnader.

Skälen för förslaget

Redovisningsreglerna BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3)

När avtalsvillkoren är sådana att de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren ska en leasetagare anses ha gjort ett lånefinansierat köp av tillgången. Leasetagaren ska därför ta upp både en tillgång och en skuld i sin balansräkning. Initialt uppgår tillgången och skulden till samma belopp. Har värdet på den ena beräknats gäller detsamma följaktligen den andra. Rent tekniskt är reglerna uppbyggda för att beräkna värdet på tillgången.

Översiktligt och något förenklat kan man beskriva reglerna som att de utgår från att leasetagaren har gjort ett lånefinansierat avbetalningsköp där avbetalningarna utgörs av de framtida leasingbetalningarna. Leasetagaren lovar att göra ett antal betalningar av leasingavgifter under avtalstiden. Dessa avgifter kan vara antingen bestämda till sitt belopp på förhand eller variera med hänsyn till olika faktorer (exempelvis en räntefaktor). För att bestämma värdet på tillgången nuvärdeberäknas och summeras alla på förhand beloppsbestämda avgifter (inklusive garanterat restvärde). Detta tillgångsvärde kommer leasetagaren att göra avskrivningar på. Leasingavgifterna delas upp på en del som avser ränta och en del som avser amortering på skulden så att det blir en jämn förräntning under avtalstiden.

Lagstiftningstekniskt krävs det att ett flertal olika begrepp definieras. Utgångspunkten för tillgångsberäkningen är de s.k. *minimilease-*

avgifterna. I K3 definieras detta begrepp något olika för leasegivaren och leasetagaren. För leasetagaren definieras minimileaseavgifterna (20.6) som:

... de betalningar, exklusive variabla avgifter, serviceutgifter och skatter, som ska betalas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden med tillägg av eventuellt belopp som garanteras av leasetagaren eller av denne närstående företag.

Variabel avgift definieras (20.10) som:

Den del av leasingavgiften som inte är fast och som beräknas med utgångspunkt från andra faktorer än enbart att tid förflutit.

Som exempel på andra faktorer nämns viss procent av försäljning, nyttjandenivå, prisindex eller marknadsränta.

Regeln för beräkning av anskaffningsvärde/skuld finns i punkten 20.5 och lyder:

En leasetagare ska, vid det första redovisningstillfället, redovisa rättigheter och skyldigheter enligt ett finansiellt leasingavtal som tillgång och skuld i balansräkningen.

Tillgången och skulden ska redovisas till det lägsta av tillgångens verkliga värde och nuvärdet av minimileaseavgifterna, fastställda vid leasingavtalets ingående. Utgifter som direkt kan hänföras till ingående och upplägg av leasingavtalet ska läggas till det belopp som redovisas som en tillgång.

Vid beräkning av nuvärdet av minimileaseavgifterna ska leasingavtalets implicita ränta användas. Kan leasingavtalets implicita ränta inte bestämmas, ska leasetagarens marginella låneränta användas.

En leasetagares rättigheter och skyldigheter enligt ett finansiellt leasingavtal ska således redovisas som en tillgång och skuld. Tillgången och skulden ska redovisas till det lägsta av tillgångens verkliga värde och nuvärdet av minimileaseavgifterna. Sådana utgifter som direkt kan hänföras till ingående och upplägg av leasingavtalet ska läggas till det belopp som redovisas som en tillgång. När nuvärdet av minimileaseavgifterna beräknas ska i första hand avtalets s.k. *implicita ränta* användas. Enligt punkt 20.7 definieras denna som:

Leasingavtalets implicita ränta är den diskonteringssats som för leasegivaren vid leasingavtalets ingående resulterar i att summan av nuvärdet av minimileaseavgifterna och ej garanterat restvärde överensstämmer med summan av det verkliga värdet för det leasade objektet och leasegivarens eventuella direkta utgifter som uppkommer till följd av att ett leasingavtal ingås.

Eftersom den implicita räntan definieras utifrån leasegivarens förhållanden är det inte säkert att en leasetagare känner till den. Om en leasetagare inte kan bestämma den implicita räntan ska leasetagaren i

stället använda sin *marginella låneränta*. Enligt punkt 20.8 definieras denna som:

Marginell låneränta är den räntesats som leasetagaren skulle ha betalat enligt ett motsvarande leasingavtal.

Kan räntesatsen enligt första stycket inte fastställas, är den marginella låneräntan den räntesats som, vid leasingavtalets ingående, leasetagaren skulle ha betalat för en finansiering genom lån under motsvarande period och med motsvarande säkerhet.

I avsnitt 9.2.2 har tekniken för nuvärdeberäkningar behandlats. I det avsnittet angavs en formel för att beräkna nuvärdet av en serie lika stora betalningar och en slutbetalning som

$$\text{Nuvärdessumman} = \text{Periodvis bet.} \times \frac{(1+r)^n - 1}{(1+r)^n r} + \frac{\text{Slutbetalning}}{(1+r)^n}$$

I denna formel finns fem olika variabler: nuvärdessumman, den periodvisa betalningen (eller annuitet med ett annat ord), slutbetalningen, antalet år och räntan. Som formeln är angiven här är syftet att beräkna nuvärdessumman. Det är emellertid lätt att ändra formeln för att beräkna värdet på vilken som helst av de andra variablerna. Om man i stället för nuvärdessumman löser ut r i ekvationen får man det som kallas den *implicita räntan*.

Ett sifferexempel illustrerar tekniken. Anta ett finansiellt leasingavtal avseende en inventarie vars verkliga värde är 100. Avtalet löper på 10 år och leasetagaren har lovat att betala 10,57 per år i leasingavgift och garanterar ett restvärde efter avtalets slut på 30. Inga uppläggningsavgifter eller liknande förekommer och inte heller några variabla avgifter. Minimileaseavgifterna uppgår därför till sammanlagt $10,57 \times 10 + 30 = 135,65$ under de 10 år som avtalet löper. Detta belopp ska nuvärdeberäknas.

Om leasetagaren har de uppgifter som behövs för att beräkna den *implicita räntan* (leasetagaren vet exempelvis att leasegivaren inte kalkylerar med något restvärde som inte är garanterat) så kan denna beräknas genom att man löser ut r i detta uttryck:

$$100 = \frac{10,57}{(1+r)} + \frac{10,57}{(1+r)^2} + \frac{10,57}{(1+r)^3} + \dots + \frac{(10,57+30)}{(1+r)^{10}}$$

Alternativt kan samma sak uttryckas genom att använda formeln för nuvärdessumma.

$$100 = 10,57 \times \frac{(1+r)^{10} - 1}{(1+r)^{10} r} + \frac{30}{(1+r)^{10}}$$

Med dessa förutsättningar blir $r =$ fem procent vilket innebär att den *implicita räntan* i leasingavtalet är fem procent. Minimileaseavgifterna ska då diskonteras med hjälp av denna ränta vilket kommer att medföra att tillgångens/skuldens värde blir 100. Innebörden av detta är att om

man nuvärdeberäknar de leasingavgifter som leasetagaren har lovat att betala varje år plus det restvärde som har garanterats vid leasingtidens utgång (dvs. minimileaseavgifterna) utifrån en ränta på fem procent så blir summan lika med objektets verkliga värde (100).

Om leasetagaren inte känner till avtalets implicita ränta ska i stället den marginella låneräntan användas för nuvärdeberäkningen av minimileaseavgifterna. Om leasetagarens marginella låneränta är fem procent så blir även då nuvärdet av minimileaseavgifterna 100. Om den marginella låneräntan däremot är lägre än fem procent så kommer nuvärdet av minimileaseavgifterna att bli större än 100. Om ett givet framtida belopp (eller som i det här fallet ett flertal framtida belopp) ska fördelas mellan en del som utgör ränta och en del som utgör kapital så blir den andel som är kapital hög om räntan är låg och tvärt om. Om den marginella låneräntan är lägre än fem procent så kommer därför nuvärdet att bli större än 100. Det innebär dock inte att leasegivaren kommer att redovisa en tillgång till ett högre belopp än 100. Tillgångens redovisade värde får inte vara större än det verkliga värdet. Även i detta fall kommer leasetagaren att redovisa en tillgång (och skuld) på 100. Om leasetagarens marginella låneränta däremot är högre än fem procent så kommer nuvärdet av minimileaseavgifterna (och därmed tillgångens respektive skuldens värde) att bli lägre än 100. Eftersom leasegivaren kommer att redovisa ett värde på leasingfordringen på 100 (jfr avsnitt 9.6) kommer leasetagarens och leasegivarens redovisade värde i detta fall att skilja sig åt.

Leasetagarens tillgång och skuld ska således beräknas genom att minimileaseavgifterna nuvärdeberäknas och summeras. Regeln utgår med andra ord från att leasetagaren har gjort ett lånefinansierat köp av tillgången där tillgång och skuld uppgår till samma belopp. De tillgångar som kan komma i fråga är inventarier, byggnader, markanläggningar och mark. Reglerna torde dock främst komma att tillämpas på inventarier och byggnader. Eftersom utgångspunkten är att leasetagaren ska anses ha gjort ett lånefinansierat köp bör tillgången hanteras som vilken annan tillgång som helst i den aktuella kategorin som leasetagaren äger. Om det är en byggnad som leasas ska den skrivas av enligt reglerna i 19 kap. IL och om det är en inventarie som leasas ska den skrivas av enligt reglerna i 18 kap. IL. Avskrivningar på inventarier görs kollektivt och inte individuellt för varje enskild inventarie. Avskrivningar på inventarier kan göras enligt två alternativa metoder, räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning. Den räkenskapsenliga metoden är den som är mest gynnsam för den skattskyldige. Om den skattskyldige vill skriva av enligt den räkenskapsenliga metoden måste avskrivningen i räkenskaperna stämma överens med avskrivningen i deklarationen. Det innebär i sin tur att tillgången måste redovisas i den skattskyldiges balansräkning. Om den skattskyldige tillämpar K3 eller RFR 2 är detta möjligt redan med dagens regler. Regelverket innehåller dock en möjlighet att redovisa finansiella leasingavtal enligt den juridiska formen men det är inget krav att göra så.

För de som tillämpar K2 (eller K1) ska finansiell leasing redovisas enligt den juridiska formen. För dessa företag går det därför inte att – med dagens regler – redovisa på ett ekonomiskt riktigt sätt. Regelverket är dock skrivet som ett förenklingsregelverk där avsikten är att det ska

vara så få avvikelser som möjligt från skattereglerna. En bedömning av om det är lämpligt och möjligt att ändra K1- respektive K2-regelverket får ske inom ramen för Bokföringsnämndens normgivningsarbete och utvecklingen av god redovisningssed. För att minska den administrativa bördan föreslås också i avsnitt 9.5.2 en förenklingsregel som i praktiken innebär att ett företag som leasar ett litet antal tillgångar inte behöver tillämpa de nya reglerna.

Som nämnts ovan ska den skattskyldige anses ha en skuld som initialt uppgår till samma belopp som tillgången. Under avtalstiden ska sedan leasingavgifterna delas upp på en del som är ränta och en del som är amortering på skulden. Räntedelen ska då behandlas som andra räntekostnader och amorteringsdelen ska behandlas på samma sätt som amortering av andra skulder. Enligt K3 (20.9 stycke 1 och 2) ska räntan hanteras enligt följande:

En leasetagare ska fördela minimileaseavgifterna enligt ett finansiellt leasingavtal på ränta och amortering av skulden enligt effektivräntemetoden.

Ränta enligt första stycket ska fördelas över leasingperioden genom att belasta varje räkenskapsår med ett belopp som motsvarar en fast räntesats för den under respektive räkenskapsår redovisade skulden.

Effektivräntemetoden beskrivs i punkt 11.12:

Effektivräntemetoden är en metod för beräkning enligt vilken ränteintäkter eller räntekostnader ett räkenskapsår är lika med den finansiella tillgångens eller finansiella skuldens redovisade värde vid räkenskapsårets början multiplicerat med effektivräntan.

Innebörden av dessa bestämmelser är att den ränta som används för att beräkna nuvärdet av minimileaseavgifterna (dvs. den implicita räntan eller den marginella låneräntan) också ska användas för att beräkna ränteelementet av leasingavgifterna. Räntan ska beräknas på den vid varje tidpunkt gällande skulden, dvs. den del som ännu inte har hunnit amorteras.

Enligt K3 (20.9 stycke 3) gäller dessutom att:

Variabla avgifter ska redovisas som kostnad det räkenskapsår utgifterna uppkommer.

Huvudregeln i 14 kap. 2 § IL är att utgifter dras av som kostnader det beskattningsår de hänförs till enligt god redovisningssed. Variabla avgifter ska därför dras av som kostnad det beskattningsår de uppkommer. Sådana variabla avgifter som till sin funktion är densamma som ränta ska dock hanteras som räntekostnader, dvs. dras av om inte avdragsbegränsningen slår till.

Införandet i IL

Avsikten är att skattereglerna ska motsvara reglerna för koncernredovisning i K3. På grund av olika struktur i IL och K3 måste K3:s

bestämmelser anpassas så att de stämmer överens med den övriga strukturen i IL. För att uppnå detta definieras ett flertal termer och föreslås materiella bestämmelser om beräkning och hantering av tillgången respektive skulden samt hanteringen av leasingavgifterna. De termer som definieras är:

- minimileaseavgifter,
- rörlig avgift,
- verkligt värde,
- nuvärde,
- det finansiella leasingavtalets implicita ränta och
- marginell låneränta.

För en närmare beskrivning av de föreslagna definitionerna hänvisas till författningskommentaren. Detsamma gäller de materiella bestämmelserna. Reglerna utgår från att leasetagaren ska anses ha gjort ett lånefinansierat köp av en tillgång och att denna tillgång ska behandlas på samma sätt som övriga tillgångar inom respektive kategori (inventarier, byggnader respektive markanläggningar).

Avsikten är att reglerna i K3 ska anpassas till IL utan några egentliga materiella förändringar. En materiell avvikelse i förhållande till ordalydelsen i K3 föreslås beträffande hur en rörlig ränta ska hanteras.

Som nämnts ovan definieras variabel avgift i punkt 20.10 som ”den del av leasingavgiften som inte är fast och som beräknas med utgångspunkt från andra faktorer än enbart att tid förflutit”. Eftersom ränta inte beräknas enbart utifrån att tid har förflutit utan även utifrån räntesatsen och den aktuella skulden bör en rörlig ränta falla in under definitionen av rörlig avgift. Detta styrks av att marknadsränta nämns som exempel på sådana andra faktorer som gör att punkten ska tillämpas. I så fall ska en rörlig ränta inte ingå i det som definieras som leasetagarens minimileaseavgifter (punkt 20.6). Detta betyder i sin tur att minimileaseavgifterna i ett leasingavtal som bygger på en helt rörlig ränta kommer att fastställas utan att inkludera någon räntefaktor. I det sifferexempel som användes ovan uppgick minimileaseavgifterna till 135,65 där 100 var summan av amorteringar och garanterat restvärde och 35,65 utgjorde de sammalagda räntebetalningarna under avtalstiden. Om exemplet skulle bygga på en rörlig ränta i stället för en fast ränta på fem procent skulle det innebära att minimileaseavgifterna skulle uppgå till 100. Eftersom tillgångens verkliga värde också var 100 skulle det resultera i en implicit ränta på 0 procent. Under förutsättning att leasetagaren har tillräckliga uppgifter för att beräkna den implicita räntan skulle en implicit ränta på 0 procent ge ett materiellt riktigt resultat. Den periodvisa betalningen av minimileaseavgifterna skulle i sin helhet utgöras av amortering och den tillkommande variabla avgiften av ränta.

Om leasetagaren däremot inte kan beräkna den implicita räntan ska minimileaseavgifterna diskonteras utifrån den marginella låneräntan. Detta skulle ge ett materiellt felaktigt resultat enligt följande. Tillgångens redovisade värde skulle bli lägre än 100 vilket i sin tur skulle medföra att minimileaseavgifterna skulle delas upp på en ränte- och en amorteringsdel (trots att avtalet bygger på en helt rörlig ränta). Till detta skulle den avtalsenliga rörliga räntan läggas som en variabel avgift. Resultatet sett över tiden skulle bli att de sammanlagda avskrivningarna skulle bli för

låga och de sammanlagda räntekostnaderna för höga. Detta behöver lösas, bl.a. eftersom räntor och avskrivningar kostnadsförs med helt olika tidsprofiler och då räntor kommer att vara föremål för en avdragsbegränsning, vilket avskrivningar inte är.

Med den utformning som punkt 20.10 har synes en rörlig ränta behandlas som en variabel avgift och därmed inte ingå i minimileaseavgifterna. Inte heller IAS 17 ger någon lösning på problemet. I Redovisningsrådets äldre normgivning (RR 6:99 Leasingavtal) har emellertid problemet uttryckligen lösts. I sak är denna rekommendation likartad den reglering som finns i K3. Variabla avgifter behandlas i punkt 5. Punkten lyder:

Vissa avgifter kännetecknas av att de varierar. Faktorer som påverkar avgiften kan vara försäljningsrelaterade, utnyttjandenivå eller prisindex. I den mån betalningarna vid leasingperiodens början kan beräknas på ett tillförlitligt sätt utgör de inte variabla avgifter och inkluderas därför i minimileaseavgifterna. I de fall leasingavgifterna baseras på en rörlig ränta ingår avgifterna i minimileaseavgifterna enligt den vid avtalets början gällande räntan. Framtida förändringar av räntan är variabla avgifter och ingår inte i minimileaseavgifterna. Variabla avgifter kostnadsförs löpande. Upplysningar om variabla avgifter lämnas enligt punkt 24 c, 28 c, 28 d, 40 e samt 49 c. (Understrykning här)

Lösningen i RR 6:99 innebär att det vid bestämmandet av minimileaseavgifterna inte spelar någon roll om avtalets ränta är rörlig eller fast. Minimileaseavgifterna kommer alltid att innehålla en räntekomponent och om avtalets ränta är rörlig så ingår den rörliga räntan som gäller när avtalet börjar i minimileaseavgifterna. Endast framtida förändringar av räntan klassificeras som variabla avgifter. Detta bedöms vara ett ändamålsenligt sätt att lösa frågan. Förslaget i promemorian innebär därför ett avsteg från ordalydelsen i K3 och innebär att en motsvarande skrivning som den i RR 6:99 tas in i IL. K3 är ett principbaserat regelverk vilket innebär att det finns frågor som inte uttryckligen regleras. Enligt punkten 1.5 ska vägledning för oreglerade frågor i första hand sökas i hur likartade frågor har reglerats i det allmänna rådet. I andra hand ska man tillämpa de definitioner och grundläggande principer som det allmänna rådet bygger på. Eftersom den lagstiftning som föreslås innebär en självständig skatterättslig reglering bör dock en uttrycklig regel som undanröjer oklarheten föras in i IL.

9.5.2 Frivillig förenklingsregel

Förslag: En leasetagare behöver inte tillämpa de nya reglerna om den sammanlagda leasingkulden för alla företag som ingår i en intressegemenskap är mindre än tre miljoner kronor. Med företag i intressegemenskap ska avses – företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra,

- i fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i ett svenskt handelsbolag, företaget och handelsbolaget, och
- i fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, företaget och den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen.

Skälen för förslaget: I avsnitt 9.4 har slagits fast att utgångspunkten är att de nya reglerna ska tillämpas på alla leasingavtal som uppfyller kriterierna för ett finansiellt leasingavtal. Enligt direktivet mot skatteundandraganden förutsätts att räntedelen av leasingavgiften i en finansiell lease omfattas av avdragsbegränsningen. En sådan reglering skulle i princip överensstämma med redovisningsreglerna eftersom dessa inte innehåller några förenklingsregler. För de företag som i dag tillämpar K3 eller RFR 2 (och som upprättar en koncernredovisning) skulle en skatteregel som omfattar alla transaktioner som uppfyller kriterierna inte medföra något merarbete. Dessa kapitaliserar redan finansiell leasing i koncernredovisningen. För företag som tillämpar K2, vilket är den stora majoriteteten av alla aktie- och handelsbolag, skulle dock reglerna komma att medföra ett merarbete på så sätt att de måste kapitalisera leasade tillgångar och bryta ut ett ränteelement från leasingavgifterna. För att minska den administrativa bördan bör någon form av förenklingsregel därför införas. Målsättningen med en sådan regel bör vara att mindre företag som leasar ett litet antal tillgångar inte ska behöva tillämpa de nya reglerna. En leasegivare bör däremot alltid tillämpa de nya reglerna på sådana transaktioner som uppfyller kriterierna.

En generell förutsättning för en förenklingsregel är att de leasingavtal som omfattas är av sådan karaktär att det inte råder någon tvekan om att de inte behöver omfattas av den generella ränteavdragsbegränsning som föreskrivs i direktivet mot skatteundandraganden. En ytterligare grundläggande utgångspunkt bör vara att om en viss transaktion inte har kapitaliserats det första året så ska den inte heller kapitaliseras under kommande år och om den har kapitaliserats år 1 ska den också kapitaliseras under kommande år. Om ett leasingavtal löper över exempelvis fem år ska hanteringen år 1 styra hanteringen under år 2–5. Systemet skulle vara för krångligt att tillämpa om en tillgång omväxlande skulle omfattas av avskrivningssystemet respektive inte omfattas av systemet exempelvis genom att kapitalisering inte sker år 1 och 4 medan kapitalisering görs år 2, 3 och 5.

Det finns i princip fem olika parametrar att ta fasta på för att konstruera en förenklingsregel:

- värdet av den leasade tillgången (i princip marknadsvärdet och det planmässiga restvärdet),

- vilken sorts tillgång det är fråga om,
- leasingtiden,
- storleken på leasingavgifterna och
- storleken på den sammanlagda leasingkulden.

I Ds 2002:16 föreslogs en förenklingsregel som tog sikte på leasingtiden. Enligt förslaget i den promemorian skulle reglerna inte tillämpas på leasingavtal som var fem år eller kortare. Det är viktigt att notera att det förslaget skrevs i en skattemässig miljö där det var full avdragsrätt för räntor. Förslagen i den promemorian var helt inriktade på vilken av parterna som skulle ha avskrivningsrätten på tillgången. Eftersom utgångspunkten i denna promemoria är att begränsa avdragsrätten för räntor är det inte lämpligt att ha en lika omfattande förenklingsregel. Det skulle i princip innebära en obegränsad avdragsrätt för räntor på lån upp till fem år för sådana lån som ges i form av leasing men inte för ”vanliga” lån.

FSK föreslog också några förenklingsregler. Sammanfattningsvis innebar dessa att ett ränteelement inte skulle brytas ut:

- vid hyra av fastighet,
- för hyresavtal som har en löptid som inte överstiger åtta månader eller
- om företagets sammanlagda hyreskostnader inte överstiger 300 000 kronor (under ett beskattningsår).

FSK:s utgångspunkt var att i princip alla hyresavtal skulle omfattas och förenklingsreglerna formulerades utifrån den förutsättningen. Förslaget i den här promemorian inriktar sig på transaktioner som uppfyller kriterierna för finansiell leasing. Det är alltså ett betydligt snävare tillämpningsområde. Eftersom huvudsyftet är att träffa finansiell leasing bör inte förenklingsregeln inrikta sig på vissa tillgångsslag. Om kriterierna är uppfyllda bör reglerna i princip tillämpas för alla tillgångar som kan komma i fråga för finansiell leasing.

Som nämnts ovan bör målsättningen för förenklingsregeln vara att mindre företag som leasar ett litet antal tillgångar inte ska behöva tillämpa de nya reglerna om de så önskar. Med denna utgångspunkt förefaller FSK:s tidsgräns på åtta månader vara för kort. Med tanke på att utgångspunkten är att lagstiftningen ska avse finansiell leasing och att det gäller en avdragsbegränsning för räntor bedöms inte en tidsgräns för leasingtiden vara en lämplig parameter för att konstruera en förenklingsregel.

FSK:s tredje parameter för en förenklingsregel gällde storleken på de sammanlagda hyreskostnaderna. Enligt FSK:s förslag skulle inget ränteelement brytas ut om de sammanlagda hyrorna under ett år uppgick till mindre än 300 000 kronor. En regel som enbart tar sikte på de faktiska hyreskostnaderna eller leasingavgifterna under ett visst år skulle kunna missbrukas.

Ett möjligt tillvägagångssätt är att konstruera ett leasingavtal med ett mycket högt garanterat restvärde, som högst upp till 100 procent. Under leasingtiden skulle då leasingavgifterna enbart utgöras av ränta samtidigt som hela beloppet amorteras vid leasingtidens slut. Ett sådant leasingavtal skulle vara likvärdigt med ett lån som är amorteringsfritt under löptiden men där hela beloppet amorteras vid utgången av

låneperioden. Vid leasing av tillgångar som har ett högt värde skulle en sådan regel ge för höga ränteavdrag alla år fram till det sista året för transaktionen då avdragsbegränsningen skulle gälla.

Ett annat sätt är att sluta ett leasingavtal mot slutet av året så att de totala leasingavgifterna blir relativt små det året. Det skulle exempelvis gå att sluta ett långt leasingavtal av en tillgång med mycket högt värde någon av de sista dagarna på året så att de sammanlagda leasingavgifterna som belöper sig på det första året ligger under gränsen. För att en förenklingsregel som tar sikte på de sammanlagda leasingavgifterna inte ska kunna missbrukas krävs det att leasingavgifterna är sådana att de även inkluderar ersättning för en skäligen förslitning av tillgången och att de justeras så att de motsvarar en leasingavgift som gäller för ett helt år. Motsvarande justeringar skulle behöva göras för att fastställa storleken på de räntor som ska träffas av den generella ränteavdragsbegränsningen, men det är oklart hur det bör hanteras i praktiken. Om det å andra sidan inte skulle ställas krav på justeringar av leasingavgifterna skulle det inte vara möjligt att ha en bestämmelse om att hanteringen det första året också styr hanteringen under de följande åren (när det gäller avskrivningar). Risken för missbruk vid leasing av inventarier med högt värde under en obetydlig del av året skulle i så fall vara för stora. Eftersom modellen bör utformas så att man inte går in och ut ur avskrivningssystemet skulle en regel som tar sikte på storleken på leasingavgifterna behöva medföra omräkningar och justeringar av leasingavgifterna (om dessa inte redan avser helårssiffror som har beräknats utifrån en rimlig förslitning). En sådan modell skulle kunna medföra såväl tillämpnings- som kontrollsvårigheter, vilket inte är ändamålsenligt för en förenklingsregel.

En ytterligare parameter som förenklingsregeln skulle kunna formuleras utifrån är de leasade tillgångarnas värde. För en sådan regel är det tänkbart med två olika alternativ, antingen utifrån värdet på varje enskild tillgång eller på det sammanlagda värdet av leasade tillgångar. I den nya internationella leasingstandarden (IFRS16) görs ett generellt undantag för tillgångar av mindre värde. Av standarden framgår inte hur stort detta värde är men i bakgrundsmaterialet (Basis for Conclusion) framgår att IASB tänker sig ett belopp som motsvarar 5 000 USD. Målsättningen är att exempelvis surfplattor, persondatorer, enkla konstorsmöbler och telefoner ska träffas av undantagsregeln. Det bör noteras att den nya standarden – i likhet med FSK:s förslag – omfattar i stort sett samtliga hyresavtal. Förslaget i den här promemorian inriktar sig på transaktioner som uppfyller kriterierna för finansiell leasing, vilket är ett betydligt snävare tillämpningsområde. För att en beloppsgräns ska motsvara en verklig förenkling krävs därför ett betydligt högre belopp. Beloppsgränsen kan dock inte sätta alltför högt eftersom en relativt hög beloppsgräns som beräknas tillgång för tillgång skulle medföra behov av en begränsning av antalet tillgångar som får omfattas. I annat fall skulle den sammanlagda leasingstocken kunna bli så stor att avdragsbegränsningen för räntor bör träda in.

Som ett alternativ till en beloppsgräns som gäller tillgång för tillgång skulle man kunna tänka sig en förenklingsregel som tar sikte på värdet av de sammanlagda leasade tillgångarna. Även en sådan regel har emellertid nackdelar. Den främsta nackdelen gäller vilket värde som ska användas

för begränsningen. Om regeln ska avse det sammanlagda värdet för alla leasade tillgångar är det inte lämpligt att utgå från marknadsvärdet. En leasetagare bör i samband med att leasingavtalet tecknas kunna ta reda på marknadsvärdet på de tillgångar som leasas. För tillgångar som har leasats under något eller några år finns emellertid typiskt sett inte något objektivt sätt att få fram marknadsvärdet. Detta måste i stället uppskattas. Det skulle inte vara en lämplig lösning att en förenklingsregel förutsätter att årliga uppskattningar måste göras av marknadsvärdet på leasade tillgångar.

Ett alternativ till marknadsvärdet skulle kunna vara att utgå från tillgångarnas värde efter skattemässiga eller planmässiga avskrivningar. Även denna metod har nackdelar. Eftersom förenklingsregeln innebär att en leasetagare inte kapitaliserar en viss lease går det inte på ett enkelt sätt att ta reda på anskaffningsvärdet efter skattemässiga avskrivningar. Det är ju inte leasetagaren som gör de skattemässiga avskrivningarna. En sådan regel skulle förutsätta att leasegivaren tillhandahåller uppgifter om värdet efter skattemässiga avskrivningar. En alternativ lösning skulle vara att utgå från det verkliga värdet vid förvärvet minskat med planmässiga avskrivningar. Även här är nackdelen för leasetagaren att det inte finns något värde i balansräkningen att utgå från och leasetagaren kanske inte känner till tillgångens värde när avtalet slöts. För att regeln ska fungera torde det krävas att leasetagaren håller reda på alla leasade tillgångar i ett sidordnat system där såväl värdet vid anskaffningstidpunkten som uppskattade planmässiga avskrivningar (dvs. tillgångens förslitning) framgår. Då kan man fråga sig om det inte skulle vara lika enkelt att tillämpa reglerna, dvs. att kapitalisera tillgångarna.

Den sista parametern som nämndes ovan som en tänkbar utgångspunkt för en förenklingsregel är den sammanlagda leasingkulden. Om en leasad tillgång kapitaliseras så kommer tillgångens värde och leasingkuldens värde att uppgå till samma belopp när avtalet sluts. En regel som riktar in sig på den sammanlagda leasingkulden tangerar metoden att utgå från det samlade värdet på de leasade tillgångarna. När leasingavtalet ingås uppgår leasetagarens värde på den kapitaliserade tillgången respektive skulden till det lägsta av tillgångens verkliga värde och nuvärdet av minimileaseavgifterna. Vid beräkning av nuvärdet av minimileaseavgifterna ska leasingavtalets implicita ränta användas. Om leasingavtalets implicita ränta inte kan bestämmas, ska leasetagarens marginella låneränta användas.

En förenklingsregel som utgår från den samlade leasingkulden utgår från nuvärdet av de återstående minimileaseavgifterna. Detta är en uppgift som leasetagaren själv kan ta fram. Leasegivarens medverkan behövs inte. Till skillnad från en regel som utgår från det samlade tillgångsvärdet behöver inte heller mer eller mindre schabloniserade uppskattningar av tillgångens värdenedgång göras. Eftersom utgångspunkten i denna promemoria är en begränsning av ränteavdragen är det också naturligt att utgå från skuldens storlek vid varje given tidpunkt dvs. vid utgången av varje beskattningsår.

En invändning mot en regel som bygger på den samlade leasingkulden är att man inte kan ha kunskap om leasingkulden om man inte har kapitaliserat enligt huvudregeln och om man väl har gjort

det arbetet behövs inte förenklingsregeln. Det är dock viktigt att tänka på att om summan av de återstående minimileaseavgifterna är lägre än den satta gränsen så behöver man inte göra någon nuvärdeberäkning för att veta om regeln kan tillämpas eller inte. Eftersom en nuvärdeberäkning alltid ger ett lägre belopp än startvärdet (i vart fall vid en positiv diskonteringsränta) kan man alltid utgå från att regeln kan tillämpas om summan understiger gränsbeloppet. Under förutsättning att gränsen för när regeln får tillämpas sätts tillräckligt högt torde inte detta vara något problem vid leasing av ett litet antal tillgångar. Det torde också vara så att regeln främst kommer att tillämpas på leasingavtal med mycket standardiserade avtal. I så fall bör en leasetagare dessutom i princip kunna få uppgifter om återstående leasingskuld från leasegivaren.

Av de lösningar som har diskuterats ovan är det bara de leasade tillgångarnas planmässiga restvärde respektive den samlade leasingskuldens värde som bedöms vara tänkbara som utgångspunkt för en förenklingsregel. I valet mellan dessa två är den samlade leasingskulden den bästa lösningen. En förenklingsregel bör därför ta sikte på denna.

Nästa fråga som inställer sig är vilket värde som den samlade leasingskulden ska få ha för att regeln ska få tillämpas. Som nämnts ovan är målsättningen med en sådan regel att ett mindre företag som leasar ett litet antal tillgångar inte ska behöva kapitalisera dem. Samtidigt får skulden inte vara så stor att ett företag väljer leasing i stället för ett lånefinansierat köp för att på så sätt slippa tillämpa ränteavdragsbegränsningarna. Incitamenten för en sådan lösning minskas dock av det faktum att leasetagaren inte kommer kunna använda sig av avskrivningsrätten. Det senare leder till att företaget går miste om räntefria skattekrediten som följer av att avskrivningstakten på en tillgång kan antas vara snabbare än amorteringarna som följer av leasingavtalet. En sammanlagd leasingskuld på tre miljoner kronor bör vara tillräcklig för att uppnå syftet med regeln, men är samtidigt inte så stor att företag får incitament att välja leasing i stället för lån för att få full avdragsrätt för räntorna.

Förslaget innebär att om ett företag har en sammanlagd leasingskuld på tre miljoner kronor så behöver de finansiella leasingavtalen inte kapitaliseras och räntan behöver inte heller skiljas ut. Ett företag som önskar det får kapitalisera finansiella leasingavtal även om man ligger under gränsen. För att regeln inte ska kunna missbrukas bör beloppsgränsen gälla för den sammanlagda leasingskulden för alla företag som ingår i en intressegemenskap. Intressegemenskapen bör definieras så att den omfattar samma krets av företag som den som gäller för förslaget till avdragsbegränsning för negativa räntenetton i 24 kap. 24 § IL. Det innebär att intressegemenskapen ska omfatta

- de som kan lämna koncernbidrag till varandra,
- i fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i ett svenskt handelsbolag, företaget och handelsbolaget, och
- i fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, företaget och den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen.

Om ett företag väljer att tillämpa förenklingsregeln kommer de 204 finansiella leasingavtal som omfattas att behandlas som hyres-

transaktioner. Eftersom leasegivaren alltid ska tillämpa de nya reglerna kommer detta att innebära att ingen av parterna tar upp den leasade tillgången i sin balansräkning och därför inte heller skriver av på den. Som nämnts i avsnitt 9.4 innebär detta dock inget systematiskt fel eftersom leasetagaren då kommer att få avdrag för hela leasingavgiften samtidigt som leasegivaren bara tar upp räntedelen. Kostnaden för tillgångens förslitning kommer alltså att dras av men i långsammare takt än om tillgången hade skrivits av. Om ett företag väljer att tillämpa förenklingsregeln innebär det att företaget får avdrag för räntedelen av leasingavgiften utan att träffas av avdragsbegränsningarna för räntor men att kostnaden för förslitningen dras av i en långsammare takt än om tillgången hade kapitaliserats.

Som nämnts ovan är en förutsättning för regeln att en tillgång ska behandlas på samma sätt under hela innehavstiden. Om förenklingsregeln tillämpas på en viss tillgång under anskaffningsåret ska den därför inte kapitaliseras under något av de följande åren som leasingavtalet gäller. Det motsatta gäller också, dvs. om en viss tillgång har kapitaliserats det första beskattningsåret så ska den också kapitaliseras under kommande år. Om ett företag tillämpar förenklingsregeln för exempelvis åren 1–3 men inte har rätt att göra det år 4 (på grund av att den totala leasingkulden då är större än tre miljoner kr) ska de tillgångar som leasades år 1–3 inte kapitaliseras men de tillgångar som leasas år 4 ska kapitaliseras. Om den sammanlagda leasingkulden för år 5 är lägre än tre miljoner kronor behöver inga av de nya leasingavtalen som sluts detta år kapitaliseras. De leasingavtal som slöts år 4 och som kapitaliserades ska även fortsättningsvis kapitaliseras.

9.6 Leasegivarens beskattning

9.6.1 Huvudregel

Förslag: En leasegivare ska inte behandla den leasade tillgången som en tillgång. Leasegivaren ska i stället ta upp en fordran enligt ett finansiellt leasingavtal. Fordringens anskaffningsvärde ska motsvara nuvärdet av summan av minimileaseavgifterna och den del av den leasade tillgångens restvärde som inte garanteras av någon och som tillfaller leasegivaren när avtalet upphör. Nuvärdet ska beräknas utifrån avtalets implicita ränta.

En leasegivare ska fördela leasingavgifterna enligt ett finansiellt leasingavtal på ränta respektive amortering av fordringen. Räntan ska för varje beskattningsår beräknas så att en jämn förräntning erhålls på fordringen.

Skälen för förslaget

Redovisningsreglerna BFAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3)

När avtalsvillkoren är sådana att de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång i allt väsentligt överförs från

leasegivaren till leasetagaren ska en leasetagare anses ha gjort ett lånefinansierat köp av tillgången. Som nämndes ovan (avsnitt 9.5.1) innebär det att leasetagaren ska ta upp tillgången i sin balansräkning. Leasetagaren ska också ta upp en skuld på samma belopp.

Som en konsekvens av detta ska leasegivaren inte behandlas som ägare av tillgången utan som en finansiär. Det innebär att leasegivaren inte ska redovisa tillgången i sin balansräkning (trots att den civilrättsligt ägs). I stället ska leasegivaren ta upp en fordran. Detta medför att leasegivaren inte kommer att skriva av på tillgången. Även för leasegivarens del ska leasingavgifterna delas upp på en del som avser ränta och en del som avser amortering på skulden. Räntan ska beräknas så att det blir en jämn förräntning under avtalstiden.

Tekniken är i mångt och mycket en spegelbild av vad som gäller för leasetagaren. Det måste dock poängteras att reglerna är sådana att värdet på leasetagarens skuld inte behöver uppgå till samma belopp som leasegivarens fordran.

Även för leasegivaren är utgångspunkten för beräkningen de s.k. *minimileaseavgifterna*. Som nämndes ovan definieras detta begrepp något olika för leasegivaren och leasetagaren i K3. För leasegivaren definieras *minimileaseavgifterna* (20.17) som:

... de betalningar, exklusive variabla avgifter, serviceutgifter och skatter, som ska betalas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden med tillägg av eventuella restvärden som garanterats av leasetagaren eller av denne närstående part eller av oberoende tredje part som har ekonomiska förutsättningar att fullfölja åtagandet.
(understruket här)

Det som skiljer definitionerna åt för leasegivaren respektive leasetagaren är den text som har strukits under. Tillägget innebär att det inte spelar någon roll om det är leasetagaren eller en tredje part som har ställt ut en restvärdesgaranti. Det garanterade beloppet ska alltid ingå i *minimileaseavgifterna* så länge som den som har ställt ut garantin har ekonomiska förutsättningar att fullfölja åtagandet.

Begreppet *variabel avgift* (20.10) definieras på samma sätt för leasegivaren och leasetagaren. Som nämnts ovan föreslås i denna promemoria en avvikelse från definitionen i K3 för att säkerställa en korrekt hantering av en rörlig ränta.

Regeln för beräkning av anskaffningsvärde respektive skuld finns i punkten 20.15 och lyder:

En leasegivare ska, vid det första redovisningstillfället, redovisa en tillgång enligt ett finansiellt leasingavtal som fordran i balansräkningen. Det redovisade beloppet ska motsvara nettoinvesteringen i ett leasingavtal.

Direkta utgifter som uppkommer i samband med att ett finansiellt leasingavtal ingås ska periodiseras över leasingperioden.

Utgångspunkten för beräkningen är det som kallas nettoinvesteringen i ett leasingavtal. Enligt punkt 20.16 definieras detta som:

Bruttoinvestering i ett leasingavtal är summan av

- a) de minimileaseavgifter som leasegivaren erhåller enligt ett finansiellt leasingavtal, och*
- b) eventuellt ej garanterat restvärde som tillfaller leasegivaren.*

Nettoinvestering i ett leasingavtal är bruttoinvesteringen i ett leasingavtal diskonterat till leasingavtalets implicita ränta.

Enligt terminologin i K3 uppgår bruttoinvesteringen i ett leasingavtal till summan av minimileaseavgifterna och ett restvärde efter leasingtidens slut som *inte* garanteras av någon. Nettoinvesteringen är den nuvärdeberäknade bruttoinvesteringen. Vid nuvärdeberäkningen ska avtalets implicita ränta användas. Detta begrepp har behandlats i avsnitt 9.5.1. I förslaget till lagtext används inte begreppen brutto- respektive nettoinvestering, men mekanismen är densamma som i K3.

Som nämnts ovan ska leasingavgifterna delas upp i en del som avser ränta och en del som avser amortering av skulden. Av punkten 20.18 framgår att leasegivaren ska fördela räntan så att det blir en jämn förräntning på den vid varje redovisningsperioden aktuella nettoinvesteringen.

Införandet i IL

På samma sätt som för leasetagaren (avsnitt 9.5.1) behöver ett antal termer definieras samt regler om beräkning och hantering av leasingfordringen. För den närmare utformningen hänvisas till författningskommentaren. Till skillnad från vad som gäller i K3 föreslås ingen särskild definition av vare sig brutto- eller nettoinvesteringen i ett leasingavtal. En regel som motsvarar detta tas i stället in i den materiella bestämmelsen om hur fordringen ska fastställas.

9.6.2 Tillverkare och återförsäljare

Förslag: Om den leasade tillgången är, eller någon gång har varit, lager hos företaget eller hos ett företag som ingår i samma intressegemenskap, ska leasegivaren ta upp en intäkt som uppgår till samma belopp som fordringen. Den leasade tillgångens skattemässiga värde ska dras av som kostnad.

Skälen för förslaget: I avsnitt 9.6.1 har huvudregeln för leasegivarens beskattning behandlats. När avtalsvillkoren är sådana att de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren ska en leasegivare inte behandlas som ägare av tillgången utan som en finansiär. Det innebär att leasegivaren inte ska ta upp tillgången i sin balansräkning utan i stället ta upp en fordran. Tillgången tas i stället upp av leasetagaren som anses ha gjort ett de-facto-köp av tillgången.

Denna regel fungerar under förutsättning att leasegivaren köper tillgången av ett utomstående företag. Om leasegivaren har tillverkat tillgången eller är återförsäljare av den måste regeln emellertid kompletteras. En tillverkare eller återförsäljare av exempelvis flygplan,

lastbilar eller dyra maskiner kan välja att erbjuda leasing som ett alternativ till försäljning. Vilket man väljer kan bero på ett flertal olika affärsmässiga skäl. Eftersom finansiell leasing innebär att leasetagaren gör ett de facto-köp ska leasegivaren i denna situation anses ha gjort en de facto-försäljning. Det innebär att rörelsevinsten på själva tillgången bör redovisas i samband med leasingavtalet. Utan en sådan regel skulle leasing vara skattemässigt gynnat i förhållande till en försäljning.

K3 innehåller två regler för tillverkare respektive återförsäljare. Punkt 20.19 lyder:

En tillverkare eller en återförsäljare ska vid leasingperiodens början redovisa en försäljningsintäkt till följd av ett finansiellt leasingavtal till det lägsta av tillgångens verkliga värde och nuvärdet av minimileaseavgifterna beräknat till marknadsränta.

Den leasade tillgångens redovisade värde minskat med nuvärdet av ej garanterat restvärde ska redovisas som kostnad för såld vara vid leasingperiodens början.

Av kommentaren framgår också att vinsten eller förlusten är skillnaden mellan försäljningsintäkten och kostnaden för sålda varor.

Punkten 20.20 lyder:

Används osedvanligt låg ränta ska försäljningsintäkten redovisas till det belopp som skulle ha uppkommit om en marknadsmässig ränta avtalats.

Utgifter i samband med ingående och upplägg av ett finansiellt leasingavtal ska redovisas som en kostnad när vinsten från försäljningen redovisas.

När leasingavtalet ingås ska det således enligt K3 göras en vinstavräkning. Intäkten är det lägsta av tillgångens verkliga värde och nuvärdet av minimileaseavgifterna. Kostnaden uppgår till tillgångens redovisade värde minskat med nuvärdet av den leasade tillgångens restvärde som inte garanteras av någon. Om tillgångens verkliga värde är 100, det redovisade värdet är 70, nuvärdet av minimileaseavgifterna 90 och nuvärdet av det inte garanterade restvärdet är 10 uppkommer en intäkt på 90 och en kostnad på $(70-10=)$ 60 vilket ger en redovisad vinst på 30. Ett belopp på 30 kommer alltså att redovisas som vinst för den utleasade tillgången i samband med leasingavtalet.

Införandet i IL

Det bör införas en avskattningsregel för att leasing inte ska bli mer förmånligt än försäljning. Regeln bör dock utformas på ett något annorlunda sätt än i K3. Tillverkare och återförsäljare är inte termer som används i IL. I stället föreslås att regeln knyter an till den befintliga terminologin genom att bli tillämplig när en lagertillgång leasas ut genom ett finansiellt leasingavtal. När ett företag har tillverkat en produkt eller när en återförsäljare har en produkt till försäljning blir dessa tillgångar lager. Tillämpningsområdet bör därför bli detsamma men det uttrycks på ett annat sätt. K3 är skrivet utifrån ett koncernredovisnings-

perspektiv. Beskattningen gäller dock företag för företag. Eftersom en tillgång kan ha sålts inom en koncern (mellan exempelvis ett tillverkande bolag, ett försäljningsbolag och ett finansbolag) måste regeln skrivas så att den blir tillämplig om en utleasad tillgång är eller har varit lager hos företaget eller ett företag som ingår i intressegemenskapen.

Förslaget i promemorian är också att den vinst som ska skattas av beräknas som skillnaden mellan den leasingfordran som leasegivaren ska ta upp och tillgångens skattemässiga värde. Enligt K3 ska både intäkt och kostnad minskas med värdet av inte garanterat restvärde. Eftersom både intäkt och kostnad minskas med samma belopp bör dock vinsten enligt K3 i normalfallet bli lika stor som enligt förslaget. När det gäller regeln i K3 om justering vid osedvanligt låg ränta bedöms den inte behöva införas i skattelagstiftningen. Eftersom leasingfordringen beräknas utifrån kontraktets implicita ränta är bedömningen att det bör bli ett materiellt riktigt resultat sett över tiden även med denna regel.

K3 innehåller också en regel om att utgifter i samband med ingående och upplägg av leasingavtalet ska redovisas som en kostnad när vinsten från försäljningen redovisas. Eftersom den grundläggande regeln i IL är att utgifter dras av som kostnad det år de belöper sig på enligt god redovisningssed behöver detta inte särskilt regleras.

9.7 Sale-and-lease-back-transaktioner

Förslag: Med en sale-and-lease-back-transaktion avses att ett företag säljer en tillgång i syfte att företaget självt eller ett företag som ingår i samma intressegemenskap ska leasa tillbaka den genom ett finansiellt leasingavtal. Den vinst eller förlust som uppkommer vid en sådan transaktion ska tas upp respektive dras av linjärt över leasingperioden.

Skälen för förslaget: Sale-and-lease-back innebär att en tillgång säljs för att därefter leasas tillbaka. Försäljningspriset på tillgången och villkoren i leasingavtalet är ofta beroende av varandra eftersom de avtalats tillsammans. Formellt sett är det fråga om en transaktion med två delar, försäljning och hyra. Om villkoren i leasingavtalet är sådana att de uppfyller kraven för en finansiell lease är emellertid den ekonomiska innebörden av transaktionen en annan. Eftersom avtalsvillkoren då är sådana att de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren innebär en sale-and-lease-back att ägandet i första skedet (dvs. i samband med försäljningen) överförs från leasetagaren till leasegivaren för att omedelbart föras tillbaka till leasetagaren (dvs. när leasingavtalet ingås). Ekonomiskt sett har alltså äganderätten aldrig de facto övergått från leasetagaren till leasegivaren utan hela tiden varit kvar hos leasetagaren. Den ekonomiska effekten är att leasetagaren aldrig har sålt tillgången utan bara lånar pengar av leasegivaren.

FSK uppmärksammade att sale-and-lease-back-transaktioner behöver en speciell behandling. Enligt FSK:s grundregel skulle en räntekomponent aldrig brytas ut vid hyra av fastighet. Detta skulle dock inte

gälla vid sale-and-lease-back-transaktioner. Skälet var att det i praktiken är fråga om en låntransaktion och att man därför ville förhindra att sale-and-lease-back-transaktioner skulle bli skattemässigt gynnade i ett system där avdragsrätten för räntor slopades. Utan någon särregel skulle det finnas incitament för sådana transaktioner på så sätt att en räntekostnad som inte får dras av skulle bytas mot en hyreskostnad som får dras av.

I K3 hanteras sale-and-lease-back som ger upphov till ett finansiellt leasingavtal som en ren finansieringstransaktion. Punkten 20.26 lyder:

Vid en sale-and-lease-back-transaktion som ger upphov till ett finansiellt leasingavtal ska leasetagaren periodisera det belopp med vilket försäljningspriset överstiger tillgångens redovisade värde som intäkt över leasingperioden.

Bestämmelsen innebär alltså att leasetagaren inte tar upp någon vinst i samband med försäljningen. Den uppkomna vinsten ska i stället fördelas över leasingperioden för att på så sätt matchas mot leasingavgifterna.

Införandet i IL

En regel om sale-and-lease-back bör införas. Till skillnad från K3 bör regeln gälla oavsett om tillgången säljs med vinst eller förlust. I K3 finns ingen definition av vad en sale-and-lease-back-transaktion är. En sådan bör införas i IL. Eftersom K3 är skrivet utifrån koncernredovisningsperspektivet bör – i likhet med vad som föreslås ovan i avsnitt 9.6.2 beträffande tillverkare och återförsäljare – bestämmelsen gälla även om ett företag som ingår i samma intressegemenskap som det säljande företaget sluter leasingavtalet.

Förslaget innebär att den vinst eller förlust som uppkommer vid en sale-and-lease-back transaktion ska tas upp respektive dras av linjärt över leasingperioden.

10 Värdeminskningensavdrag på hyreshus

10.1 Påverkan på fastighetssektorn av en generell ränteavdragsbegränsning

Det är belåningsgraden i ett företag – i förhållande till avkastningen på investeringar som finansieras med lånat kapital – som blir avgörande för hur ett företag påverkas av förslaget om en generell ränteavdragsbegränsning (se avsnitt 5). Företag i fastighetssektorn har i genomsnitt en mycket hög belåningsgrad i förhållande till företag i andra sektorer. Detta gäller både i relation till avkastningen och till värdet av tillgångarna. Bostadsbyggande är förknippat med höga investeringskostnader och investeringarna har en lång livslängd. Följden av den generella ränte-

avdragsbegränsningen blir särskilt betydande för nyproduktion av byggnader.

Flera remissinstanser kritiserade Företagsskattekommitténs (FSK) förslag för att det skulle slå mot förmågan att investera i nyproduktion av byggnader. Av de kritiska remissinstanserna var det flera som särskilt lyfte fram att effekterna för bostadsbyggandet skulle vara negativa, men det betonades att förslaget var negativt även för nyproduktionen av kontor, butikslokaler och andra hyreslokaler.

10.2 Gällande rätt

De skatterättsliga reglerna om värdeminskingsavdrag på byggnader i inkomstlagen näringsverksamhet framgår av 19 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Värdeminskingsavdrag är ett avdrag för anskaffningen av en byggnad (4 §). Avdraget beräknas därför på anskaffningsvärdet för byggnaden, vilket inkluderar bl.a. utgifter för till- och ombyggnader. Om byggnaden uppförs av den skattskyldige, är anskaffningsvärdet utgiften för att uppföra den (8 §). Om i stället byggnaden förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt, är anskaffningsvärdet utgiften för förvärvet (9 §). Avdrag får dock inte göras för anskaffningen av den del av fastigheten som utgör mark.

Avdrag för värdeminskning beräknas enligt avskrivningsplan efter en viss procentsats per år på anskaffningsvärdet (5 §). Avdragen ska alltså fördelas lika över avskrivningstiden (linjär avskrivning). Den nämnda procentsatsen bestäms med hänsyn till byggnadens ekonomiska livslängd, vilket inte är samma sak som byggnadens tekniska eller fysiska livslängd. Det innebär att procentsatsen ska bestämmas efter den tid byggnaden anses kunna utnyttjas, och inte efter den tid som byggnaden kan nyttjas för avsedd funktion eller betraktas som intakt.

Att det är den ekonomiska livslängden som avgör avskrivningstiden gör att det finns möjlighet att beakta sådana omständigheter som att byggnadens användningstid kan antas komma att påverkas av framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande förhållanden (se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 244). Om byggnadens värde på grund av andra omständigheter är begränsat till förhållandevis kort tid får även det beaktas. Om en byggnad är avsedd att användas ett fåtal år, får hela utgiften dock dras av omedelbart (6 §).

Skatteverket har utfärdat allmänna råd om procentsatser för årliga värdeminskingsavdrag (SKV A 2005:5), som utgör riktlinjer för den skattemässiga avskrivningstakten (så kallade normalprocentsatser). Av de allmänna råden framgår att hyreshus normalt sett kan skrivas av med 2 procent per år. De flesta övriga byggnadstyper kan skrivas av med högre procentsatser. De flesta hyreshusen skrivs alltså av på 50 år, de flesta andra byggnadstyper skrivs av på kortare perioder enligt de allmänna råden.

Värdeminskingsavdragen får göras från den tidpunkt då byggnaden eller förbättringen färdigställts. Om byggnaden förvärvats får i stället avdrag göras från tidpunkten för förvärvet.

Om en byggnad förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller värdeminskningssavdrag (18 §).

I 26 kap. IL finns bestämmelser om att gjorda värdeminskningssavdrag på byggnader ska återföras i samband med att näringsfastigheter avyttras eller vid så kallade karaktärsbyten.

10.3 Värdeminskningssavdrag genom ett primäravdrag för hyreshus införs

Förslag: För byggnader som enligt fastighetstaxeringen indelas som hyreshus ska värdeminskningssavdrag inom avskrivningsplanen även få göras med ytterligare 2 procent av anskaffningsvärdet per år de fem första åren från det att en byggnad färdigställs (primäravdrag).

Skälen för förslaget: Boverket presenterar varje år i Bostadsmarknadsenkäten en undersökning av bostadsmarknaden i Sverige som baseras på ett underlag från landets 290 kommuner (Boverket, Bostadsmarknadsenkäten 2016). Av dessa kommuner var det 240 stycken som bedömde att det råder underskott på bostäder på marknaden. Bostadsbristen gör det svårt för människor att hitta en lämplig bostad. Det gäller framför allt för unga, för nyanlända och för hushåll med låga inkomster som har svårt att etablera sig på arbetsmarknaden. Bostadsbristen minskar också rörligheten på bostadsmarknaden, vilket i sin tur påverkar arbetsmarknaden eftersom bostadsbristen försvårar matchningen på denna marknad.

De senaste åren har bostadsbyggandet ökat. Enligt preliminära uppgifter påbörjades nybyggnation av över 50 000 nya lägenheter i flerbostadshus under 2016 enligt Statistiska Centralbyrån (SCB). Ungefär hälften av dessa bedöms vid färdigställandet upplåtas som hyresrätter och den andra hälften som bostadsrätter. Det är 38 procent fler lägenheter i flerbostadshus jämfört med vad som påbörjades 2015. Antalet färdigställda lägenheter i flerbostadshus under 2015 var drygt 25 500 stycken, varav 13 000 upplåts som hyresrätter. I jämförelse med tidigare år är även detta en stor ökning. I genomsnitt färdigställdes drygt 16 000 lägenheter per år under perioden 2004–2015. Det måste anses vara av central betydelse att förslagen i denna promemoria inte hindrar denna positiva utveckling när det gäller byggandet av bostäder.

Som framgått har flera remissinstanser lyft fram att FSK:s förslag innebär ökade kostnader vid nyproduktion och att det kan medföra att sådana investeringar inte anses lönsamma. Dessa remissinstanser menar därför att investeringarna i bostadsbyggandet kan minska, vilket riskerar att förvärra bostadsbristen. Remissinstanserna har även lyft fram att nyproduktionen av byggnader avsedda för lokalhyresgäster också kan drabbas negativt. Det finns mot den bakgrunden skäl att se över beskattningssituationen för nyproducerade hyreshus som kan uppstå även i samband med det nu föreliggande förslaget om en generell ränteavdragsbegränsningsregel. Det föreliggande förslaget påverkar inte bostadsbyggandet i samma utsträckning som FSK:s förslag, men det är

alltjämt viktigt att förslaget inte slår mot det marginella hyreshuset – dvs. hyreshuset som är bara lönsamt på marginalen.

För de flesta hyreshustyper har Skatteverket utfärdat ett allmänt råd om en avskrivningstakt om 2 procent per år, vilket innebär att sådana byggnader förutsätts ha en ekonomisk livslängd om 50 år. I viss utsträckning har det dock ifrågasatts om den faktiska ekonomiska livslängden för hyreshus verkligen är så pass lång (se t.ex. SOU 1992:47, s. 35 f. och SOU 1996:156, s. 54). Kritiken har utgått från att den tekniska utvecklingen lett till att inredning och installationer utgör en allt större andel av de totala produktionskostnaderna för nyproducerade byggnader. Inredning och installationer utsätts för högre slitage än stommen, men utsätts också för en högre risk att snabbare bli omodern – vilket påverkar den ekonomiska livslängden. Kritikerna menar alltså att det inte tagits tillräcklig hänsyn till en faktor som man skulle kunna benämna som ”omodernitet” vid bestämmandet av vad som utgör en normal avskrivningstakt för hyreshus.

Utredningen om statens stöd till bostadsfinansiering föreslog i betänkandet Avreglerad bostadsmarknad, del II (se SOU 1992:47, s. 35 f.) att värdeminskningsskatt bör tillåtas med 4 procent årligen och hänvisade till undersökningar som visade att den ekonomiska livslängden för hyreshus kan beräknas variera inom intervallet 15–35 år. Utredningen betonade att risken med alltför snävt tilltagna avskrivningsregler är att de ekonomiska villkoren för investeringar i näringsfastigheter uppfattas som alltför ofördelaktiga i förhållande till andra investeringar och att på det sättet äventyras önskvärda investeringar.

Bostadspolitiska kommittén föreslog i betänkandet Bostadspolitik 2000 – från produktions- till boendepolitik att normalprocentsatsen skulle höjas till 3 procent, med argumentet att en minskad avskrivningstid från 50 till 33 år bättre skulle motsvara den värdeminskning som är aktuell för bostadshus (se SOU 1996:156, s. 52 f.). Fastighetsbeskattningskommittén diskuterade i betänkandet Likformig och neutral fastighetsbeskattning också normalprocentsatsen för bostadshyreshus, även om kommittén inte lade något förslag i frågan (se SOU 2000:34, s. 296 f.). Andra uppskattningar av nybyggda flerbostadshus visar att en vägd avskrivningstid för en sådan byggnad torde ligga i intervallet 30–50 år (se Nordlund och Lundqvist, Balans, 10/2010, Fördjupning), vilket ger en avskrivningstakt om 2–3 procent per år.

Det är alltså flera faktorer som avgör den ekonomiska livslängden. Utöver redan nämnda faktorer kan även det geografiska läget och aktuell efterfrågan på den lokala hyresmarknaden ha betydelse. Efterfrågan kan i sin tur påverkas av bl.a. arbetsmarknadens utveckling. Utvecklingen på den lokala arbetsmarknaden är, i likhet med teknik- och produktutvecklingen, en faktor som är svårbedömd eftersom det handlar om framtida förändringar. Ekonomisk livslängd är således ett komplext begrepp, särskilt när det ska tillämpas på en byggnad i sin helhet samtidigt som denna byggnad egentligen består av olika delar vars ekonomiska livslängder kan variera kraftigt.

En möjlig väg för att uppnå en avskrivningstakt som bättre motsvarar den faktiska värdeminskningen av byggnader vore differentierade avskrivningstakter för byggnaders olika delar. Ett sådant system skulle dock leda till alltför komplicerade skatteregler och en kraftigt ökad

administrativ börda för framför allt de skattskyldiga. För de företag som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3-regelverket) har det dock inom redovisningen införts en sådan ordning med differentierade avskrivningstakter för byggnader och andra materiella anläggningstillgångar, så kallad komponentavskrivning. Enligt det allmänna rådet ska, om skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter är betydande, tillgångens anskaffningsvärde fördelas på dessa olika komponenter. Respektive komponent skrivs av separat över dess nyttjandeperiod. K3-regelverket och dess komponentansats medför således att exempelvis stomme, fasad, tak och fönster kan skrivas av separat utifrån egna avskrivningsplaner.

För bostadshus och andra hyreshus har komponentansatsen inneburit att vissa komponenter skrivs av under relativt lång tid, samtidigt som andra delar – exempelvis inre ytskikt – skrivs av på betydligt kortare tid. Sammantaget har komponentansatsen för nyproducerade hyreshus lett till att en större andel av avskrivningarna koncentreras närmare till byggtiden. Om man ser till de totala produktionskostnaderna för ett nyuppfört hyreshus uppvisar avskrivningarna av dessa kostnader således ett mer degressivt förlopp, avskrivningarna görs med större belopp i början och minskar sedan successivt.

Det finns skäl att ta ett visst intryck av kritiken att de skattemässiga värdeminskningssavdragen inte alltid motsvarar den faktiska värdeminskningen för hyreshus. De bedömningar som gjorts visar inte entydigt att en ekonomisk livslängd om 50 år för hyreshus skulle vara för lång och att Skatteverkets normalprocentsats för sådana byggnader därför skulle vara felaktig. Vad bedömningarna dock visar är att den normala ekonomiska livslängden för hyreshus torde ligga i ett intervall där det kan antas att en avskrivningstid om 50 år utgör en övre gräns för intervallet. Även en något förkortad avskrivningstid skulle därför motsvara denna byggnadstyps normala ekonomiska livslängd. Samtidigt finns det även skäl att ta intryck av den utveckling som skett inom företagsredovisningen.

För att värdeminskningssavdragen på ett bättre sätt ska motsvara en normal faktisk värdeminskning föreslås därför att ett primäravdrag införs för hyreshus, på så sätt att 10 procent av anskaffningsvärdena, utöver ordinarie värdeminskningssavdrag, får skrivas av under en femårsperiod från det att en sådan byggnad färdigställs. Förslaget innebär således för hyreshusen ett införande av en liknande avdragsrätt som det primäravdrag som medgavs under åren 1969 till 1990 (dåvarande primäravdrag framgick av punkt 3 av anvisningarna till 22 § och punkt 7 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen, 1928:370, och upphävdes genom SFS 1989:1017).

Genom förslaget om ett nytt primäravdrag kommer avskrivningstiden för hyreshus att förkortas. Om hyreshuset skrivs av med en avskrivningstakt om 2 procent per år enligt Skatteverkets normalprocentsats och värdeminskningssavdrag genom primäravdrag görs med maximala 10 procent av avskrivningsunderlaget kommer byggnaden att vara fullt avskriven efter 45 år. Med förslaget om primäravdrag kommer en högre andel av avskrivningarna dessutom koncentreras närmare till byggtiden.

214 Förslaget innebär därför, förutom att avdragen bättre motsvarar faktisk

värde­minskning, även en viss skattemässig stimulan­ för nyproduktion av byggnader. Eftersom primäravdragets syfte är att de sammanlagda värde­minskningsavdragen bättre ska motsvara den faktiska värde­minskningen, och alltså baseras på de vägledande principerna för de svenska avskrivningsreglerna i övrigt, står avdraget inte heller i konflikt med EU:s statsstödsregler.

Värde­minskningsavdrag genom primäravdrag bör enbart kunna få göras en gång under byggnadens livstid. Avdraget ska därför få göras de fem åren från det att byggnaden färdigställs och med lika delar fördelas under den femårsperiod som följer efter färdigställandet, dvs. med 2 procentenheter per år. Primäravdraget knyter således an till värde­minskningsavdragen i övrigt på så sätt att när rätt till avdrag för värde­minskning inträtt efter att byggnaden uppförs och färdigställs, så inträder även rätt till värde­minskningsavdrag genom primäravdrag.

Primäravdraget är alltså ett avdrag för värde­minskning. Även i övrigt bör det därför knyta an till de befintliga reglerna om värde­minsknings­avdrag. Värde­minskningsavdrag genom primäravdraget bör därför, i likhet med ordinarie värde­minskningsavdrag, beräknas från den tidpunkt då byggnaden färdigställs. Det innebär att om byggnaden färdigställs under räkenskapsåret ska primäravdraget justeras i förhållande till detta, vilket kan illustreras med följande exempel. Ett bolags räkenskapsår sammanfaller med kalenderår och bolaget uppför ett hyreshus som färdigställs den 1 juli, primäravdraget ska då justeras eftersom avdraget enbart får göras för halva året. Motsvarande justeringar ska göras om räkenskapsåret är längre eller kortare än tolv månader eller om femårsperioden från det att byggnaden färdigställs tar slut under ett räkenskapsår. Det senare kan exemplifieras på följande sätt. För ett hyreshus som färdigställs den 30 september 2018 så får värde­minskningsavdrag genom primäravdrag göras under en femårsperiod från detta datum, dvs. till och med den 30 september 2023. Om ett bolags räkenskapsår sammanfaller med kalenderår och bolaget har ägt ett hyreshus under hela året får primäravdrag alltså göras för de tre första kvartalen år 2023, men inte för det årets sista kvartal.

Även reglerna om återföring av gjorda värde­minskningsavdrag vid bl.a. avyttringar i 26 kap. IL ska vara tillämpliga på värde­minsknings­avdrag genom primäravdrag.

Om en byggnad förvärfvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt så inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skatte­mässiga situation gällande bl.a. värde­minskningsavdrag. Detta framgår av 19 kap. 18 § IL. Primäravdraget är ett värde­minskningsavdrag, och när en byggnad förvärfvas genom arv eller något annat av de nyss nämnda sätten så kommer den nya ägaren – om inte byggnaden genomgår ett karaktärsbyte till privatbostad – få rätt till primäravdrag på samma sätt som den tidigare ägaren för den återstående delen av femårsperioden efter färdigställandet.

Om byggnaden i stället förvärfvas genom köp, byte eller annat liknande sätt läggs det upp en ny avskrivningsplan för den nya ägaren. Värde­minskningsavdrag får göras från förvärvet av byggnaden och beräknas på förvärvarens utgift för förvärvet. Primäravdraget är inte knutet till den som uppfört hyreshuset, även en förvärvare av ett hyreshus kommer således ha rätt till värde­minskningsavdrag genom primäravdrag för den

tid som förvärvaren innehar byggnaden under femårsperioden från färdigställandet. Det innebär att om ett företag köper en byggnad på treårsdagen från det att byggnaden färdigställdes får den nya ägaren göra primäravdrag i två år från tidpunkten för förvärvet.

Lagförslag

Förslaget föranleder en ändring i 2 kap. 15 § och att en ny paragraf, 19 kap. 5 a §, införs i IL.

11 Övriga förslag

11.1 Schablonintäkten på avdrag för avsättning till periodiseringsfond höjs

Förslag: Schablonintäkten på avdrag för avsättning till periodiseringsfonder är statslåneräntan multiplicerad med summan av gjorda avdrag för avsättningar till periodiseringsfond.

Skälen för förslaget: En juridisk person som har gjort avdrag för avsättning till en periodiseringsfond ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till 72 procent av statslåneräntan vid utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut, multiplicerad med summan av gjorda avdrag för avsättningar till sådana periodiseringsfonder som den juridiska personen har vid beskattningsårets ingång. Statslåneräntan ska dock som lägst anses vara 0,5 procent. Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, ska schablonintäkten justeras i motsvarande mån (30 kap. 6 a § inkomstskattelagen [1999:1229], förkortad IL).

Den ordningen har sin grund i uppfattningen att det är rimligt att juridiska personer tar upp en schabloniserad intäkt baserad på den skattecredit som avdrag för avsättning till periodiseringsfonder skapar för företagen. Skatten på schablonintäkten syftar till att åstadkomma en likvärdig behandling av finansiering med hjälp av den skattecredit som avdrag för avsättning till periodiseringsfond skapar respektive finansiering med lånat kapital. Juridiska personer kan också utjämna resultatet mellan olika beskattningsår med hjälp av periodiseringsfonden mot att de betalar skatt på den schablonintäkt som tas upp för avsättningar till periodiseringsfond. Avsikten är att skatten på schablonintäkten ska motsvara kostnaden för finansiering med lånat kapital (se prop. 2004/05:38 s. 7 ff.).

Storleken på schablonintäkten har kvarstått oförändrad, trots att bolagskatten har sänkts från 28 procent till 22 procent i två omgångar. Utredningen om skatteregler för incitamentsprogram har i betänkandet *Beskattning av incitamentsprogram* (SOU 2016:23) föreslagit att schablonintäkten höjs från 72 procent till 80 procent av statslåneräntan för att finansiera de förslag som utredningen lämnade.

Införandet av en generell ränteavdragsbegränsningsregel i kombination med en sänkning av bolagsskatten innebär att företagens kostnader för finansiering med lånat kapital ökar genom att avdrag inte får göras för den ränta som inte ryms inom avdragsutrymmet för den generella avdragsbegränsningsregeln. Mot den bakgrunden och för att finansiering med periodiseringsfond ska vara neutralt i förhållande till finansiering med lånat kapital, bör schablonintäkten på avdrag för avsättning till periodiseringsfond ökas, så att även kostnaden för finansiering med periodiseringsfond ökar. Schablonintäkten bör lämpligen motsvara statslåneräntan multiplicerad med summan av gjorda avdrag för avsättningar till periodiseringsfond.

För ett företag som har ett negativt räntenetto kommer schablonintäkten att öka utrymmet för ränteavdrag samt för nya avsättningar till periodiseringsfond. Detta beror på att intäkten ingår i avdragsutrymmet för den generella ränteavdragsbegränsningsregeln och även påverkar storleken på fondavsättningarna.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 30 kap. 6 a § IL.

11.2 Återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond sker med 110 procent av avdraget i vissa fall

Förslag: Avdrag för avsättning till periodiseringsfonder som har gjorts vid beskattningsår som börjar före den 1 juli 2018 ska återföras med 110 procent av avdraget, om återföringen görs av en juridisk person vid beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2018.

Skälen för förslaget: Juridiska personers avdrag för avsättning till periodiseringsfond vid beskattningsår innan den juridiska personen får tillämpa den sänkta bolagsskattesatsen som föreslås i denna promemoria har, baserat på den bolagsskatt som gäller vid avdragstillfället, ett skattemässigt värde om 22 procent av avdraget. Det gäller alla beskattningsår som inleds före den 1 juli 2018. Samtidigt kommer återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond att tas upp till beskattning med 20 procent, efter att bolagsskatten har sänkts till denna nivå. Med återföring av ett avdrag avses att ett belopp som motsvarar ett gjort avdrag tas upp som intäkt (2 kap. 34 § IL).

Mot den bakgrunden och för att avdrag respektive återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond ska träffas av samma effektiva skattebelastning bör – i likhet med vad Företagsskattekommittén (FSK) har föreslagit – återföringar av avdrag för avsättning till periodiseringsfonder som har gjorts vid beskattningsår som börjar före den 1 juli 2018 göras med 110 procent av avdraget, om återföringen görs av en juridisk person vid beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2018. Förslaget om en sådan tillfällig schablonintäkt innebär att den effektiva bolagsskatten på avdrag för avsättning till periodiseringsfond som har gjorts

före bolagsskattesänkningen är 22 procent i stället för 20 procent (=1×1,10×20).

För ett företag som har ett negativt räntenetto kommer förslaget att öka utrymmet för ränteavdrag samt för nya avsättningar till periodiseringsfond. Detta beror på att det återförda avdraget ingår i avdragsutrymmet för den generella ränteavdragsbegränsningsregeln och även påverkar storleken på fondavsättningarna.

Förslaget aktualiserar frågan om det kommer i konflikt med förbudet mot retroaktiv skattelag i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen (RF). Den regeln innebär att skatt inte får tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skattskyldigheten. Med förslaget är det återföringen av avdrag för avsättning till periodiseringsfond som sker den 1 juli 2018 eller senare som utlöser skyldigheten att ta upp den tillfälliga schablonintakten (som motsvarar 10 procent av avdrag för avsättning till periodiseringsfond). Det innebär att förslaget är i överensstämmelse med 2 kap. 10 § andra stycket RF (jfr t.ex. HFD 2011 ref. 73).

Regleringen är endast tänkt att gälla för de avsättningar som gjorts vid beskattningsår när den nuvarande högre bolagsskattesatsen gäller, och som återförs av juridiska personer när den föreslagna lägre skattesatsen gäller. Avsättningar till periodiseringsfond ska återföras senast det sjätte beskattningsåret efter avsättningen. Eftersom regleringen endast kommer att tillämpas under en begränsad tid bör förändringarna i reglerna om periodiseringsfond ske genom en övergångsbestämmelse.

Lagförslag

Förslaget tas in i punkt 7 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna.

11.3 En permanent schablonintäkt på säkerhetsreserven

Förslag: Ett skadeförsäkringsföretag som har en säkerhetsreserv ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till statslåneräntan vid utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut, multiplicerad med säkerhetsreserven vid ingången av beskattningsåret. Statslåneräntan ska som lägst anses vara 0,5 procent vid beräkning av schablonintakten.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, ska schablonintakten justeras i motsvarande mån.

Skälen för förslaget: Skadeförsäkringsföretag beskattas för ändringar av en s.k. säkerhetsreserv, varvid en minskning av reserven tas upp som en intäkt och en ökning dras av som en kostnad (39 kap. 6 § IL). Säkerhetsreserven är en reserv för att täcka sådana förluster i försäkringsrörelsen som beror på slumpmässiga eller i övrigt svårbedömbara faktorer, till den del reserven inte överstiger vad som behövs för en tillfredsställande konsolidering (39 kap. 8 § IL). Avsikten är att skadeförsäkringsföretag – som har resultat som kan variera mycket från år till år –

ska kunna utjämna resultatet mellan olika beskattningsår (se prop. 1989/90:110 s. 572 f.).

Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd om normalplan för skadeförsäkringsföretags beräkning av säkerhetsreserv (FFFS 2013:8) innehåller regler om minskning och ökning av säkerhetsreserven.

Avdrag för ökning av säkerhetsreserven motsvarar i huvudsak avdrag för avsättning till periodiseringsfond (se t.ex. prop. 2015/16:15 s. 8). Den skattecredit som avdrag för avsättning till periodiseringsfond skapar för juridiska personer beskattas med en schablonintäkt (se avsnitt 11.1).

På motsvarande sätt skapar avdrag för ökning av säkerhetsreserven en skattecredit för skadeförsäkringsföretagen. Till skillnad från juridiska personers avdrag för avsättning till periodiseringsfond, beskattas inte den skattecredit som avdrag för ökning av säkerhetsreserven skapar för skadeförsäkringsföretag. Det innebär att skadeförsäkringsföretag gynnas i förhållande till juridiska personer som gör avdrag för avsättning till periodiseringsfond.

Ett konkurrenskraftigt och dynamiskt företagsklimat är grunden för tillväxt och jobbskapande. I det ligger att skattesystemet som utgångspunkt inte bör särbehandla vissa finansieringsformer i förhållande till andra. Det innebär att skattesystemet bara i begränsad utsträckning bör påverka valet av finansieringsform. Med den utgångspunkten är det angeläget att neutraliteten mellan finansiering med periodiseringsfonden och med säkerhetsreserven ökar.

Mot den bakgrunden bör – som FSK har föreslagit – skadeförsäkringsföretag ta upp en schablonintäkt på den skattecredit som avdrag för en ökning av säkerhetsreserven skapar för företagen.

Schablonintäkten bör utformas med 30 kap. 6 a § IL som förebild. Den regeln vilar i sin tur på förutsättningen att juridiska personer som gör avdrag för avsättning till periodiseringsfond kommer i åtnjutande av skattecrediten vid beskattningsårets utgång. Det innebär att det är summan av avdrag för avsättningar till periodiseringsfond vid beskattningsårets ingång som ligger till grund för schablonintäkten. I det ligger också att – vid sidan av schablonintäkten och dess underlag – beskattningsårets längd påverkar skattecreditens storlek.

Det innebär att schablonintäkten på säkerhetsreserven bör beräknas till statslåneräntan vid utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut multiplicerad med säkerhetsreserven vid ingången av beskattningsåret. Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, ska schablonintäkten justeras i motsvarande mån.

Avseende golv för statslåneräntan är de överväganden och bedömningar som i denna del gjorts i prop. 2016/17:24 s. 16 f. aktuella även avseende schablonintäkten på säkerhetsreserven. Det innebär att ett golv för statslåneräntan som överstiger noll bör införas. En lämplig nivå på golvet bedöms vara 0,5 procent.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf 39 kap. 8 a § IL införs och att 39 kap. 8 a § IL omnumreras till 39 kap. 8 b § IL.

11.4 En tillfällig schablonintäkt på säkerhetsreserven

Förslag: Ett skadeförsäkringsföretag som har en säkerhetsreserv vid ingången av det första beskattningsåret som börjar efter den 30 juni 2018, ska ta upp en tillfällig schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till 10 procent av säkerhetsreserven vid ingången av det beskattningsåret. Schablonintäkten ska antingen tas upp med en sjättedel det beskattningsåret och med en sjättedel per år under de påföljande fem beskattningsåren eller med hela beloppet under det första beskattningsåret.

En schablonintäkt som inte har tagits upp ska tas upp, även om tiden ovan inte har löpt ut, om företaget upphör att bedriva försäkringsrörelse, skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör, näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, företaget upplöses genom fusion eller fission och annat inte följer av bestämmelserna i 37 kap. 17 § IL eller företaget försätts i konkurs.

Skälen för förslaget: Skadeförsäkringsföretags avdrag för ökning av säkerhetsreserven som har gjorts under beskattningsår som påbörjas före den 1 juli 2018 har ett skattemässigt värde om (minst) 22 procent av avdraget. Samtidigt kommer en minskning av säkerhetsreserven under beskattningsår som börjar efter den 1 juli 2018 att tas upp till beskattning med 20 procent.

Mot den bakgrunden bör – på liknande sätt som FSK har föreslagit – ett skadeförsäkringsföretag som har en säkerhetsreserv vid ingången av det första beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2018 ta upp en tillfällig schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till 10 procent av säkerhetsreserven vid ingången av det beskattningsåret. Förslaget innebär att den effektiva bolagsskatten på avdrag för ökning av säkerhetsreserv som gjorts före sänkningen av bolagsskatten är 22 procent i stället för 20 procent ($=1,1 \times 20$).

Förslaget motsvarar det förslag som rör återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfonder i avsnitt 11.2. Det innebär att storleken på den tillfälliga schablonintäkten – till skillnad från FSK:s förslag – inte bör påverkas av om beskattningsåret är kortare eller längre än tolv månader.

Schablonintäkten ska tas upp med en sjättedel under det första beskattningsåret samt med en sjättedel per år under de påföljande fem beskattningsåren eller med hela beloppet under det första beskattningsåret. Skadeförsäkringsföretagen kan således välja mellan två alternativ när det gäller hur den tillfälliga schablonintäkten ska tas upp till beskattning.

Schablonintäkten bör dock i likhet med vad som gäller för själva säkerhetsreserven (nuvarande 39 kap. 8 a § IL som föreslås omnumreras till 39 kap. 8 b IL) tas upp till beskattning om företaget upphör att bedriva försäkringsrörelse, skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör, näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund

av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, företaget upplöses genom fusion eller fission och annat inte följer av bestämmelserna i 37 kap. 17 § IL eller företaget försätts i konkurs. Detta gäller även om tidsfristen på totalt sex år som föreslås i övergångsbestämmelsen ännu inte har löpt ut. Förslaget aktualiserar frågan om det kommer i konflikt med förbudet mot retroaktiv skattelag i 2 kap. 10 § andra stycket RF (se avsnitt 11.2). Med förslaget är det förekomsten av en säkerhetsreserv den 1 juli 2018 eller senare som utgör den omständighet som utlöser skyldigheten att ta upp schablonintäkten (för innevarande beskattningsår). Det innebär att förslaget är i överensstämmelse med 2 kap. 10 § andra stycket RF.

Lagförslag

Förslaget tas in i punkt 11 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna.

11.5 Tillfällig begränsning av underskottsavdrag för juridiska personer

Förslag: Det införs en tillfällig begränsning som innebär att juridiska personers avdrag för ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret beräknas till högst ett belopp som motsvarar 50 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget,

ökat med

- avdrag för negativt räntenetto,
- avdrag för kvarstående räntenetto,
- avdrag för avsättning till periodiseringsfond,

minskat med

- återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond.

Till den del underskottet inte får dras av, rullas det vidare och får användas följande år, i den utsträckning förutsättningarna för det då är uppfyllda.

Bestämmelsen tillämpas för beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2018 samt före den 1 juli 2020 avseende EBIT-regeln respektive före den 1 juli 2021 avseende EBITDA-regeln. Om ett beskattningsår som bestämmelsen ska tillämpas för omfattar kortare eller längre tid än tolv månader, ska bestämmelsen dock tillämpas också för det därpå följande beskattningsåret.

Skälen för förslaget: Skatt på inkomster i näringsverksamhet tas ut på den beskattningsbara inkomsten, dvs. i huvudsak överskottet av näringsverksamhet (1 kap. 3 och 7 §§ IL). Överskott och underskott i näringsverksamhet beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnads-posterna (14 kap. 21 § IL). All näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person räknas som en enda näringsverksamhet. Om en juridisk person är delägare i ett svenskt handelsbolag, ska handelsbolagets verk-

samhet räknas in i den juridiska personens näringsverksamhet (14 kap. 10 § IL).

Som utgångspunkt gäller att underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret ska dras av (40 kap. 2 § IL). Storleken av tidigare års underskott beräknas för det beskattningsår som underskottet avser (underskottsåret) och rätten till avdrag för tidigare års underskott prövas för följande beskattningsår, varvid tidigare års underskott utgör en sådan kostnadspost som avses i 14 kap. 21 § IL (se bl.a. RÅ 1999 ref. 59, RÅ 2002 not. 142, RÅ 2002 not. 143 och HFD 2014 ref. 22).

Införandet av en generell ränteavdragsbegränsning i kombination med en sänkning av bolagsskatten ökar neutraliteten mellan finansiering med eget och lånat kapital och leder till en omfördelning av skattebördan (se avsnitt 5.1). Det innebär att fler företag kommer att betala bolagsskatt i förhållande till i dag. Det gäller framför allt företag som i dag har ett stort negativt räntenetto i förhållande till överskottet av näringsverksamheten. Samtidigt har vissa företag med negativa räntenetton stora underskott av näringsverksamhet som kvarstår från föregående beskattningsår. Det innebär att skattebetalningarna från dessa företag väntas bli låga under de kommande åren, trots införandet av en generell ränteavdragsbegränsning.

Mot den bakgrunden bör – som FSK har föreslagit – avdragsrätten för tidigare års underskott begränsas tillfälligt. FSK:s förslag innebär att underskott av näringsverksamheten som kvarstår från ett beskattningsår som gått ut före det beskattningsår som börjar närmast efter ikraftträdandet ska halveras. En sådan ordning framstår som alltför ingripande för företagen. Med hänsyn till detta bör – till skillnad från FSK:s förslag – juridiska personers avdrag för tidigare års underskott beräknas till högst ett belopp som motsvarar 50 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget.

Till den del underskottet inte får dras av, rullas det vidare och får användas följande år i den utsträckning förutsättningarna för det är uppfyllda.

Förslaget påverkar inte vare sig (det nominella) värdet av tidigare års underskott eller skattebördan för företag med tidigare års underskott på lång sikt. I stället innebär förslaget att skatten tas ut i ett tidigare skede. På kort sikt ökar emellertid skattebördan för företag med underskott från tidigare år.

Av avsnitt 5.2.2 som avser en generell ränteavdragsbegränsningsregel i form av en EBIT-regel framgår att det nu aktuella förslaget ska tillämpas före reglerna om periodiseringsfond i 30 kap. IL, som i sin tur ska tillämpas före förslagen om avdrag för negativt räntenetto respektive avdrag för kvarstående räntenetto. Vidare framgår det av avsnitt 5.2.3 (som rör det alternativa förslaget på en EBITDA-regel) att avdragsunderlaget för ränteavdraget baseras på resultatet efter tidigare års underskott men före avsättning till periodiseringsfond.

Förslaget på en tillfällig begränsning av underskott aktualiserar frågan om det kommer i konflikt med förbudet mot retroaktiv skattelag i 2 kap. 10 § andra stycket RF (se avsnitt 11.2). Med förslaget är det förekomsten av ett underskott som kvarstår från det föregående beskattningsåret den 1 juli 2018 eller senare som utgör den omständighet som utlöser den tillfälliga begränsningen av avdragsrätten för tidigare års underskott (för

innevarande beskattningsår). Det innebär att förslaget är i överensstämmelse med 2 kap. 10 § andra stycket RF.

Den tillfälliga begränsningen av avdragsrätten för tidigare års underskott för juridiska personer bör tillämpas för beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2018 och före den 1 juli 2020 avseende EBIT-regeln. Avseende EBITDA-regeln bör den tillfälliga begränsningen tillämpas för beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2018 och före den 1 juli 2021. Anledningen för att den tillfälliga begränsningen av underskotten ska gälla i tre år för paketet som innehåller en EBITDA-begränsning i stället för två år är att det finns ett finansieringsbehov ytterligare ett år. För att förslaget inte ska kunna kringgås genom att ett företag lägger om sitt räkenskapsår, bör – om ett beskattningsår som förslaget ska tillämpas för omfattar kortare eller längre tid än tolv månader – förslaget tillämpas också för det därpå följande beskattningsåret.

Lagförslag

Förslaget tas in i punkt 12 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna.

12 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslag: Förslagen träder i kraft den 1 juli 2018 och tillämpas första gången

– såvitt avser inkomstskatt för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 30 juni 2018, och

– såvitt avser uppgifter inom ramen för skatteförfarandet på uppgifter som avser beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2018.

I fråga om förslaget om en generell ränteavdragsbegränsningsregel gäller att för beskattningsår som omfattar längre tid än tolv månader och som börjar före men avslutas efter den 30 juni 2018 så får inte ett negativt räntenetto som belöper sig på perioden fr.o.m. den 1 juli 2018 t.o.m. utgången av det beskattningsåret, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsåret, dras av.

De riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna i dess nuvarande utformning gäller för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar före den 1 juli 2018.

I fråga om förslaget om sänkning av bolagsskatten gäller att företag med beskattningsår som börjar före men som avslutas efter den 1 juli 2018 vid tillämpningen av reglerna om koncernbidrag under det beskattningsåret bara får göra avdrag högst med 91 procent för koncernbidrag som har lämnats till företag med beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2018.

I fråga om förslaget om sänkning av expansionsfondsskatten behandlas också befintliga avsättningar till expansionsfond 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.

Förslaget om att procenttalet 20 ska användas vid tillämpningen av regeln om beslut om säkerhet för slutlig skatt för skalbolag tillämpas första gången på avyttringar av andelar i skalbolag som sker efter den 30 juni 2018. Om skalbolagsdeklarationen till någon del avser tid före den 1 juli 2018, ska dock vid tillämpningen av reglerna om beslut om säkerhetens storlek procenttalet 22 användas i stället för 20.

De nya bestämmelserna avseende fördelning av avskrivningsrätten ska tillämpas för finansiella leasingavtal som ingås efter den 30 juni 2018. För finansiella leasingavtal som har ingåtts före den 1 juli 2018 ska enbart tillämpliga bestämmelser för beräkning och hantering av räntedelen av leasingavgifterna tillämpas.

I fråga om förslaget om primäravdrag för hyreshus tillämpas den nya bestämmelsen för byggnader som färdigställs från och med den 1 januari 2017. För hyreshus som färdigställs under tiden 1 januari 2017–30 juni 2018 ska primäravdrag få göras för den delen av femårsperioden från färdigställandet som återstår den 1 juli 2018.

Skälen för förslaget: Förslagen bör träda i kraft den 1 juli 2018 och tillämpas första gången såvitt avser IL för beskattningsår, eller i fråga om

svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 30 juni 2018, och såvitt avser 33 kap. 6 § och 34 kap. 4 a § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, på uppgifter som avser beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2018.

Den föreslagna övergångsbestämmelsen såvitt avser IL innebär när det gäller den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln att förslagen på ändringar tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 30 juni 2018. De upphävda bestämmelserna i 24 kap. 10 a–10 f §§ inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, gäller fortfarande för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar före den 1 juli 2018.

Av 3 kap. 1 och 2 §§ bokföringslagen (1999:1078), förkortad BFL, framgår att ett räkenskapsår som huvudregel är tolv månader och antingen motsvarar kalenderåret eller i form av ett brutet räkenskapsår. Från huvudregeln görs undantag. Det innebär t.ex. att räkenskapsåret kan utsträckas till att omfatta högst arton månader vid omläggning av räkenskapsår (3 kap. 3 § BFL). Det förutsätter som huvudregel att Skatteverket ger tillstånd till det. Från den huvudregeln görs undantag. Det innebär att tillstånd inte behövs för omläggning från brutet räkenskapsår till kalenderår eller för omläggning till gemensamt räkenskapsår i fall som avses i 3 kap. 4 § och 5 § första stycket BFL.

Utan särskild reglering skulle företag kunna skjuta upp tillämpningen av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln (i form av en EBIT- eller EBITDA-regel) genom att lägga om räkenskapsåret (dvs. beskattningsåret). Det finns t.ex. incitament för företag med ett stort negativt räntenetto att skjuta fram tillämpningen av regeln genom att lägga om (i praktiken förlänga) det räkenskapsår som börjar före, men avslutas efter den 30 juni 2018. Samma effekt uppkommer även om ett företag av andra skäl väljer att lägga om räkenskapsåret i brytpunkten mellan gällande rätt och den generella ränteavdragsbegränsningsregeln.

FSK har övervägt olika alternativ, såsom att det ska krävas tillstånd från Skatteverket i samtliga fall vid omläggning till brutet räkenskapsår. Ett annat alternativ är att låta företag med brutet räkenskapsår skilja på negativa finansnetton före och efter ikraftträdandet och låta ett avdragsförbud gälla för negativa finansnetton fram till dess ett nytt räkenskapsår börjar. För att inte orsaka onödig komplexitet har FSK övervägt att antingen begränsa uppdelningen till företag med höga negativa finansnetton eller till företag som lagt om räkenskapsår någon gång under de två senaste åren före ikraftträdande. Det sistnämnda alternativet har FSK bedömt vara enklast.

Mot denna bakgrund och av offentligfinansiella skäl bör en regel införas som innebär att ett negativt räntenetto som belöper sig på perioden fr.o.m. den 1 juli 2018 t.o.m. utgången av det beskattningsåret, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsåret, inte ska kunna dras av. Till skillnad från FSK:s förslag bedöms det dock vara tillräckligt att begränsa regeln till att gälla beskattningsår som omfattar längre tid än tolv månader och som börjar före, men avslutas efter, den 30 juni 2018. Det har inte bedömts vara lämpligt att avgränsa regeln ytterligare. Förslaget innebär att en uppdelning behöver göras mellan ränteutgifter som belöper sig på tiden före och efter den 1 juli 2018. De ränteutgifter

som belöper sig på tiden före ikraftträdandet får dras av, om de inte begränsas t.ex. enligt de upphävda reglerna i 24 kap. 10 a–10 f §§ IL. Ränteutgifter som belöper sig på tiden efter ikraftträdandet fram till utgången av det aktuella beskattningsåret (respektive räkenskapsåret) får inte dras av. För tiden efter att ett nytt beskattningsår påbörjas gäller den generella ränteavdragsbegränsningsregeln och avdrag får göras i enlighet med den. Vidare gäller att om det första beskattningsåret påbörjas efter ikraftträdandet kommer avdrag att få göras enligt den generella ränteavdragsbegränsningsregeln redan från början.

Förslaget aktualiserar frågan om det kommer i konflikt med förbudet mot retroaktiv skattelag i 2 kap. 10 § andra stycket RF. Enligt förslaget är det förekomsten av ett negativt räntenetto den 1 juli 2018 eller senare som utgör den omständighet som utlöser avdragsförbudet för negativa räntenetton för det innevarande beskattningsåret. Det innebär att förslaget är i överensstämmelse med 2 kap. 10 § andra stycket RF.

Företag med beskattningsår som börjar före men som avslutas efter den 1 juli 2018 bör vid tillämpningen av 35 kap. IL under det beskattningsåret bara kunna göra avdrag högst med 91 procent [$\approx 1 - (2/22)$] för koncernbidrag som har lämnats till företag med beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2018. Förslaget har utformats med det genomförda förslaget i avsnitt 5.5 i prop. 2013/14:19 som förebild. Syftet är att förhindra att företag med hjälp av koncernbidrag utan begränsningar flyttar vinster hänförliga till beskattningsår som påbörjats före den 1 juli 2018 till ett annat företag i koncernen där vinsterna blir föremål för den lägre skattesats som gäller för beskattningsår som påbörjas efter den 30 juni 2018.

Också befintliga avsättningar till expansionsfond bör behandlas enligt de nya reglerna. Övergången till de nya reglerna sker genom att tidigare gjorda avsättningar anses återförda enligt nuvarande regler och genast åter har avsatts enligt de nya reglerna. Förslaget har utformats med det genomförda förslaget i avsnitt 6.16 i prop. 2012/13:1, Förslag till statens budget för 2013, finansplan och skattefrågor som förebild.

Enligt regeln i 58 kap. 2 § SFL ska – om säkerhet ska ställas – storleken bestämmas till summan av företagets obetalda inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår och 22 procent av det överskott som har redovisats i skalbolagsdeklarationen. I avsnitt 5.4 föreslås att bolagsskatten sänks till 20 procent. Mot den bakgrunden föreslås det i avsnitt 5.6 att procenttalet 20 ska användas vid tillämpningen av regeln. Detta bör gälla avyttringar av andelar i skalbolag som sker efter den 30 juni 2018. Om skalbolagsdeklarationen till någon del avser tid före den 1 juli 2018, bör dock vid tillämpningen av reglerna om säkerhetens storlek vid beslut om säkerhet för slutlig skatt för skalbolag i 58 kap. 2 § första stycket SFL procenttalet 22 användas i stället för 20.

Prissättningen på leasingavtal beror på den skattemässiga hanteringen. En finansiär kan nöja sig med en lägre ränta om avtalet avser en finansiell lease i stället för ett lån. Det beror på att finansiären får en skattekredit vid en finansiell lease (eftersom avskrivningarna dras av i en snabbare takt än vad amorteringarna av leasingavgifterna tas upp) som man inte kan få vid lån. När parterna slöt avtalet utgick man från en viss skattemässig behandling. Leasingavgifternas storlek har alltså beräknats utifrån att leasegivaren skriver av och att leasetagaren inte gör det. Det är

därför rimligt att de nya reglerna om fördelning av avskrivningsrätten enbart omfattar sådana avtal som ingås efter lagens ikraftträdande.

När det gäller räntedelen av leasingavgifterna är det angeläget att de nya reglerna om avdragsbegränsning för räntor inte kan kringgås genom att man sluter ett finansiellt leasingavtal i stället för ett låneavtal. Det är också angeläget att det som är ränta i ekonomiskt hänseende också behandlas på så sätt. Även för befintliga avtal kan en viss del av leasingavgifterna betraktas som ränta. Även sådana räntor bör naturligtvis omfattas av den allmänna avdragsbegränsningen. Med denna utgångspunkt bör de nya reglerna tillämpas fullt ut för finansiella leasingavtal som sluts efter ikraftträdandet. För befintliga leasingavtal bör avskrivningsrätten inte beröras. Däremot ska en räntedel av leasingavgifterna brytas ut även i dessa fall. Denna utbrytning ska göras på samma sätt som om reglerna skulle tillämpas fullt ut.

Förslaget om primäravdrag för hyreshus innebär en skattemässig stimulans av nyproduktionen av sådana byggnader. För att investeringsaktiviteten gällande hyreshus inte ska avstanna fram till ikraftträdandet av den nya bestämmelsen, på så sätt att skattskyldiga – i avsikt att inte gå miste om avdraget – förskjuter färdigställandet av redan påbörjade projekt till efter denna tidpunkt, föreslås att bestämmelsen även ska tillämpas för byggnader som färdigställs från och med den 1 januari 2017. För hyreshus som färdigställts innan ikraftträdandet, men efter den 31 december 2016, kommer femårsperioden från färdigställandet således att börja löpa före ikraftträdandet. Primäravdrag kan sedan få göras för den vid ikraftträdandet återstående delen av femårsperioden.

Reglerna om att återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond ska ske med 110 procent av avdraget i vissa fall (se avsnitt 11.2), en tillfällig schablonintäkt på säkerhetsreserven (se avsnitt 11.4) och den tillfälliga begränsningen av avdragsrätten för tidigare års underskott för juridiska personer (se avsnitt 11.5) införs också i övergångsbestämmelserna.

13 Konsekvensanalys

13.1 Disposition och inledning

Promemorian innehåller flera förslag på nya skatteregler inom företagssektorn, som dels kan vara komplexa i sig, dels har samverkande konsekvenser. Det lämnas två förslag på en generell ränteavdragsbegränsningsregel. I första hand bör en EBIT-regel införas och i andra hand en EBITDA-regel. Konsekvensanalysen har anpassats för att ge en så heltäckande bild av dessa två alternativa förslag som möjligt. Även om data som finns tillgänglig för att uppskatta effekterna är av hög kvalitet och detaljerad, så finns det ändå begränsningar när det gäller hur pass heltäckande dataunderlaget är. Det saknas t.ex. komplett information avseende leasing.

Konsekvensanalysen är strukturerad på följande sätt. Först beskrivs de olika förslagen och de förväntade effekterna var för sig i den mån det är

möjligt. Respektive beskrivning av konsekvenserna omfattar effekter för de som berörs av förslagen, konsekvenserna av att en regelförändring inte kommer till stånd, alternativa lösningar, effekter för konkurrensförhållanden, om hänsyn tagits till små företag vid reglernas utformning samt om förslaget överensstämmer med Sveriges anslutning till EU. Vad gäller förslagets förenlighet med EU-rätten bör det framhållas att en övervägande del av förslagen i promemorian innebär ett genomförande av delar av rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (direktivet mot skatteundandraganden) samt rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av detta direktiv avseende hybrida mismatchningar med tredjeländer (ändringsdirektivet) i svensk rätt. Ur det perspektivet bör det framhållas att konsekvenserna av att inte genomföra flera av de föreslagna förändringarna skulle innebära att Sverige inte fullföljer de skyldigheter som följer av anslutningen till EU.

Efter beskrivningarna av respektive förslag samt de alternativa ränteavdragsbegränsningarna följer en beskrivning av de sammantagna effekterna av förslagen. Även om respektive förslag delvis kan beskrivas ur ett ceteris paribus-perspektiv ska förslagen främst ses som ett paket med förändringar på företagsskatteområdet. De förväntade sammantagna effekterna är flera: dels förväntas den skattemässiga behandlingen av eget och lånat kapital delvis jämnas ut, dels förväntas skatteplanering med ränteavdrag motverkas samtidigt som värdet av skatteplanering minskar med en sänkning av bolagsskattesatsen. En sänkning av bolagsskattesatsen gör att fler investeringar blir lönsamma på marginalen och därmed blir den samlade investeringsvolymen större. Samtidigt sker flera följdjusteringar av skattesystemet som också har en del i den sammantagna bedömningen av förslagets effekter på företagssektorn, dels genom förändrad schablonbeskattning av avsättningar till periodiseringsfond och säkerhetsreserv, dels genom att expansionsfondsskatten föreslås sänkas för att spegla bolagsskattesatssänkningen.

Likt Företagsskattekommitténs (FSK) förslag är reformen fullfinansierad, med undantag för ett år vad gäller alternativet med en EBITDA-regel. För att undvika en kortsiktig underfinansiering föreslås att tidigare års underskott endast kan användas till viss del, men under en begränsad period, för att minska skatten på framtida vinster. Även detta bör ses i perspektivet av förslagen som ett paket för förändrad företagsbeskattning. De sammantagna effekterna av förslagen bör även beskrivas ur ett internationellt perspektiv, bl.a. mot bakgrund av att de föreslagna reglerna delvis har sin grund i EU-direktiv och OECD:s arbete mot BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).

När det gäller den generella ränteavdragsbegränsningen så presenteras först begränsningen på basis av EBIT och sedan begränsningen som baseras på EBITDA under avsnitt 5 i promemorian. Det förordas en ränteavdragsbegränsning som baseras på EBIT. Som nämnts föreslås samtidigt att bolagsskattesatsen sänks för att öka neutraliteten mellan lånat och eget kapital. De sammantagna konsekvenserna av ränteavdragsbegränsningen och bolagsskattesatssänkningen beskrivs för EBIT-regeln respektive EBITDA-regeln i avsnitt 13.2. I samband med 228 bolagsskattesatssänkningen föreslås att expansionsfondsskatten för

enskilda näringsidkare sänks. Effekterna av en sådan sänkning beskrivs i avsnitt 13.3. Konsekvenserna av förslaget om avdragsförbud för ränta vid gränsöverskridande situationer beskrivs i avsnitt 13.4. I avsnitt 13.5 beskrivs konsekvenserna av den riktade begränsningen av ränteavdrag för vissa interna skulder. Därefter beskrivs konsekvenserna av förslagen om skatteregler om avtal om finansiell leasing i avsnitt 13.6. I avsnitt 13.7 beskrivs konsekvenserna av förslaget om värdeminskningssavdrag genom primäravdrag för hyreshus. Slutligen beskrivs konsekvenserna av förslagen om ändrade regler för schablonintäkt på avdrag för avsättningar till periodiseringsfond, om återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond och om schablonintäkt på säkerhetsreserven samt den tillfälliga begränsningen av användning av underskottsavdragen i avsnitten 13.8, 13.9 och 13.10. Konsekvensanalysen avslutas sedan med en beskrivning i avsnitt 13.11 av konsekvenserna av samtliga reformer inom ramen för en EBIT-lösning respektive EBITDA-lösning som genomförs och de sammantagna offentligfinansiella effekterna.

Avsnitt 13.11.4 innehåller en diskussion kring konsekvenserna av förslagen ur ett internationellt perspektiv, sett till hur Sveriges konkurrenskraft förväntas påverkas av de förändrade skattereglerna. De förväntade effekterna för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna redovisas i avsnitt 13.12. Det bör betonas att även om konsekvenserna av varje enskilt förslag redovisas så är det främst de sammantagna effekterna som bör beaktas.

Konsekvenserna för respektive förslag beskrivs utifrån förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Dessa delar inkluderar, i den mån det är möjligt att ta fram, en beskrivning av konsekvenserna av förslagen ur flera perspektiv. Konsekvensutredningens innehåll ska omfatta en beskrivning av problemet och vad som ska uppnås med förslaget, alternativa lösningar på problemet och effekterna om en reglering inte kommer till stånd. Flera av förslagen i promemorian grundar sig i nya EU-direktiv och både beskrivningen av problemen, lösningar och effekter om regleringen inte kommer till stånd bedöms därför vara av något underordnad betydelse. Konsekvensutredningen ska även innehålla en beskrivning av vilka som berörs av regleringen samt kostnadsmässiga och andra konsekvenser som regleringen medför. Om regleringen får effekter av betydelse för företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt ska konsekvensutredningen i den omfattning som är möjlig innehålla ytterligare beskrivningar av konsekvenserna. Samtliga förslag i denna promemoria bedöms få sådana effekter av betydelse för företagen. Därför beskrivs i den mån det är möjligt hur många företag som berörs, vilka branscher företagen tillhör samt deras storlek. Den förändrade tidsåtgången för administration som regleringen kan föra med sig för företagen och den förändrade administrativa bördan beskrivs samt vilka andra kostnader som kan uppstå för företagen på grund av regleringen. I avsnittet beskrivs även i vilken utsträckning konkurrensförhållanden för företagen kan komma att förväntas påverkas.

Regleringarnas möjliga påverkan på företagen i andra avseenden än de som beskrivs ovan och om särskild hänsyn tagits till små företag vid reglernas utformning redovisas också i möjligaste mån i konsekvensbeskrivningen. Därtill beskrivs förväntade konsekvenser ur ett

jämställdhets- och fördelningsperspektiv. Det bör dock noteras att eftersom merparten av förslagen i promemorian endast omfattar juridiska personer kommer de effekter som rör jämställdhets- och fördelningsfrågor vara huvudsakligen av indirekt natur. Om inget annat anges kan det konstateras att en generell reglering av företagssektorn i direkt mening påverkar företagen, och indirekt deras ägare. Eftersom män i större utsträckning än kvinnor äger och driver företag kan det indirekt antas att män i större utsträckning än kvinnor påverkas av sådana regeländringar. För regelförändringar som påverkar en begränsad del av företagspopulationen kan inte samma övergripande slutsats om konsekvenser för jämställdhet eller fördelningseffekter göras. De förslag som rör förändrade regler för finansiell leasing omfattar juridiska personer. Effekterna för fysiska personer när det gäller leasing bedöms endast vara indirekta. Vad gäller den sänkta nivån för expansionsfondsskatt så är det fysiska personer i egenskap av enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag som berörs av regleringen.

13.1.1 Beskrivning av data och beräkningar

Om inte annat framgår bygger beskrivningen av konsekvenserna av respektive förslag på underlag från Statistiska centralbyråns (SCB) Företagsregister och individdatabas (FRIDA). Databasen innehåller deklaraionsuppgifter för företagen och ger möjlighet att koppla samman företag och företagare för beräkningar av offentligfinansiella effekter och analys av konsekvenser vid regelförändringar som rör företagssektorn. För aktiebolag omfattar data även år 2015. När det gäller andelsbolag och enskilda näringsidkare så finns det data till och med år 2014. I de fall konsekvenserna för olika näringsgrenar redovisas så bygger dessa på den indelning på bokstavs nivå som följer av svensk näringslivsindelning 2007 (SNI 2007). I enstaka fall då antalet företag i respektive näringslivsgrupp som berörs av förslagen är begränsat redovisas flera grupper tillsammans. SNI 2007 är den standard som gäller från 2008, för att beskriva företags verksamhet under en eller flera näringsgrenar.

Beräkningarna av effekterna av förslagen om nya skatteregler i företagssektorn utgår från de antaganden som beskrivs i Beräkningskonventioner 2017 – Metoder för effektberäkningar vid ändrade skatteregler. Reformen kommer att i olika utsträckning leda till olika beteendeförändringar som kan påverka skatteintäkterna. Normalt sett beaktas inte beteendeffekter vid beräkningar av offentligfinansiella effekter vid ändrade skatteregler. Ofta utgör en s.k. statisk kalkyl en god approximation av faktiskt utfall, men avsteg görs enligt beräkningskonventionerna om det finns starka skäl att förvänta sig den typen av effekter.

13.2 Förslagen om en generell ränteavdragsbegränsning och sänkt bolagsskatt

13.2.1 Beskrivning av förslagen

I promemorian föreslås att en generell begränsning av ränteavdrag i bolagssektorn införs. Det lämnas två förslag till utformning av begränsningen. Skillnaden mellan förslagen är vilket resultatmått som ligger till grund för avdragsunderlaget. I det ena förslaget, som förordas, utgör EBIT grunden (se avsnitt 5.2.2), medan det i det andra är EBITDA som utgör grunden (se avsnitt 5.2.3). Förslagen har FSK:s alternativförslag som utgjordes av en EBIT-begränsning som förebild och båda är förenliga med ränteavdragsbegränsningsregeln i direktivet mot skatteundandraganden och OECD:s rekommendationer på området.

Breddningen av skattebasen som uppstår till följd av begränsningen av ränteavdragen gör det möjligt att samtidigt sänka bolagsskattesatsen. En sänkning av bolagsskatten innebär också att neutraliteten i beskattningen av finansiering med eget och lånat kapital ökar. Det föreslås därför att bolagsskatten sänks från 22 procent till 20 procent (avsnitt 5.4). Sänkningen av bolagsskattesatsen gör bl.a. skatteplanering med ränteavdrag och felaktiga internpriser i multinationella företag mindre lönsamt. Det finns skillnader i hur den generella ränteavdragsbegränsningsregeln påverkar investeringsbeslut beroende på utformningen. En EBIT-begränsning tillsammans med en bolagsskattesatssänkning kan förväntas öka neutraliteten i skattesystemet. En EBITDA-regel kan däremot inte förväntas öka neutraliteten i skattesystemet i samma omfattning. Neutraliteten i skattesystemet kan illustreras med hjälp av uppskattade effektiva marginalskattesatser. Ju större neutraliteten är i ett skattesystem desto mindre är skillnaderna i effektiva marginalskattesatser mellan olika investeringar och finansieringsslag. Södersten (2014) visar hur olika ränteavdragsbegränsningar påverkar effektiva marginalskattesatser för olika investeringar som finansieras med lån eller eget kapital.³⁶ Beräkningarna nedan är gjorda inom ramen för Söderstens expertrapport i SOU 2014:40, men de ger ändå en indikation på hur de olika utformningarna av ränteavdragsbegränsningarna kan förväntas fungera. För investeringar i maskiner och för det fall EBITDA-begränsningen har effekt så är skillnaden 0,8 procentenheter i effektiva marginalskattesatser beroende på om maskiner finansieras med lån eller eget kapital. Motsvarande skillnad för EBIT-begränsningen är 0,1 procentenheter. Som jämförelse kan det nämnas att skillnaden i effektiva marginalskattesatser är 1,5 procentenheter i dagens skattesystem mellan finansiering med lån eller eget kapital. Ser man på investeringar i byggnader så är skillnaden i

³⁶ Södersten (2014) Bolagsbeskattningens incitamentseffekter, Expertrapport till Företagsskattekommittén, Bilaga 7. Neutral Bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet, SOU 2014:40.

effektiva marginalskattesatser 0,4 procentenheter i ett EBITDA-system, 0,1 procentenheter med ett EBIT-system och 1,6 procentenheter med dagens system. Detta betyder att införandet av en ränteavdragsbegränsning som baseras på EBITDA ökar neutraliteten i jämförelse med dagens system. Ökningen av neutraliteten är dock betydligt mindre än med en ränteavdragsbegränsning som baseras på EBIT.

I avsnitt 13.2.3 beskrivs hur företagens administrativa börda förväntas påverkas av förslagen. Ränteavdragsbegränsningsreglerna är generella och rör alla företag med negativt räntenetto. Förslagen förväntas dock ha en mer betydande ekonomisk effekt för stora företag än för små. Men både stora och små företags administrativa börda påverkas av att reglerna förändras. Därför görs bedömningen att särskild hänsyn till små företag behöver tas vid utformningen av reglerna. Av den anledningen föreslås att en förenklingsregel införs, och som utformas för att särskilt lindra den administrativa bördan för små företag. Små företag kan även antas stå för en jämförelsevis begränsad andel av den skatteplanering med ränteavdrag som direktivet mot skatteundandraganden avser att motverka. Dessa företag ingår t.ex. vanligen inte i multinationella koncerner. Förenklingsregeln innebär att avdrag ska kunna göras för negativt räntenetto upp till 100 000 kronor i stället för enligt den begränsning av avdragsutrymmet som den generella ränteavdragsbegränsningsregeln utgör. För att motverka kringgåenden och inte avsett utnyttjande av förenklingsregeln föreslås samtidigt att för företag som är i intressegemenskap får de sammanlagda avdragen för negativa räntenetton inte överstiga 100 000 kronor för att regeln ska vara tillämplig.

I promemorian finns två alternativa förslag för en generell ränteavdragsbegränsning. Andra alternativa förslag på lösningar på de beskrivna problemen bedöms främst vara de som fördes fram i FSK:s slutbetänkande. Även om FSK:s huvudförslag (i form av ett finansieringsavdrag, se avsnitt 3.3) avsåg att uppnå fullständig neutralitet mellan eget och lånat kapital har det inte bedömts vara lämpligt att genomföra. Framför allt har kritik riktats mot förslaget eftersom det är för långtgående. Inte heller alternativförslaget i sin dåvarande utformning har bedömts vara lämpligt att genomföra (se avsnitt 5.1). Förslagen som presenteras i denna promemoria och även FSK:s förslag utformades för att vara offentligfinansierat neutrala. Förslagen i promemorian förväntas dock innebära ökade skatteintäkter på sikt. Påverkan på den administrativa bördan bedöms vara i stort samma storleksordning för förslagen som presenteras i promemorian och för alternativen till dessa. Det bör dock noteras att FSK:s förslag på regleringar inte omfattade särskild hänsyn till små företag i någon särskild utsträckning, medan förslagen i denna promemoria utformas med förenklingsregler. Som nämns ovan avser förenklingsregeln att underlätta för mindre företag.

En generell ränteavdragsbegränsningsregel ska genomföras enligt artikel 4 i direktivet mot skatteundandraganden. Därför är det av sekundär betydelse att diskutera vilka effekterna skulle bli av att inte genomföra någon reglering alls. Med detta i åtanke kan det ändå konstateras att en utebliven reglering skulle leda till att den skattemässigt olika behandlingen av eget och lånat kapital skulle bestå. Därmed skulle vissa investeringar som finansieras med lånat kapital gynnas i förhållande till investeringar som finansieras med eget kapital. Sverige

skulle heller inte leva upp till de skyldigheter som följer av anslutningen till EU. Dessutom finns det risker med en överdriven skuldsättning i företagssektorn, vilka skulle bestå utan att en reglering genomförs.³⁷ Utan en generell begränsning av ränteavdragen finns det risk att Sverige påverkas av konjunkturella svängningar i större magnitud än med ränteavdragsbegränsningar. Skuldsättningens betydelse för amplituden av konjunkturykeln beskrivs t.ex. i Bernanke et al. (1999).³⁸

Den nominella bolagsskatten är av central betydelse för företagens investerings- och lokaliseringsbeslut. Företagens hemmamarknad betraktas numera som hela EU-området. Även för vissa mindre företag, som tidigare enbart verkat på den nationella marknaden, är det möjligt att expandera verksamheten över de nationella gränserna. Bolagsskattens relativa nivå är en av de faktorer som företagen beaktar. Skattereglerna påverkar dessutom i vilket land företagen väljer att redovisa sina vinster. En sänkt bolagsskattesats värnar den svenska skattebasen genom att göra det relativt mer förmånligt att beskatta vinsterna i Sverige och genom att reducera incitamenten att skatteplanera.

Därutöver förväntas en lägre bolagsskattesats minska företagets kapitalkostnad, vilket antas ha positiv effekt på investeringar och ekonomisk tillväxt. På lite längre sikt förväntas en positiv effekt på sysselsättningen. Storleken på en sådan sysselsättningsökning är dock inte möjligt att kvantifiera. Se vidare avsnitt 5.4 för en beskrivning av förslaget och avsnitt 4 för de ekonomiska utgångspunkterna för en sänkt bolagsskattesats.

En generell ränteavdragsbegränsning i form av en EBIT-regel

Enligt EBIT-förslaget (avsnitt 5.2.2) begränsas avdrag för negativt räntenetto till 35 procent av ett avdragsunderlag som utgörs av överskottet av näringsverksamheten före avdrag för negativt räntenetto och avdrag för kvarstående räntenetto, vilket motsvarar skattemässig EBIT (Earnings Before Interest and Tax). I sammanhanget kan det vara värt att notera att FSK:s alternativförslag innehöll en begränsning av avdrag för negativt räntenetto till 20 procent av EBIT. En sådan utformning skulle lösa samma problem som regleringen i promemorian avser att lösa, men den föreslagna nivån har bedömts vara mest välbalanserad utifrån syftena med förslaget.

En generell ränteavdragsbegränsning i form av en EBITDA-regel

Enligt EBITDA-förslaget (avsnitt 5.2.3) begränsas avdrag för negativt räntenetto till 25 procent av avdragsunderlaget. Underlaget utgörs av överskottet av näringsverksamheten före avdrag för negativt räntenetto och avdrag för kvarstående räntenetto, årliga värdeminskningsavdrag och motsvarande avdrag samt justerat för överskott som belöper sig på

³⁷ Detta visas t.ex. av Giroud och Mueller (2016). Giroud, Xavier, and Holger Mueller (2016): Firm Leverage, Consumer Demand, and Employment Losses during the Great Recession". Quarterly Journal of Economics Vol. 132, No. 1 (2016): 271–316.

³⁸ Bernanke, Ben S., Mark Gertler, and Simon Gilchrist (1999). "The financial accelerator in a quantitative business cycle framework." Handbook of macroeconomics 1: 1341–1393.

andelar i handelsbolag. Resultatetmättet motsvarar skattemässig EBITDA (Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortization).

13.2.2 Uppgifter om vilka som berörs av regleringen

Förslagen som begränsar avdrag för negativt räntenetto berör juridiska personer och handelsbolag som till någon del ägs av en juridisk person. Juridiska personer som inte är handelsbolag berörs även direkt av förslaget om sänkt bolagsskattesats. Förslagen omfattar inte enskilda näringsidkare och till viss del inte heller fysiska personer som är delägare i handelsbolag. Nedan beskrivs vilka som berörs av förslagen och på vilket sätt.

Aktiebolag

Totalt återfinns omkring 420 000 aktiebolag i SCB:s företagsdatabas FRIDA inkomståret 2014. Principiellt kommer det nya regelverket att omfatta alla aktiebolag. Av det totala antalet bolag var det cirka 230 000 (ca 54,5 procent) som inkomståret 2014 hade ett positivt skattemässigt resultat och därmed betalade bolagsskatt i någon utsträckning. Antalet ger en indikation om hur många bolag som direkt berörs av bolagsskattesänkningen. I gruppen bolag som betalade bolagsskatt 2014 finns naturligtvis stora variationer; en mycket stor del av bolagen är dock jämförelsevis små. Samtidigt står en liten grupp stora, eller mycket stora företag för en betydande andel av bolagsskatteintäkterna till staten. I tabellen nedan beskrivs antalet aktiebolag efter sektor och hur många som berörs av bolagsskattesänkningen baserat på uppgifter för 2014.

I tabellen nedan beskrivs också hur många aktiebolag per sektor som påverkas av de två förslagen på en generell ränteavdragsbegränsningsregel. För att ge en bättre bild av effekten av den generella ränteavdragsbegränsningen bortses här från gamla underskott och från möjligheten till användning av koncernbidrag. Det är omkring 129 500 bolag som för inkomståret 2014 hade ett positivt skattemässigt EBIT och samtidigt ett negativt räntenetto. Det är dessa bolag som skulle ha ett negativt räntenetto som kan – beroende på storleken – begränsas enligt reglerna. Utan förenklingsregel skulle en EBIT-begränsning på 35 procent leda till att ränteavdragen i omkring 48 500 bolag begränsas. Med en förenklingsregel som medger avdrag av ett negativt räntenetto upp till 100 000 kronor så minskar antalet aktiebolag där ränteavdrag begränsas till omkring 28 100. EBITDA-begränsningen på 25 procent skulle utan förenklingsregel leda till att ränteavdrag i 38 600 aktiebolag begränsas. Tas det hänsyn till förenklingsregeln på 100 000 kronor så minskar antalet aktiebolag där ränteavdragen begränsas till omkring 23 400. Det är alltså betydligt fler aktiebolag i 2014 års uppgifter (230 000) som direkt skulle beröras av en bolagsskattesänkning än av den generella ränteavdragsbegränsningen.

Tabell 13.1 nedan redovisar hur många bolag som berörs av EBIT-regeln. Tabellen visar (a) antalet aktiebolag och deras branschtillhörighet för år 2014, (b) antalet bolag som betalar bolagsskatt under 2014, (c) antalet bolag som har ett positivt skattemässigt EBIT och ett negativt

räntenetto för 2014. Dessa uppgår till 129 553 aktiebolag år 2014. Det är dessa bolag som, bortsett från gamla underskott, kan komma att träffas av ränteavdragsbegränsningen. Kolumn (d) visar att det är 31 procent av alla aktiebolag i Sverige som har ett positivt skattemässigt EBIT och ett negativt räntenetto. I sektorn fastighetsverksamhet uppgår andelen aktiebolag med negativt räntenetto och positivt EBIT till 60 procent, medan motsvarande andel i sektorn juridik, ekonomi, vetenskap & teknik uppgår till 20 procent.

Tabell 13.1 Sammanställning över antal bolag, bolag som betalar bolagsskatt och bolag som har ett negativt räntenetto samt positiv EBIT (2014)

	Antal Bolag (a)	Antal bolag positiv bolagsskatt (b)	Antal bolag negativt räntenetto & positiv EBIT (c)	Andel bolag med negativt räntenetto & positiv EBIT (d)
A Jordbruk och jakt samt service i anslutning härtill	7 883	4 736	3 909	50 %
B Utvinning mineral	477	275	205	43 %
C Tillverkning	24 484	14 914	10 784	44 %
D Försörjning av el, gas,	1 587	721	835	53 %
E Vatten, avlopp, avfall	821	513	418	51 %
F Bygg	39 552	27 882	17 024	43 %
G Handel reparation av motorfordon och motorcyklar	60 171	33 727	22 691	38 %
H Post- och kurirverksamhet	136	86	66	49 %
H transport och magasin	14 133	9 088	7 820	55 %
I Hotell- och Restaurang	12 916	6 818	5 104	40 %
J Information & Kommunikation	24 018	14 262	4 400	18 %
K Finansiella tjänster	17 569	7 833	3 313	19 %
L Fastighetsverksamhet	34 541	18 304	20 765	60 %
M Juridik, ekonomi vetenskap & teknik	77 720	49 666	15 606	20 %
N Uthyrning och leasing	13 546	8 297	4 323	32 %
P Utbildning och O offentlig förvaltning	5 964	3 640	1 345	22 %
Q Vård och Omsorg	12 606	9 723	3 067	24 %
R Kultur, Nöje, Fritid	7 539	3 819	1 685	22 %
S Annan serviceverksamhet	5 913	3 507	1 658	28 %
Y Sektor saknas	57 882	12 494	4 535	8 %
Samtliga	419 458	230 305	129 553	31 %

Källa: FRIDA och egna beräkningar

Tabell 13.2 visar antal aktiebolag där ränteavdragen skulle begränsas eftersom de har ett positivt EBIT och ett negativt räntenetto som är beloppsmässigt större än 35 procent av EBIT alternativt större än 25 procent av EBITDA. Bortsett från förenklingsregeln skulle en EBIT-begränsning på 35 procent leda till att ränteavdrag i 48 534 aktiebolag

begränsades. En EBITDA-regel på 25 procent skulle leda till att 38 640 aktiebolag skulle se en begränsning av ränteavdragen. Antalet aktiebolag där ränteavdragen begränsas på grund av en generell ränteavdragsbegränsning minskar dock drastiskt när det tas hänsyn till den föreslagna förenklingsregeln på 100 000 kronor. Då minskar antalet aktiebolag som begränsas av en EBIT-regel till 28 124 respektive 23 440 för en EBITDA-regel. Det motsvarar 7 procent respektive 6 procent av samtliga aktiebolag som berörs av ränteavdragsbegränsningen. Tabellen nedan visar att det är sektorerna fastighetsverksamhet och försörjning av el, gas i vilka störst andel bolag berörs av ränteavdragsbegränsningen (inklusive förenklingsregeln).

Tabell 13.2 Antal bolag som omfattas av en begränsningsregel som baseras på EBIT alternativt EBITDA (2014)

	EBIT 35 % antal/andel bolag som begränsas			EBITDA 25 % antal/andel bolag som begränsas		
	Antal	Antal inkl. för- enkling	Andel inkl. för- enkling	Antal	Antal inkl. för- enkling	Andel inkl. för- enkling
A Jordbruk, jakt samt service i anslutning	1 978	1 111	14 %	736	425	5 %
B Utvinning mineral	91	55	12 %	39	23	5 %
C Tillverkning	3 522	1 964	8 %	2 311	1 310	5 %
D Försörjning av el, gas	675	584	37 %	372	324	20 %
E Vatten, avlopp, avfall	195	135	16 %	91	68	8 %
F Bygg	3 845	1 460	4 %	2 385	958	2 %
G Handel reparation av motorfordon och motorcyklar	7 022	2 927	5 %	6 418	2 707	4 %
H Post- och kurirverksamhet	19	3	2 %	8	0	0 %
H transport och magasin	3 283	1 528	11 %	786	377	3 %
I Hotell- och Restaurang	1 636	742	6 %	1 028	516	4 %
J Information & Kommunikation	852	352	1 %	707	282	1 %
K Finansiella tjänster	1 700	1 112	6 %	1 766	1 136	6 %
L Fastighetsverksamhet	14 657	11 738	34 %	13 742	11 187	32 %
M Juridik, ekonomi vetenskap & teknik	3 380	1 589	2 %	3 365	1 592	2 %
N Uthyrning & leasing	1 162	513	4 %	728	331	2 %
P Utbildning och O offentlig förvaltning	259	92	2 %	204	78	1 %
Q Vård och Omsorg	448	161	1 %	325	134	1 %
R Kultur, Nöje, Fritid	537	240	3 %	344	162	2 %
S Annan serviceverksamhet	316	59	1 %	247	44	1 %
Y Sektor saknas	2 956	1 759	3 %	3 038	1 786	3 %
Samtliga	48 534	28 124	7 %	38 640	23 440	6 %

Källa: FRIDA och egna beräkningar

238 Tabell 13.3 nedan visar vilka som berörs av förslaget om en ränteavdragsbegränsning när bolagen delas upp i storleksgrupper. Tabellen visar att det främst är större bolag som berörs av den föreslagna

ränteavdragsbegränsningen samtidigt som förenklingsregeln beaktas. Bland bolag med 0–4 anställda är det endast omkring 7 procent av bolagen där ränteavdragen begränsas. Samtidigt är det nästan 30 procent av bolagen med fler än 250 anställda som berörs.

När det gäller EBITDA-begränsningen så visar den nedanstående tabellen att även denna i högre utsträckning berör större företag än mindre företag. Det är omkring 7 procent av aktiebolagen med färre än 5 anställda där ränteavdragen begränsas och 15 procent bland aktiebolagen med 250 eller fler anställda.

Av tabellen framgår att utformningen av förslagen och nivån för förenklingsregeln får avsedd effekt eftersom särskilt mindre bolag träffas i en mindre omfattning av ränteavdragsbegränsningen.

Tabell 13.3 Antal bolag samt andel per storleksklass som omfattas av de föreslagna ränteavdragsbegränsningarna (EBIT och EBITDA inkomståret 2014)

Storlek (antal anställda)	Antal bolag	Andel bolag som påverkas av EBIT 35 % beaktat förenklingsregeln	Andel bolag som påverkas av EBITDA 25 % beaktat förenklingsregeln
0-4	348 569	7 %	7 %
5-9	34 153	11 %	8 %
10-49	30 607	17 %	11 %
50-249	5 117	26 %	14 %
250 eller fler	1 012	30 %	15 %
Alla bolag	419 458	8 %	7 %

Källa: FRIDA och egna beräkningar

Handelsbolag

Handelsbolag betalar inte bolagsskatt och berörs därför inte direkt av bolagsskattesänkningen. En indirekt effekt av bolagsskattesänkningen är däremot att juridiska personer som är delägare av handelsbolag betalar bolagsskatt på sin del av överskottet från verksamheten i handelsbolaget. Förslaget om ränteavdragsbegränsningen rör handelsbolag i de fall då minst en av ägarna till handelsbolaget är en juridisk person.

Tabell 13.4 visar antalet handelsbolag som berörs av den föreslagna ränteavdragsbegränsningen. Tabellen visar, uppdelat efter branschtillhörighet, antalet handelsbolag som till någon del ägs av en annan juridisk person (a), antalet som redovisar ett överskott (b) samt antalet och andelen med ett negativt räntenetto och positivt EBIT (c) respektive (d). Totalt fanns det år 2014 7 952 handelsbolag som ägdes av en annan juridisk person, varav 5 320 redovisar ett överskott. Antalet handelsbolag som direkt berörs av förslaget om ränteavdragsbegränsning är dock färre. Det är främst handelsbolag som till någon del ägs av en annan juridisk person och har ett negativt räntenetto som direkt påverkas av de föreslagna reglerna. Antalet handelsbolag som direkt påverkas av reglerna uppskattas till omkring 3 600, vilket motsvarar ca 45 procent.

Av det totala antalet handelsbolag som till någon del ägs av en juridisk person bedriver majoriteten verksamhet inom sektorn fastighetsverksamhet. Av alla handelsbolag som berörs av ränteavdragsbegränsningen bedriver 63 procent fastighetsverksamhet.

Tabell 13.4 Inkomståret 2014: Antal handelsbolag per sektor som omfattas av föreslagna regelförändringar

	Antal handelsbolag som ägs av en annan juridisk person (a)	Antal handelsbolag med överskott (b)	Antal handelsbolag med ett negativt räntenetto och positivt EBIT (c)	Andel handelsbolag med ett negativt räntenetto och positivt EBIT (d)
A Jordbruk och jakt samt service i anslutning härtill	116	58	30	26 %
B Utvinning mineral, C Tillverkning, D Försörjning av el, gas, E Vatten, avlopp, avfall	141	86	52	37 %
F Bygg	186	119	73	39 %
G Handel reparation av motorfordon och motorcyklar	348	212	135	39 %
H Transport, magasinering och I Post och kurirverksamhet	98	70	37	38 %
I Hotell- och Restaurang	165	119	82	50 %
J Information & Kommunikation	181	111	48	27 %
K Finansiella tjänster	120	85	34	28 %
L Fastighetsverksamhet	4 185	3 260	2 640	63 %
M Juridik, ekonomi vetenskap & teknik	778	566	255	33 %
N Uthyrning och leasing	135	81	38	28 %
O Off förvaltning, P Utbildning, och Q Vård och omsorg	197	150	69	35 %
R Kultur, Nöje, Fritid och S Annan servicesverksamhet	343	95	47	14 %
Sektor saknas	959	308	101	11 %
Samtliga	7 952	5 320	3 641	46 %

Källa: FRIDA och egna beräkningar

I tabell 13.5 visas antalet handelsbolag som skulle få ränteavdragen begränsade om de föreslagna ränteavdragsbegränsningsreglerna hade gällt inkomståret 2014. För handelsbolagen är skillnaden liten mellan en EBIT-begränsning och en EBITDA-begränsning, 2 282 respektive 2 289 stycken.

Tabell 13.5 Inkomståret 2014: Antal handelsbolag per sektor där ränteavdragen begränsas av föreslagna regelförändringar

	EBIT 35 % antal och andel handelsbolag som begränsas		EBITDA 25 % antal och andel handelsbolag som begränsas	
	Antal	Andel	Antal	Andel
A Jordbruk och jakt samt service i anslutning härtill	28	24 %	25	22 %
B Utvinning mineral, C Tillverkning, D Försörjning av el, gas, E Vatten, avlopp, avfall	47	33 %	43	30 %
F Bygg	37	20 %	39	21 %
G Handel reparation av motorfordon och motorcyklar	79	23 %	79	23 %
H Transport, magasinering och I Post och kurirverksamhet	20	20 %	17	17 %
I Hotell- och Restaurang	37	22 %	33	20 %
J Information & Kommunikation	33	18 %	33	18 %
K Finansiella tjänster	10	8 %	10	8 %
L Fastighetsverksamhet	1 609	38 %	1 630	39 %
M Juridik, ekonomi vetenskap & teknik	112	14 %	110	14 %
N Uthyrning och leasing	33	24 %	31	23 %
O Off förvaltning och P Utbildning, och Q Vård och Omsorg	22	11 %	21	11 %
R Kultur, Nöje, Fritid, och S Annan servicesverksamhet	63	18 %	64	19 %
Sektor saknas	152	16 %	154	16 %
Samtliga	2 282	29 %	2 289	29 %

Källa: FRIDA och egna beräkningar

13.2.3 Effekter på regelbördan för EBIT- alternativt EBITDA-regeln

Effekterna på regelbördan beräknas genomgående med hjälp av Tillväxtverkets Regelräknaren.

Förslagen innebär att företag som har negativa räntenetton ska beräkna storleken på avdragsutrymmet för räntor och kvarstående negativa räntenetton inom ramen för någon av de föreslagna ränteavdragsbegränsningsreglerna, EBIT- respektive EBITDA-regeln. Eftersom såväl antalet företag som de genomsnittliga administrativa kostnaderna kan skilja sig åt mellan de två föreslagna reglerna, beräknas effekterna på regelbördan för respektive förslag var för sig.

De föreslagna ränteavdragsbegränsningsreglerna medför en ökad administrativ börda på flera sätt. Exempelvis måste ränteutgifter som inte får dras av enligt ränteavdragsbegränsningsreglerna utmönstras ur anskaffningsvärdet för vissa tillgångar. Ett annat exempel är att företag inom intressegemenskaper måste ta hänsyn till redovisningen i andra företag i intressegemenskapen. För företag som har positiva räntenetton innebär förslaget att det kan utnyttja ett negativt räntenetto i ett annat företag inom intressegemenskapen. När det gäller EBIT-regeln ska företag som är delägare i handelsbolag göra en särskild justering av underlaget för periodiseringsfond för den del av ränteunderlaget som använts i handelsbolaget. För att minska den administrativa bördan för mindre företag föreslås en förenklingsregel som innebär att ränteavdrag får göras med hela det negativa räntenettet med ett belopp upp till 100 000 kronor, oavsett storleken på ränteavdragsunderlaget. Beloppsgränsen gäller gemensamt för alla företag som ingår i en intressegemenskap.

Tillkommande krav på företagens skattemässiga redovisning

För företagen innebär förslagen att räntor dels måste särredovisas, dels begränsas om det negativa räntenettet överstiger ett visst belopp. Till detta kommer att negativa räntenetton som inte kunnat dras av ska särredovisas under maximalt sex år. För företag som ingår i en koncern ska överlåtna och mottagna räntenetton till andra företag inom koncernen särredovisas. För företag som är delägare i handelsbolag tillkommer även särskilda justeringar.

De tillkommande kraven medför ökade kostnader. Kostnaderna är dels initiala, dels löpande. De initiala kostnaderna uppstår som en följd av att reglerna ändras och består av t.ex. uppgraderingar av datasystem och kostnader för att informera sig om och tolka de nya reglerna. De löpande kostnaderna uppstår som en följd av att de nya reglerna medför att ytterligare information tillkommer i redovisningen och inkomst-deklarationerna.

Företag som berörs

Företagen berörs i olika grad av de föreslagna reglerna. Initialt berörs alla företag av en omfattande generell förändring av regelverket, på så sätt att de måste informera sig om, och i så fall hur, de påverkas av den. Förvärvandet av information medför en kostnad. Denna kostnad varierar

dock beroende på i vilken grad de berörs. Vissa företag kan snabbt konstatera att de inte berörs i någon högre grad, medan andra måste göra mer omfattande analyser och anpassningar efter de nya reglerna. Alla företag berörs också i den meningen att de IT-baserade systemen för redovisning som finns på marknaden måste justeras och uppgraderas. Kostnaden för detta belastar alla företag som använder dessa system oavsett i vilken grad de berörs av regeländringen i sig.

I tabellerna nedan visas antalet företag som berörs, mer eller mindre, av de föreslagna reglerna. När det gäller aktiebolag beskrivs vilka som berörs, och i vilken utsträckning, i avsnittet ovan. Enligt SCB:s register fanns det 419 458 stycken aktiebolag år 2014. Det är dock inte alla dessa aktiebolag som direkt berörs av de föreslagna reglerna. Aktiebolag som inte har ett negativt räntenetto eller positivt underlag för ränteavdrag behöver inte ta in särskilt mycket information om de förändrade reglerna utan påverkas endast indirekt, i den meningen att skattesystemet förändras generellt. Företag som måste lägga resurser på att ta in mer information är de som har ett negativt räntenetto och ett positivt underlag för ränteavdrag. Dessa uppgår till 129 553 stycken. De företag som mer direkt berörs av regeländringarna är de som aktivt måste göra särskilda beräkningar. Antalet aktiebolag som berörs av ränteavdragsbegränsningsreglerna enligt EBIT-begränsningen uppgår till 48 534 stycken. Med en beloppsgräns om 100 000 kronor berörs 28 124 aktiebolag av ränteavdragsbegränsningen. Antalet aktiebolag som berörs av en EBITDA-begränsning uppgår till 38 640 stycken. Med en förenklingsregel med en beloppsgräns om 100 000 kronor uppgår antalet till 23 440 stycken.

Tabellen nedan sammanfattar antalet aktiebolag som i någon omfattning skulle ha berörts av reglerna om ränteavdragsbegränsningen om dessa hade införts den 1 januari 2014.

Tabell 13.6 Antal aktiebolag som omfattas av den generella ränteavdragsbegränsningen (bas: år 2014)

	EBIT 35 %	EBITDA 25 %
Totalt antal aktiebolag	419 458	419 458
Antal aktiebolag som har ett negativt räntenetto och ett positivt underlag för ränteavdrag	129 553	129 553
Antal aktiebolag som berörs direkt av ränteavdragsbegränsningsreglerna utan förenklingsregel	48 534	38 640
Antal aktiebolag som berörs av ränteavdragsbegränsningsreglerna med förenklingsregel	28 124	23 440

Källa: FRIDA och egna beräkningar

Handelsbolag som skulle beröras av de föreslagna reglerna är de som ägs av en annan juridisk person. Antalet sådana handelsbolag uppgår till 7 952. Av dessa är det 3 641 som har ett negativt räntenetto och ett positivt EBIT. De som direkt berörs av en ränteavdragsbegränsning enligt EBIT-regeln uppgår till 2 282 stycken. Motsvarande antal enligt en EBITDA-begränsning uppgår till 2 289 stycken. I beräkningen tas inte

hänsyn till förenklingsregeln. Det betyder att tabellen visar det maximala antalet handelsbolag som kan beröras av ränteavdragsbegränsningsreglerna.

Tabell 13.7 Antal handelsbolag som omfattas av den generella ränteavdragsbegränsningen (bas: år 2014)

	EBIT 35 %	EBITDA 25 %
Antal handelsbolag som ägs av en annan juridisk person	7 952	7 952
Antal handelsbolag som har ett negativt räntenetto och ett positivt underlag för ränteavdrag	3 641	3 641
Antal handelsbolag som berörs av ränteavdragsbegränsningsreglerna	2 282	2 289

Källa: FRIDA och egna beräkningar

Kostnader som tillkommer som en följd av regeländringen

De kostnader som tillkommer på grund av regelförändringen är av två slag. Det uppstår dels initiala kostnader som är av engångskaraktär, dels kostnader som är kontinuerliga.

Ett exempel på initiala kostnader som de berörda företagen möter är kostnader för att ställa om stödsystem för redovisning och skatter, t.ex. programmering av interna system eller kostnader för uppgradering av standardsystem som finns på marknaden. Ett annat exempel är kostnader för att ta in information om de nya reglerna och att göra en analys av hur de påverkar företaget. Detta kan antingen göras internt av egen personal eller genom att köpa tjänsten på marknaden.

Ett exempel på kontinuerliga kostnader är tid som läggs på att tolka reglerna och att göra bedömningar av vad som innefattas i räntekostnader. Ett annat exempel är kostnader för att lämna information till Skatteverket så att korrekt skatt kan fastställas.

Kostnader för att ställa om stödsystem uppstår varje år eftersom det alltid sker större eller mindre förändringar av skattesatser och underlag. För företag som använder standardiserade ekonomisystem ingår denna omställning ofta i det avtalade priset. Det betyder samtidigt att kostnaderna för att ställa om stödsystemen fördelas mellan alla som använder dem, oavsett om och i vilken grad regeländringarna berör dem. När det gäller förslaget på en generell begränsning av ränteavdrag så skulle det medföra en förhållandevis stor omställning av stödsystemen. Det är dock inte möjligt att uppskatta hur stor fördyringen är jämfört med om ränteavdragsreglerna skulle vara oförändrade. Det som går att säga är dock att i princip alla aktiebolag och handelsbolag som bedriver någon form av verksamhet berörs av systemomställningen, dvs. ca 427 000 stycken.

Många företag kommer att behöva ta in information om de nya reglerna. Det gäller även om det visar sig att de inte är direkt berörda av ränteavdragsbegränsningen. Kostnaden för detta varierar sannolikt mycket mellan olika företag. För många räcker det troligen med en snabb informationsinhämtning av egen personal eller från en extern konsult, medan andra måste genomföra mer omfattande utredningar av hur den egna verksamheten berörs av reglerna. Det finns inget empiriskt underlag

för att uppskatta den genomsnittliga eller totala kostnaden för informationsinhämtning. Det är dock rimligt att utgå från att alla företag som har ett negativt räntenetto och ett positivt underlag för ränteavdrag (EBIT/EBITDA) kommer att få lägga egen tid eller betala en konsult för att informera sig om de nya reglerna. Det är också rimligt att utgå från att en begränsning enligt EBITDA-reglerna för många företag medför en större informationsinhämtning än en begränsning enligt EBIT-reglerna. Anledningen till det är att, med en begränsning enligt EBITDA-regeln, så uppstår gränsdragningar mellan olika kostnader för att förvärva eller förbättra tillgångar. I den mån det finns valfrihet för företagen mellan att dra av utgifter omedelbart eller genom årliga värdeminskingsavdrag, får valet betydelse även för avdragsutrymmets storlek i en EBITDA-modell. Spridningen mellan olika företag är som tidigare beskrivits stor, men en rimlig uppskattning är att den genomsnittliga tiden åtminstone uppgår till en timme om en begränsning införs enligt EBIT-regeln och 1,5 timmar om EBITDA-regeln införs, och att denna tid tas från en kvalificerad ekonom eller revisor. Den genomsnittliga månadslönen för en revisor är enligt SCB 45 000 kronor³⁹, vilket ger en timkostnad om 400 kronor med tillägg för arbetsgivaravgifter, försäkringar och pensionsavsättningar ($45\,000 / 160 \times 1,4 \approx 400$). Antalet aktiebolag och handelsbolag som har ett negativt räntenetto och ett positivt ränteavdragsunderlag uppgår till 133 200. Detta ger en beräknad totalkostnad om 53 miljoner kronor ($133\,200 \times 1,0 \times 400$) enligt EBIT-regeln och 80 miljoner kronor ($133\,200 \times 1,5 \times 400$) enligt EBITDA-regeln.

För vissa företag kommer det att uppstå situationer där reglerna måste tolkas och gränsdragningar göras mellan räntor och andra typer av kostnader. I de allra flesta fall är det tydligt vad som innefattas i begreppet ränta. Situationer där särskilda beräkningar och tolkningar kan behöva göras är däremot när lån tas i utländsk valuta eller när räntan är inberäknad i återbetalningen av en skuld, s.k. dold räntekompensation. Det finns ingen möjlighet att med någon precision göra ett statistiskt urval som fångar in de företag som kommer att ställas inför situationer där en mer omfattande beräkning eller noggrann gränsdragning måste göras. I beräkningen av kostnaderna görs i stället antagandet att vart tionde företag med minst fem anställda i genomsnitt kommer att få lägga två timmar på en mer kvalificerad bedömning av storleken på ränteutgifterna. Totalt finns cirka 70 000 företag med 5 anställda eller fler. Därmed kan merkostnaden beräknas till 6 miljoner kronor ($70\,000 / 10 \times 2 \times 400$).

De företag som berörs av ränteavdragsbegränsningsreglerna är de som har ett negativt räntenetto som begränsas av de föreslagna reglerna och som därmed måste göra en särskild beräkning av storleken på ränteavdraget. Antalet företag som påverkas på detta sätt enligt en EBIT-begränsning är 51 000. Antalet som påverkas enligt en EBITDA-begränsning uppgår till 40 000. Genom att en förenklingsregel införs som medger avdrag för räntenetton under 100 000 kronor, oavsett storleken på underlaget för ränteavdrag, så minskar antalet berörda till 30 000

³⁹ SCB, Genomsnittlig månadslön för yrkesgrupper år 2015 (SSYK 2012).

enligt EBIT-regeln och 26 000 enligt EBITDA-regeln. Antalet rutor som tillkommer i inkomstdeklarationen om en ränteavdragsbegränsning enligt EBIT-regeln införs uppgår till mellan fem och sju i huvudblanketten. Till detta kommer mellan 20 och 40 rutor som kommer att behöva fyllas i för att justera underlag för periodiseringsfond, redovisa sparade outnyttjade ränteavdrag, redovisa överföring av negativa räntenetton inom koncerner och justeringar för underlag för ränteavdrag från handelsbolag. En grov uppskattning är att den genomsnittliga tiden för detta uppgår till två timmar. En ränteavdragsbegränsning enligt EBITDA-regeln medför att hänsyn i vissa fall även måste tas till avskrivningar. Detta gör att det behöver göras ytterligare några justeringar i inkomstdeklarationen. Den genomsnittliga tiden för att redovisa enligt EBITDA-regeln beräknas till 3 timmar. Bedömningen är att uppgiften att redovisa ränteavdragsbegränsningen i inkomstdeklarationen i regel sköts av en redovisningsekonom. Den genomsnittliga månadslönen är för denna personalkategori 36 800 kronor⁴⁰, vilket ger en timkostnad på 320 kronor med tillägg för arbetsgivaravgifter, försäkringar och pensionsavsättningar ($36\ 000 / 160 \times 1,4 \approx 320$).

I Tabell 13.8 visas en sammanställning över förväntade administrativa kostnader av en ränteavdragsbegränsning enligt EBIT-regeln. I Tabell 13.9 visas motsvarande sammanställning enligt EBITDA-regeln.

⁴⁰ SCB, Genomsnittlig månadslön för yrkesgrupper år 2015 (SSYK 2012).

Tabell 13.8 Sammanställning av administrativa kostnaderna som förväntas följa av införandet av en generell ränteavdragsbegränsning enligt EBIT-regeln (bas: år 2014)

Kostnader		Antal företag	Timmar/ Företag x genomsnittlig tim- kostnad	Total- kostnad utan förenk- lings- regel, miljoner kronor	Total- kostnad med förenk- lings- regel, miljoner kronor
Initiala kostnader	Stödsystem	427 000	-	-	-
	Information	133 200	1 x 400	53	53
Kontinuerliga kostnader	Tolkning/ Gränsdragning	7 000	2 x 400	6	6
	Informations- samman- ställning utan förenklings- regel	51 000	2 x 320	33	-
	Informations- samman- ställning med förenklings- regel	30 000	2 x 320	-	19
Totalt, kontinuerliga kostnader				39	25
Totalt				92	78

Den totala förändringen av de administrativa kostnaderna för företagen för att införa ränteavdragsbegränsningen enligt EBIT-regeln uppskattas till omkring 92 miljoner kronor. Denna kostnad beräknas minska till 78 miljoner kronor med en förenklingsregel. Av den totala kostnaden utgör 53 miljoner kronor initiala kostnader som är av engångskaraktär. I totalkostnaden ingår inte kostnader för omställning av IT-baserade stödsystem.

Tabell 13.9 Sammanställning av administrativa kostnaderna som förväntas följa av införandet av en generell ränteavdragsbegränsning enligt EBITDA-regeln (bas: år 2014)

Kostnader		Antal företag	Timmar/ Företag x genomsnittlig tim- kostnad	Total- kostnad utan förenk- lings- regel, miljoner kronor	Total- kostnad med förenk- lings- regel, miljoner kronor
Initiala kostnader	Stödsystem	427 000	-	-	-
	Information	133 200	1,5 x 400	80	80
Kontinuerliga kostnader	Tolkning/ Gränsdragning	7 000	2 x 400	6	6
	Informations- samman- ställning utan förenklings- regel	40 000	3 x 320	38	-
	Informations- samman- ställning med förenklings- regel	26 000	3 x 320	-	25
Totalt, kontinuerliga kostnader				44	31
Totalt				124	111

De totala administrativa kostnaderna som skulle tillkomma med EBITDA-regeln uppskattas till 124 miljoner kronor utan förenklingsregel och 111 miljoner med en förenklingsregel. Av dessa kostnader utgör initiala engångskostnader 80 miljoner kronor.

13.2.4 Förenlighet med EU-rätten

Den föreslagna utformningen av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln (i form av en EBIT-regel respektive en EBITDA-regel) och sänkningen av bolagsskatten bedöms vara förenlig med fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) (se avsnitt 5.2 och 5.4).

13.2.5 Effekter för företag och konkurrensförhållanden

Förslaget om sänkt bolagsskatt medför en kostnadsminskning för de skattskyldiga, utan att de administrativa kostnaderna samtidigt påverkas. Däremot innebär ränteavdragsbegränsningen att vissa företag kommer få ökade kostnader för de lån vars räntor inte längre får dras av. Därför kan

det förväntas att konkurrensförhållanden mellan företag med hög skuldsättningsgrad och företag med lägre skuldsättningsgrad påverkas. Effekterna på konkurrensförhållanden är svåra att förutse i detalj, men det är sannolikt att företag som är aktiva på samma marknader, inom samma sektor men med olika belåningsgrad kommer att få förändrade förutsättningar att lånefinansiera investeringar. Det är också en av de förväntade effekterna av förslaget när den skattemässiga behandlingen av lånat och eget kapital jämnas ut. Konkurrensförhållanden mellan små och stora företag påverkas också i den grad förenklingsregeln har avsedd effekt för de mindre företagen. Små företag som omfattas av förenklingsregeln gynnas relativt sett större företag med begränsad möjlighet till ränteavdrag. Givet att små och stora företag har olika möjlighet att lånefinansiera investeringar och därmed inte har samma kapitalkostnader kan förenklingsregeln förväntas förbättra konkurrensförhållandet mellan små och stora företag i viss utsträckning.

Konkurrensförhållandet mellan handelsbolag med enbart fysiska personer som ägare och handelsbolag där någon av ägarna är en juridisk person kommer också att påverkas. Förslaget om en ränteavdragsbegränsning rör främst de handelsbolag där minst en av ägarna är en juridisk person. Handelsbolag som inte har någon juridisk person som ägare omfattas inte alls av reglerna (om ägarförhållandena har varat hela året). Det är oklart om detta kommer att påverka konkurrensförhållandena inom gruppen handelsbolag i nämnvärd omfattning.

13.2.6 Fördelnings- och jämställdhetseffekter

Det är i första hand juridiska personer, och inte fysiska personer, som berörs av förslagen om sänkt bolagsskattesats och ränteavdragsbegränsningar. Effekterna på ekonomisk jämställdhet och fördelning är därför främst indirekta genom ägande och drivande av företag. Den förmögenhetsstatistik som finns tillgänglig, senast från 2007⁴¹, visar på att män i större utsträckning än kvinnor är aktieägare. Under antagandet att så fortfarande är fallet, samt att män driver företag i större utsträckning än kvinnor, bedöms män i större omfattning än kvinnor påverkas av förslagen. De indirekta effekterna bedöms därför vara att män i större utsträckning än kvinnor gynnas av den sänkta bolagsskattesatsen, men att män också i större utsträckning än kvinnor missgynnas av företagens begränsade ränteavdragsmöjligheter. Liknande bedömning gäller de indirekta effekterna på fördelningen. Det är personer med jämförelsevis större förmögenhet och högre inkomst som äger och driver aktiebolag, och som därmed gynnas mer av bolagsskattesänkningen än de med lägre inkomst och tillgångar, medan det omvända gäller för ränteavdragsbegränsningarna. Eftersom effekterna är indirekta är det svårt att bedöma hur den sammantagna

⁴¹ När förmögenhetsskatten avskaffades upphörde även förmögenhetsstatistiken att uppdateras. Av den anledningen är den senaste tillgängliga informationen om förmögenhetsfördelning i Sverige från 2007.

effekten av bolagsskattesänkningen och avdragsbegränsningarna påverkar olika delar av den berörda populationen.

I de fall fysiska personer direkt berörs av förslagen är det främst i de fall då handelsbolag har en juridisk och en fysisk person som delägare. Då kommer den fysiska personens del i handelsbolagsverksamheten påverkas direkt av förslaget om ränteavdragsbegränsningar. Minskad möjlighet att göra avdrag för räntor i verksamheten påverkar den fysiska personens inkomst av näringsverksamhet och därmed det beskattningsbara resultatet. Det bedöms i större utsträckning vara män som påverkas av den direkta effekten av ränteavdragsbegränsningarna, då det i större utsträckning är män som är delägare i handelsbolag. De direkta effekterna på den ekonomiska jämställdheten bedöms därför vara att män i större utsträckning än kvinnor missgynnas av en begränsning av ränteavdraget. Liknande bedömning gäller de direkta effekterna på fördelningen. Det är personer med jämförelsevis större förmögenhet och högre inkomst som är delägare i handelsbolag, och som därmed missgynnas av förslaget. Effekterna på den samlade fördelningen och ekonomiska jämställdheten bedöms dock vara marginella.

Vad gäller övriga effekter av förslagen bedöms dessa som försumbara. Det övergripande målet för jämställdhetspolitiken är att kvinnor och män ska ha samma makt att forma samhället och sitt eget liv. Det övergripande målet eftersträvas genom sex delmål. Det delmål som har störst betydelse för detta förslag är det som rör ekonomisk jämställdhet. Delmålet om ekonomisk jämställdhet anger att kvinnor och män ska ha samma möjligheter och villkor ifråga om betalt arbete som ger ekonomisk självständighet livet ut. Delmålet omfattar även företagande, genom att kvinnor ska ha samma möjligheter som män att starta och driva företag som kan växa och generera en inkomst.⁴²

När det gäller förutsättningarna för självständig försörjning genom arbete eller företagande har inte förslagen någon direkt påverkan. Möjligheterna för kvinnor att starta och driva företag förändras inte i förhållande till männens möjligheter genom förslagen.

13.3 Sänkt expansionsfondsskatt

13.3.1 Beskrivning av förslaget

I promemorian föreslås att expansionsfondsskatten sänks med 2 procentenheter från 22 procent till 20 procent av det belopp som dras av vid avsättning till expansionsfond. Även 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 åter avsatta enligt de nya reglerna.

När expansionsfondsskatten sänktes 2009 konstaterades att en sänkning av skatten kan utformas på olika sätt (prop. 2008/09:65 s. 26). Den metod som bedömdes minst invecklad och betungande för de

⁴² <http://www.regeringen.se/artiklar/2017/01/mer-om-jamstallldhetspolitikens-mal/>

skattskyldiga och som därför valdes innebar att redan gjorda fondavsättningar omvandlades till avsättningar gjorda med den nya skattesatsen. Detta reglerades i en övergångsbestämmelse. I lagtexten i övrigt var det endast nödvändigt att byta ut olika procentsatser som är relaterade till skattesatsen för expansionsfondsskatt.

En fördel med denna metod är att övergången från fonder avsatta till den gamla skattesatsen till fonder avsatta enligt den nya skattesatsen kan ske med automatik och skötas av Skatteverket. Den valda metoden användes också när expansionsfondsskatten sänktes 2013. Metoden har redogjorts för mer ingående i de tidigare lagstiftningsärendena (a. prop. avsnitt 5.2 och avsnitt 6. 16 i prop. 2012/13:1).

Skulle inte en sänkning av expansionsfondsskatten komma till stånd skulle neutraliteten mellan å ena sidan enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag och å andra sidan aktiebolag påverkas negativt.

13.3.2 Uppgifter om vilka som berörs av regleringen

Det finns 796 000 enskilda näringsidkare i SCB:s företagsdatabas för 2014. Av dessa hade omkring 330 000 en avsättning till expansionsfonden.

13.3.3 Effekter på regelbördan

Förslaget bedöms inte leda till någon påverkan på den administrativa bördan för de skattskyldiga eftersom återföringen av den gamla fonden och återavsättningen till den nya fonden sker med automatik. Eftersom förändringen sker per automatik görs bedömningen att ingen särskild hänsyn till små företag behöver göras vid reglernas utformning. Det tillvägagångssätt som beskrivs ovan bedöms vara det som har minst påverkan på företagens administration. Det bör nämnas att eftersom reglerna endast omfattar enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag är det i det närmaste uteslutande små företag som påverkas av reglerna då endast en mindre del av de aktuella företagen har verksamhet som kan anses vara stor vid jämförelser med populationen aktiebolag.

13.3.4 Förenlighet med EU-rätten

Den föreslagna utformningen av sänkningen av expansionsfondsskatten bedöms vara förenlig med FEUF (se avsnitt 5.5).

13.3.5 Fördelnings- och jämställdhetseffekter

Förslaget bedöms ha direkta effekter på både fördelning och ekonomisk jämställdhet. Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag berörs av förslaget om sänkt expansionsfondsskatt. Statistik över de aktuella företagen visar att de i större utsträckning drivs av män än kvinnor. Vidare gör manliga enskilda

näringsidkare i regel större och mer ofta avsättningar till expansionsfond än kvinnor. Därmed förväntas män i större utsträckning än kvinnor gynnas av den sänkta expansionsfondsskatten. Sett till fördelningen i stort kan konstateras att enskilda näringsidkare i högre grad återfinns i inkomstgrupper med högre ekonomisk standard. Vidare gäller att benägenheten att göra avsättningar till expansionsfond ökar med inkomsten. Därmed förväntas förslaget bidra till ökad inkomstspridning. Effekterna på såväl den ekonomiska jämställdheten som fördelningen i stort bedöms dock som marginella.

13.4 Förslaget om avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer

13.4.1 Beskrivning av förslaget

I samband med införandet av nya ränteavdragsbegränsningsregler kommer förbud för avdrag för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer att införas. Bestämmelserna som syftar till att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar ska gälla företag som ingår i samma intressegemenskap. Med hybrida mismatchningar avses olikheter i nationell lagstiftning vad gäller den skattemässiga behandlingen av företag och finansiella instrument. Sådana olikheter gör det möjligt för skattskyldiga, särskilt företag i intressegemenskap med företag i andra stater, att använda gränsöverskridande skatteplaneringsstrategier för att undkomma skatt. Som exempel kan ett finansiellt instrument anses vara ett hybridinstrument i det fall instrumentet behandlas som ett skuldinstrument i en stat och som eget kapital i en annan stat. På ett liknande sätt kan ett företag anses vara ett hybridföretag om företaget behandlas som ett eget skattesubjekt i en stat medan en annan stat behandlar företaget som ett delägarbeskattat subjekt.

De situationer som omfattas av avdragsförbudet är dels situationer med dubbla avdrag, dels situationer med avdrag utan inkludering. En situation med dubbla avdrag uppstår när avdrag för en och samma betalning får göras av två företag i två olika stater. En situation med avdrag utan inkludering uppstår när avdrag för en betalning får göras i en stat utan att motsvarande inkomst tas upp i den andra staten. Den kan handla om betalningar av ett hybridföretag, betalningar till ett hybridföretag eller betalningar som avser hybrida finansiella instrument. I samtliga fall kan mismatchningen medföra en situation med dubbel icke-beskattning. Syftet med det föreslagna avdragsförbudet är att neutralisera effekterna av dessa mismatchningar. De olika situationerna beskrivs närmare i avsnitt 6.

Avdragsförbudet är det första steget i genomförandet av OECD:s rapport "Final report on action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements" (OECD:s BEPS-rekommendationer, åtgärd 2), hybridreglerna i direktivet mot skatteundandraganden och ändringsdirektivet. Eftersom det torde krävas en internationell koordination för att motverka dessa hybrida mismatchningar är det inte möjligt för Sverige

att välja en alternativ lösning. En alternativ lösning skulle riskera att medföra ytterligare olikheter i hur stater behandlar företag och finansiella instrument. Dessutom kan alternativa lösningar som skiljer sig från de internationellt överenskomna öka risken för internationell dubbelbeskattnings.

13.4.2 Uppgifter om vilka som berörs av regleringen

Förslaget berör framför allt större företag som ingår i multinationella företagsgrupper. Det är i praktiken främst företag som är del av multinationella koncerner med fler än 500 anställda i Sverige som kan komma i fråga. Det finns omkring 500 sådana aktiebolag i Sverige. Branscher där det finns flest sådana bolag är tillverkning, handel och reparation av motorfordon, juridik, ekonomi, vetenskap, uthyrning, leasing, vård och omsorg. Sammanlagt finns det omkring 270 sådana bolag i dessa branscher.

13.4.3 Effekter på regelbördan

Det förväntas att förslaget kommer att ha en avhållande effekt för företag som kan tänkas använda sig av aggressiva skatteplaneringsstrategier. Av den anledningen förväntas förslaget inte öka företagets regelbörda.

13.4.4 Förenlighet med EU-rätten

Den föreslagna utformningen av avdragsförbudet för ränteutgifter vid gränsöverskridande situationer bedöms vara förenlig med FEUF (se avsnitt 6).

13.4.5 Effekter för företag och konkurrensförhållanden

Det förväntas att förslaget kommer att ha en avhållande effekt för företag som kan tänkas använda sig av aggressiva skatteplaneringsstrategier. Förslaget ökar skattekostnaderna för företag som i dag använder sig av sådana upplägg, vilket i förlängningen medför att företag som inte använder sådana upplägg kan verka på mer likvärdiga villkor. En sådan konsekvens bedöms ha en positiv effekt på konkurrensförhållandena. Förslaget kommer att medföra att företagen kan verka på mer likvärdiga villkor, där det blir svårare att få konkurrensfördelar genom skatteupplägg.

13.4.6 Fördelnings- och jämställdhetseffekter

Förslaget bedöms i första hand ha en avhållande effekt på aggressiv skatteplanering i företagsektorn. Effekterna av förslaget berör därför bara indirekt fysiska personer. Det saknas dock uppgifter om huruvida skatteplanering förekommer i större eller mindre utsträckning i företag

som ägs eller drivs av män. Det faktum att män äger och driver företag i betydligt större utsträckning än kvinnor talar dock för att män skulle beröras i högre grad av förslaget än kvinnor. Någon närmare bedömning av effekterna för den samlade fördelningen och den ekonomiska jämställdheten går dock inte att göra.

13.5 Förslaget om en riktad begränsning av ränteavdrag för vissa interna skulder

13.5.1 Beskrivning av förslaget

Det är nödvändigt med riktade ränteavdragsbegränsningsregler som komplement till en generell ränteavdragsbegränsningsregel för att skydda bolagsskattebasen. 2013 års regler för ränteutgifter avseende lån inom en intressegemenskap (interna lån) föreslås dock få ett snävare tillämpningsområde. Detta är lämpligt eftersom den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln ska samverka med den generella ränteavdragsbegränsningsregeln (i form av en EBIT-regel eller EBITDA-regel) och de föreslagna reglerna mot hybrida mismatchningar, som också begränsar ränteavdragen. Reglerna mot hybrida mismatchningar kommer att vara tillämpliga i vissa fall som omfattas av 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler.

Den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln gäller för ränteutgifter på skulder inom en intressegemenskap. Med företag avses juridiska personer och svenska handelsbolag. Företag 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 företagen står under i huvudsak gemensam ledning. Regeln gäller också för vissa externa skuldförhållanden, s.k. back-to-back-lånesituationer (se mer nedan).

Det föreslås att avdrag endast ska få göras för ränteutgifter som omfattas av den riktade regeln 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 vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet. I övriga fall får avdrag göras om inkomsten skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där företaget hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten. Detta innebär att ränteutgifter som betalas till lågskattejurisdiktioner inte får dras av enligt den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln.

Som framgår ovan föreslås det att tillämpningsområdet för regeln snävas in. Det föreslås att ränteutgifterna inte ska få dras av om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Syftet med regeln är att den ska omfatta sådan aggressiv skatteplanering med ränteavdrag som är särskilt angelägen att förhindra för att skydda

skattebasen och där en generell ränteavdragsbegränsning i form av en EBIT-regel eller en EBITDA-regel och avdragsförbudet vid hybrida missmatchningar inte är tillräckliga. En sådan regel fungerar som en särskild missbruksregel för interna lån.

Vidare föreslås det att om en skuld till ett företag i intressegemenskapen avser ett förvärv av en delägarakt från ett företag som ingår i intressegemenskapen, får avdrag bara göras om förvärvet även är väsentligen affärsmässigt motiverat. Detta gäller således även om skuldförhållandet inte uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Om en skuld har ersatt en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen och denna skuld avser ett förvärv av delägarakt, så ska skulden anses avse förvärvet.

Bestämmelserna som rör vissa externa skuldförhållanden, s.k. back-to-back-lån, utvidgas till att omfatta alla interna lån och inte bara vissa förvärv av delägarakt. Sådana lån omfattas av förslagen ovan, med undantag för regeln om tillfälliga skulder.

Det finns två alternativ till det aktuella förslaget. Det första är att låta de riktade ränteavdragsbegränsningarna vara kvar oförändrade. Detta kan dock anses vara för ingripande eftersom det bl.a. införs en generell ränteavdragsbegränsning. Det andra alternativet hade varit att ta bort dessa riktade ränteavdragsbegränsningar. Problemet med en sådan lösning är dock att den ökar risken för skattebortfall. Som framgår av avsnitt 7.2. är det nödvändigt med riktade ränteavdragsbegränsningsregler som komplement till den generella ränteavdragsbegränsningsregeln för att skydda bolagsskattebasen.

13.5.2 Uppgifter om vilka som berörs av regleringen

Som framgår ovan gäller den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln ränteutgifter på skulder inom en intressegemenskap. Med företag avses juridiska personer och svenska handelsbolag. Regeln gäller också för vissa externa skuldförhållanden, s.k. back-to-back-lånesituationer. Den omfattar både nationella och internationella företagsgrupper. Ränteutgifter som betalas till lågskattejurisdiktioner får inte dras av enligt den riktade regeln.

Regeln är avsedd att träffa sådan aggressiv skatteplanering med ränteavdrag som är särskilt angelägen att förhindra för att skydda skattebasen och där andra begränsningsregler inte är tillräckliga. Regeln träffar bl.a. bolag som ingår i större koncerner. Det finns enligt SCB:s koncernregister 416 koncerner med fler än 500 anställda i Sverige. Dessa koncerner har sammanlagt nästan 18 000 aktiebolag i Sverige, av vilka cirka 3 000 har minst tio anställda. Regeln berör även många kommunala bolag som finansieras genom koncerninterna lån. I Sveriges 290 kommuner fanns 2014 sammanlagt 1 756 kommunägda bolag enligt SCB.

13.5.3 Effekter på regelbördan

Det är svårt att beräkna vad det förändrade förslaget kan innebära i minskad regelbörda. Även FSK konstaterar att det är mycket svårt att uppskatta hur mycket den administrativa bördan skulle minska med ett avskaffande av reglerna, men bedömde att en minskning skulle ske. Reglerna har kritiserats för att vara oförutsebara och svåra att tillämpa. Med hänsyn till att regeln föreslås få ett mycket snävare tillämpningsområde förväntas förslaget dock minska regelbördan betydligt i förhållande till dagens regelverk för företag som använder interna lån i affärsmässigt syfte. En genomgång av de förhandsbesked som finns publicerade på Skatterättsnämndens webbplats visar att av de 62 förhandsbesked som lämnades år 2014 avser 12 stycken räntor inom intressegemenskaper. Utifrån denna sammanställning går det att konstatera att frågor rörande ränteavdragsbegränsningsregeln är både vanliga och komplicerade. Mot bakgrund av detta är det rimligt att utgå från att den föreslagna regeländringen kommer att medföra ett minskat behov av kvalificerade juridiska bedömningar hos en stor del av de företag som berörs av reglerna.

Det är inte känt hur många företag som berörs av ränteavdragsbegränsningsreglerna. Om det antas att av de bolag som ingår i större koncerner är det de med minst tio anställda som berörs och att det bland de kommunala bolagen är motsvarande andel som behöver beakta reglerna, är det totalt cirka 3 300 bolag som är berörda ($3\,000 + 3\,000/18\,000 \times 1\,800$). Om det vidare antas att dessa företag i genomsnitt kan minska den tid som läggs på kvalificerade juridiska bedömningar motsvarande i genomsnitt 40 timmar per år så minskar den totala tiden med 132 000 timmar ($3\,300 \times 40$). Om den genomsnittliga timkostnaden antas motsvara lönekostnaden för en revisor, 45 000 kronor per månad⁴³, ger det en timkostnad om 400 kronor med tillägg för arbetsgivaravgifter, försäkringar och pensionsavsättningar ($45\,000 / 160 \times 1,4$). Utifrån dessa antaganden beräknas den totala kostnadsminskningen till 53 miljoner kronor ($132\,000 \times 400 = 53$ miljoner).

13.5.4 Förenlighet med EU-rätten

Den föreslagna utformningen av en riktad begränsning av ränteavdrag för vissa interna skulder bedöms vara förenlig med FEUF (se avsnitt 7.3.1).

13.5.5 Effekter för företag och konkurrensförhållanden

Förslaget förväntas begränsa företagens möjlighet till aggressiv skatteplanering genom interna lån. Eftersom det föreslås en generell ränteavdragsbegränsning i form av en EBIT-regel eller en EBITDA-regel och regler mot vissa hybrida mismatchningar kan förslaget utformas på

⁴³ SCB, Genomsnittlig månadslön för yrkesgrupper år 2015 (SSYK 2012).

ett mindre ingripande sätt än de nuvarande ränteavdragsbegränsningarna. I praktiken fungerar regeln som en särskild missbruksregel för interna lån. Därför förväntas förslaget inte träffa legitima räntebetalningar.

Förslaget kommer att medföra att företagen kan verka på mer likvärdiga villkor, där det blir svårare att få konkurrensfördelar genom aggressiva skatteupplägg.

13.5.6 Fördelnings- och jämställdhetseffekter

Förslaget bedöms i första hand ha en avhållande effekt på skatteplanering genom räntor på interna skulder i bolagssektorn och som sker uteslutande eller så gott som uteslutande av skatteskal. Inga fysiska personer berörs i direkt mening av ett sådant förslag. Vad gäller indirekta effekter på fördelning och jämställdhet saknas uppgifter om män eller kvinnor som äger och driver företag i större eller mindre utsträckning använder sig av sådan skatteplanering. Det är därför inte möjligt att redogöra för eventuella effekter för fördelning och ekonomisk jämställdhet. De fördelnings- och jämställdhetseffekter som ändå kan komma att uppstå bedöms vara försumbara.

Vad gäller övriga effekter av förslagen bedöms dessa också vara försumbara.

13.6 Förslaget om skatteregler om avtal om finansiell leasing

13.6.1 Beskrivning av förslaget

Finansiella leasingavtal som kan gälla inventarier, byggnader, markanläggningar och mark liknar i avgörande delar ett köp på kredit. För att omfattas av definitionen av finansiell leasing ska avtalsvillkoren vara sådana att de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren. Eftersom det införs en generell ränteavdragsbegränsningsregel krävs det även lagstiftning för att förhindra att företagen enkelt kan kringgå regeln och därmed skadar skattesystemets legitimitet. Detta skulle kunna ske om företag som har ett negativt räntenetto som överstiger 35 procent av EBIT alternativt 25 procent av EBITDA skulle kunna använda sig av leasing för att kringgå avdragsbegränsningen. Det är i praktiken så att leasetagaren i dessa fall tar över riskerna som om den skulle äga tillgången. Enligt förslaget ska detta också återspeglas i skattereglerna. För att det ska vara konsistent ska leasetagaren även ta upp tillgången i sin balansräkning och skriva av på tillgången. Denna förändring leder även till en följdändring som säkerställer att det inte finns några oavsedda konsekvenser av denna förändring för koncerner som kan tillverka och sedan leasa ut tillgångar. Dessa regler diskuteras längre ned. I dag tas tillgången inte upp i balansräkningen om företaget inte använder bokföringsregelverket K3 i koncernredovisningen. I förslaget anges att en leasetagare ska dela upp leasingbetalningarna på en del som avser ränta och en del som avser amortering av en tänkt skuld.

Räntedelen ska behandlas som övriga räntor. I dag är däremot hela betalningen till leasegivaren en avdragsgill kostnad för leasetagaren. En leasegivare ska anses ha en fordran enligt ett finansiellt leasingavtal. Det betyder att leasegivaren – till skillnad från dagens regler – inte skriver av på tillgången. Fordringens anskaffningsvärde ska motsvara nettoinvesteringen i avtalet.

För att förslagen om skatteregler för avtal om finansiell leasing inte ska innebära en omotiverat stor administrativ börda för hela populationen företag med leasingavtal föreslås samtidigt att en frivillig förenklingsregel riktad mot främst mindre företag införs. Särskild hänsyn tas därmed till små företag vid reglernas utformning. En leasetagare behöver inte tillämpa de nya reglerna om den sammalagda leasingskulden för alla företag som ingår i en intressegemenskap är mindre än 3 miljoner kronor.

Enligt den generella ränteavdragsbegränsningsregeln i artikel 4 i direktivet mot skatteundandraganden ska räntedelen av en finansiell leasingtransaktion omfattas av avdragsbegränsningen för räntor. Förslaget i promemorian innebär en heltäckande leasinglagstiftning som innebär att leasetagaren – och inte leasegivaren – skriver av på tillgången. Ett alternativt sätt att reglera frågan skulle vara att – i likhet med vad FSK föreslog – inte beröra avskrivningsrätten utan enbart kräva att ett ränteelement skulle brytas ut från leasingavgifterna. Detta har dock inte bedömts som lämpligt. Lagstiftningen bör i stället ta sikte på transaktionen som helhet och om avtalsvillkoren är sådana att de väsentliga risker och förmåner som förknippas med ägande av en tillgång förs över från leasegivaren till leasetagaren är det naturligt att leasetagaren skriver av. Detta överensstämmer dessutom med vad som gäller redovisningsmässigt. Den ökade administrativa börda som ett inkluderande av avskrivningsrätten i reformen medför är dessutom försumbar. För att kunna beräkna storleken på den ränta som ska träffas av avdragsbegränsningen krävs att man uppskattar vilken skuld som räntan ska beräknas på. Reglerna är konstruerade så att när man har beräknat anskaffningsvärdet på tillgången så har man också med automatik beräknat värdet på den tänkta skulden. Om man har alla uppgifter som krävs för att på ett korrekt sätt beräkna skulden och räntedelen av en leasingavgift så har man alltså även alla de uppgifter som krävs för att beräkna tillgångens anskaffningsvärde (och därmed underlaget för avskrivningar).

Det ska också införas en förändring när det gäller regler om vad som ska gälla när en tillverkare eller återförsäljare leasar ut en tillgång. Regeln innebär att tillverkare eller återförsäljare ska redovisa/skatta av rörelsevinsten på själva tillgången i samband med ett avtal om finansiell leasing. Den nya regeln följer det som gäller enligt K3-regelverket för koncernredovisningen. Finansiell leasing är i praktiken ett lånefinansierat köp av en tillgång. Reglerna innebär att en leasetagare ska anses som ägare och en leasegivare ska ha samma ställning som utlånare av pengar (dvs. en finansiär). När leasegivaren är exempelvis ett bankägt finansbolag är detta oproblematiskt. Finansbolaget köper in tillgången av tillverkaren och leasar ut den till leasetagaren. Leasing kan emellertid användas som ett alternativ till försäljning. Ett företag som tillverkar exempelvis flygplan kan välja att antingen sälja eller leasa ut dem. Vilket man väljer kan bero på ett flertal olika, fullt rimliga, affärsmässiga skäl.

Eftersom finansiell leasing innebär att leasetagaren gör ett de facto-köp måste leasegivaren på motsvarande sätt anses ha gjort en de facto-försäljning. I annat fall skulle leasing vara skattemässigt gynnat framför en försäljning. Rörelsevinsten på tillgången skulle helt enkelt inte komma fram till beskattning.

Förslaget i denna del berör bara leasegivaren och innebär att om den utleasade egendomen är eller har varit lager hos ett företag som ingår i intressegemenskapen ska rörelsevinsten tas upp till beskattning. Genom att knyta an till den befintliga skatterättsliga termen "lager" kommer både tillverkare och återförsäljare att omfattas (men inte fristående finansbolag som bara agerar finansiär). Det belopp som utgör leasingfordringen ska tas upp som intäkt och det skattemässiga värdet på tillgången dras av som kostnad. Den föreslagna tekniska utformningen följer reglerna från koncernredovisningen.

När det gäller förslaget om regleringen av sale-and-lease-back så följer även dessa regler det som gäller beträffande koncernredovisningen. Enligt förslaget kommer en sale-and-lease-back-transaktion inte att behandlas som en försäljning. Det betyder att det inte uppstår någon direkt skattekonsekvens när transaktionen ingås. Detta har betydelse för sale-and-lease-back-kontrakt som avser tillgångar där det skattemässiga värdet kan vara lägre än värdet som används i sale-and-lease-back-transaktionen. I stället behandlas en sådan leasingtransaktion som ett lån från leasingbolaget och vinsten periodiseras linjärt över leasingtiden. Räntebetalningar avseende lånet träffas av den generella räntebegränsningen. Eftersom en försäljningsvinst – till skillnad från vad som gäller enligt dagens regler – inte beskattas omedelbart utan i stället linjärt över leasingtiden kan det antas att regeländringen uppfattas som positiv av leasetagarna. Regelförändringen följer det som gäller från koncernredovisningen. Det bedöms därför att denna förändring inte ha någon större effekt på den administrativa bördan.

Skulle inte förslaget om skatteregler om finansiell leasing genomföras riskerar det att minska effektiviteten av den generella räntebegränsningen som beskrivs under avsnitt 5. Utan nya regler för leasingavtal riskerar företagen att kunna kringgå reglerna vilket skadar skattesystemets legitimitet. Dessutom skulle det kunna finnas incitament till att starta egna leasingbolag om inte reglerna avseende avskattningen i samband med att egentillverkade tillgångar leasades ut. Den föreslagna regeländringen avseende en avskattning förhindrar detta.

13.6.2 Uppgifter om vilka som berörs av regleringen

Leasegivare

Förslaget om skatteregler för avtal om finansiell leasing påverkar de företag som är leasegivare. Dessa företag kommer framöver inte ta upp tillgångarna som de leasar ut inom ramen för finansiell leasing. I stället kommer företagen att ta upp dessa som fordringar. I Finansmarknads-

statistik⁴⁴ för åren 2011–2014 finns det mellan 20 och 30 finansiella företag som kan antas leasa ut tillgångar. Det kan dock finnas fler företag som leasar ut tillgångar inom ramen för transaktioner som kan betraktas som finansiell leasing. Enligt Finansmarknadsstatistik 2015 för december uppgår tillgångar som leasas ut inom ramen för finansiella leasar till 58 miljarder kronor.

Förslaget som kräver att det ska finnas en avskattning när en egentillverkad tillgång ska leasas ut kan anses vara relevant för större företag med 250 eller fler anställda. Det finns omkring 1 012 företag som har 250 eller fler anställda. Företagen måste dessutom antagligen ha egen tillverkning och de måste kunna tänka sig att ha ett eget leasingbolag i koncernen. Det kan därför antas att det är bara en mindre andel av dessa företag som regleringen är relevant för.

Leasetagare

Leasetagare som har sammanlagda leasingskulder för alla företag som ingår i en intressegemenskap som är mer än 3 miljoner kronor ska fördela minimileaseavgifterna enligt ett finansiellt leasingavtal på ränta och amortering. Med hjälp av SCB:s enkätmaterial avseende företagens ekonomi uppskattas antalet företag som har finansiella leasar där värdet av de leasade tillgångarna överstiger 3 miljoner kronor till 6 300 aktiebolag som är fristående eller ingår i koncerner. Medianföretaget har omkring 50 anställda, det är 25 procent av bolagen som omfattas som har mindre än 25 anställda. Med en förenklingsregel visar företagsdata att jämförelsevis få företag obligatoriskt omfattas av förslaget om skatteregler om avtal om finansiell leasing. De företag som omfattas är främst större medan små företag i regel har leasingskulder som understiger 3 miljoner kronor. Reglernas utformning bedöms därför ta särskild hänsyn till små företag.

Branscher där antalet bolag eller koncerner som påverkas av de nya leasingreglerna är som störst är C Tillverkning, G Handel, F Bygg, M Juridik, ekonomi, vetenskap & teknik, H transport och magasinering samt Q Vård och Omsorg. Samtliga andra bolag och koncerner som leasar tillgångar kommer att kunna använda sig av förenklingsregeln.

När det gäller förändringarna som rör sale-and-lease-back och förändringen avseende avskattningen så kan det antas att dessa regler rör främst företag med fler än 250 anställda. Det finns 1012 sådana företag.

⁴⁴ Samtliga monetära finansinstitut är skyldiga att rapportera finansmarknadsstatistik enligt Riksbankens föreskrifter och allmänna råd om instituts rapportering av finansmarknadsstatistik, RBFS 2014:2. Vid utgången av november 2014 fanns det 167 institut som klassificerades som monetära finansinstitut. I dagsläget är Banker, Bostadsinstitut, Finansbolag, Kommun- och företagsfinansierande institut och Monetära värdepappersbolag klassade som monetära finansinstitut.

13.6.3 Effekter på regelbördan

Förslaget har inte någon effekt för regelbördan för fysiska personer som använder sig av finansiell leasing. För juridiska personer medför dock förslaget att ytterligare information måste tas fram och redovisas. Det leasetagaren måste göra är att beräkna räntedelen av leasingavgiften samtidigt som tillgångens värde ska beräknas och tas upp i balansräkningen. Beräkningen görs genom att alla framtida beloppsbestämda avgifter nuvärdesberäknas och summeras. Detta är något som redan i dag ska göras av de företag som tillämpar redovisningsregelverken K3 och RFR 2. För övriga företag blir det däremot en tillkommande uppgift. För att minska den administrativa bördan för mindre företag införs en förenklingsregel som innebär att reglerna inte behöver tillämpas om den sammanlagda leasingkulden för alla företag som ingår i en intressegemenskap är mindre än 3 miljoner kronor.

Antalet leasetagare i bolagssektorn där värdet av de leasade tillgångarna överstiger 3 miljoner kronor uppskattas till 6 300 bolag. Det saknas möjlighet att med exakthet uppskatta hur många av dessa bolag som redan i dag gör nödvändiga beräkningar som en följd av redovisningsreglerna. Med antagandet att den genomsnittliga tiden som behöver läggas på dessa beräkningar uppgår till 1 timme och att dessa görs av en anställd med en lön motsvarande en redovisningsekonom, 36 800 kronor enligt SCB⁴⁵, samt att det tillkommer kostnader för arbetsgivaravgifter, försäkringar och pensionsavsättningar motsvarande 40 procent av lönen, uppgår kostnaden per företag till 320 kronor ($36\,800 / 160 \times 1,4$). Den totala kostnaden för samtliga företag kan därmed beräknas till 2 miljoner kronor ($6\,300 \times 320$).

Leasetagare i bolagssektorn där de leasade tillgångarna inom intressegemenskap är i närheten av 3 miljoner kronor behöver göra vissa beräkningar för att säkerställa att värdet på de leasade tillgångarna är under 3 miljoner kronor. Antalet leasetagare som måste göra en sådan beräkning uppskattas till omkring 5 000 aktiebolag eller koncerner. Dessa leasetagare antas i genomsnitt få lägga en halvtimme på sådana beräkningar. Den totala kostnaden kan därmed beräknas till 0,8 miljoner kronor ($5\,000 \times 1/2 \times 320$).

Effekten avseende avskattning när egentillverkade tillgångar ska leasas ut kan antas ha mycket begränsad effekt för regelbördan eftersom regeln följer det som gäller enligt K3-regelverket för koncernredovisning. Det är främst aktiebolag/koncerner som använder sig av K3-regelverket i koncernredovisning som regeln förväntas träffa. Eftersom skattereglerna följer de relevanta redovisningsreglerna förväntas förslaget inte påverka regelbördan. Det samma gäller även förslaget om sale-and-lease-back. Även här är det större företag som kan förväntas redan använda K3-regelverket för koncernredovisningen.

Den totala regelbördan för reglerna om finansiell leasing kan därmed uppskattas till 2,8 miljoner kronor ($2,0 + 0,8$).

⁴⁵ SCB, Genomsnittlig månadslön för yrkesgrupper år 2015 (SSYK 2012).

13.6.4 Förenlighet med EU-rätten

De föreslagna skattereglerna om avtal om finansiell leasing bedöms vara förenliga med FEUF (se avsnitt 9.2).

13.6.5 Effekter för företag och konkurrensförhållanden

Leasegivarna berörs ekonomiskt främst genom att de förlorar avskrivningsrätten för de tillgångar de leasar ut samtidigt definieras en del av kundernas betalningar som (skattefria) amortering. I stället för att ta upp de utleasade tillgångarna som sådana i balansräkning hanteras de leasade tillgångarna som fordringar hos leasegivarna. Förlorad avskrivningsrätt innebär en viss förändring av leasegivarens skatte-situation eftersom den räntefria skattekrediten som leasegivarna kan få på grund av de gällande avskrivningsreglerna minskar. När den räntefria skattekrediten minskar hos leasegivaren kan detta leda till en viss ökning av de diskonterade skattekostnaderna. En del av kostnadsökningen kan förväntas övervältras på leasetagarna. En annan del kan komma att bäras av leasegivarna.

Det finns skillnader avseende hur leasetagarna kommer att påverkas av den förändrade regleringen när det gäller avskrivningsrätten.

I den mån fysiska personer använder sig av finansiella leasar (uppskattningsvis leasade tillgångar i storleksordningen 1,0 miljarder kronor) som enskilda näringsidkare eller genom privatleasing leasar berörs de endast indirekt av förslaget. En förväntad effekt av förslaget kan vara att leasetagarnas kostnader för leasing ökar eftersom den räntefria skattekrediten för leasegivaren försvinner. En del av kostnadsökningen kommer att bäras av individer och en del kommer att bäras av leasegivarna. Antar man att den räntefria skattekrediten uppgår till bolagsskattesatsen (efter reformen 20 procent) gånger 10 procent av de leasade tillgångarna på 1 miljard kronor så är en övre gräns för kostnadsökningen 20 miljoner kronor (1 miljard kronor x 0,20 x 10 procent).

När det gäller företag så kompenseras kunderna eftersom avskrivningsrätten kan flyttas till dessa. Leasetagare som betalar bolagsskatt kommer att kunna utnyttja den räntefria skattekrediten. Detta gäller dock bara om leasetagaren går med vinst och betalar svensk bolagsskatt under det år som den bestämmer sig för att inte utnyttja förenklingsregeln.

Finansmarknadsstatistik 2015 visar att tillgångarna som svenska företag leasar inom ramen för finansiella leasar uppgår till 46,8 miljarder kronor. När det gäller utländska motparter (dessa uppgår till 8,5 miljarder kronor för finansiella leasar), privathushåll (1,0 miljarder kronor) samt offentlig sektor (1,8 miljarder kronor) kompenseras leasetagarna inte för denna förändring.

Konkurrensförhållandena kan förväntas påverkas av förslagen på så sätt att företag som leasar många tillgångar påverkas i större utsträckning än företag som inte leasar så mycket. Detta är särskilt tydligt för två liknande, konkurrerande företag men där det ena företaget har en total leasingsskuld som uppgår till 3 miljoner kronor eller mer, medan det

andra företaget bedriver sin verksamhet med lägre andel leasade tillgångar, värderade till mindre än 3 miljoner kronor. Det sistnämnda företaget kan helt välja att låta bli att tillämpa reglerna och i stället hantera leasingtransaktionerna som hyrestransaktioner. För företag som leasar ut tillgångar finns inte den typen av förenklingsregler och alla leasingföretagen förväntas därför påverkas likartat utan någon snedvridning av konkurrensförhållanden. En annan typ av påverkan på konkurrensförhållanden som möjligen kan förväntas uppstå är att leasetagare i större utsträckning väljer bort att leasa tillgångar och i stället väljer att göra lånefinansierade köp. I det fallet påverkas konkurrenssituationen negativt för leasegivarna jämfört med sådana företag som ägnar sig åt utlåning av pengar men inte åt leasing.

När det gäller leasegivare så kan förslagen förväntas ha en effekt på den internationella konkurrenssituationen mellan svenska och utländska leasegivare som leasar ut till utländska motparter. De förmånliga svenska avskrivningsreglerna har varit en fördel för svenska leasegivare. Denna fördel minskar när avdragsrätten flyttas från leasegivaren till leasetagaren. Effekten balanseras till en betydande del av sänkningen av bolagsskatten.

Regeländringen avseende avskattningen i samband med att egentillverkade tillgångar leasas kan förväntas att förhindra att konkurrensen mellan sådana koncerner som har tillverkning och leasing i en och samma koncern och andra koncerner som inte har denna möjlighet inte snedvrids.

När det gäller sale-and-lease-back-reglerna så kan det antas att de föreslagna reglerna är mer förmånliga än de som gäller idag. Därmed förbättras villkoren för företagen och deras konkurrenskraft.

13.6.6 Fördelnings- och jämställdhetseffekter

Det är i första hand juridiska personer som berörs av förslaget om skatteregler för avtal om finansiell leasing. En betydande del av den finansiella leasingen som omfattas av förslaget sker mellan juridiska personer i Sverige. De olika juridiska personerna förväntas påverkas både negativt och positivt genom omfördelning av kostnaderna för finansiell leasing. I den mån endast juridiska personer berörs av regelförändringen är effekten på ekonomisk jämställdhet indirekt genom ägande av de berörda företagen (tillgångar som svenska finansiella bolag leasar ut till den svenska företagssektorn uppgår till 46,8 miljarder kronor). Män äger och driver företag i större utsträckning än kvinnor, och den indirekta effekten av förslaget berör därmed i större utsträckning män än kvinnor.

För den enskilda näringsidkaren innebär förslaget att avdragen för kostnader i näringsverksamheten ökar och att resultatet av näringsverksamheten minskar. Fler män än kvinnor är enskilda näringsidkare vilket leder till att fler män än kvinnor påverkas direkt av förslaget i det avseendet. I de fall det rör sig om privatleasing saknas uppgifter om fördelning mellan män och kvinnor och det går därför inte att dra några slutsatser kring hur förslagen påverkar ekonomisk jämställdhet.

Liknande resonemang gäller för effekter på fördelning som för ekonomisk jämställdhet. Det är i första hand indirekta effekter på fördelning som uppstår genom att personer med jämförelsevis högre inkomster och större tillgångar också äger och driver företag.

Vad gäller övriga effekter av förslagen bedöms dessa som försumbara. Detta förväntas även att gälla förändringarna avseende avskattningen av egenupparbetade tillgångarna samt sale-and-lease-back-reglerna.

13.7 Förslaget om primäravdrag för hyreshus

13.7.1 Beskrivning av förslaget

För att värdeminskningssavdragen för hyreshus på ett bättre sätt ska motsvara en normal faktisk värdeminskning föreslås att värdeminskningssavdrag även ska få göras genom ett primäravdrag. Primäravdraget föreslås utformas på så sätt att 10 procent av anskaffningsvärdet får skrivas av under en femårsperiod från det att en sådan byggnad färdigställs. Värdeminskningssavdrag genom primäravdrag får göras utöver ordinarie årliga värdeminskningssavdrag, men inom samma avskrivningsplan. Genom förslaget kommer avskrivningstiden för hyreshus att förkortas. Om hyreshuset skrivs av med en avskrivningstakt om 2 procent per år enligt Skatteverkets normalprocentsats och värdeminskningssavdrag genom primäravdrag görs med maximala 10 procent av avskrivningsunderlaget kommer byggnaden att vara fullt avskriven efter 45 år. Med förslaget om primäravdrag kommer en högre andel av avskrivningarna dessutom koncentreras närmare till byggtiden. Förslaget innebär därför, förutom att avdragen bättre motsvarar faktisk värdeminskning, även en viss skattemässig stimulans för nyproduktion av hyreshus.

Skulle inte förslaget genomföras skulle värdeminskningssavdragen för hyreshus inte motsvara en normal faktisk värdeminskning lika väl. Det har inte bedömts som nödvändigt att ta särskild hänsyn till små företag vid reglernas utformning, eftersom reglerna knyter an till redan befintliga begrepp och därför är förhållandevis enkla att tillämpa.

13.7.2 Uppgifter om vilka som berörs av regleringen

Förslaget om värdeminskningssavdrag genom primäravdrag för hyreshus påverkar de företag som färdigställer hyreshus från och med 1 januari 2017 och företag som förvärvar sådana byggnader inom fem år från färdigställandet. År 2016 fanns det enligt SCB 17 308 företag inom näringsgrenen fastighetsbolag, bostäder och 20 859 företag inom näringsgrenen fastighetsbolag, andra lokaler, totalt 38 167 företag. Den stora merparten av dessa är företag utan anställda (32 493 företag) eller med 1–4 anställda (4 543 företag). Det bedöms som troligast att de hyreshus som påverkas av förslaget kan kopplas till de företag som har fler anställda än så, även om hyreshuset ägs av ett dotterbolag utan anställda. Då kvarstår 1 131 fastighetsbolag, varav 730 för bostäder och 401 för

andra lokaler. Givet att det under 2015 färdigställdes drygt 13 000 hyresrätter i flerbostadshus, skulle det innebära knappt 18 lägenheter per företag med uthyrning och förvaltning av egna bostäder, eller ca ett större hyreshus per sådant företag. Den faktiska fördelningen av färdigställda hyreshus är med största sannolikhet ojämnt fördelad över de berörda företagen där de större företagen har möjligheten att färdigställa flera hyreshus per år.

Privatbostadsföretag (dvs. äkta bostadsrättsföreningar) påverkas inte av förslaget om primäravdrag, eftersom de inte drar av utgifter som är hänförliga till fastigheten (39 kap. 25 § inkomstskattelagen [1999:1229]). Varken den föreslagna ränteavdragsbegränsningen eller förslaget om primäravdrag förändrar privatbostadsföretagens beskattningssituation – trots att de byggnader som dessa företag äger normalt sett indelas som hyreshus.

13.7.3 Effekter på regelbördan

Förslaget i avsnitt 10 innebär att företag som färdigställer hyreshus efter den 1 januari 2017 och företag som inom fem år från ett hyreshus färdigställande får göra värdeminskingsavdrag genom primäravdrag. Primäravdrag får göras i fem år från hyreshusets färdigställande. Med hjälp av Tillväxtverkets Regelräknaren och SCB:s lönestatistik bedöms det tillkommande arbetet för förslaget ta i genomsnitt ca fem minuter och utföras av en redovisningsekonom till en genomsnittlig månadslön om 36 800 kronor⁴⁶, vilket med tillägg för arbetsgivaravgifter, försäkringar och pensionsavsättningar ger en timkostnad om 320 kronor (36 800 / 160 x 1,4). Primäravdraget är återkommande i beräkningen av bolagens resultat de första fem åren för varje färdigställt hyreshus. Med det starka antagandet att förslaget påverkar hälften av alla fastighetsbolag med bostäder eller andra lokaler skulle den samlade regelbördan uppgå till en halv miljon kronor (38 167 x 0,5 x 5/60 x 320).

13.7.4 Förenlighet med EU-rätten

För att klargöra innebörden av begreppet statligt stöd i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) meddelade EU-kommissionen den 19 juli 2016 ett tillkännagivande om detta begrepp (Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUT C 262). Kommissionen meddelade i tillkännagivandet att det kan vara fråga om statligt stöd när incitament till avskrivning, t.ex. kortare avskrivningstid eller gynnsammare avskrivningsmetod, tillämpas för vissa typer av tillgångar om dessa incitament inte baseras på de vägledande principerna för de berörda avskrivningsreglerna (p. 179 i tillkännagivandet).

⁴⁶ SCB, Genomsnittlig månadslön för yrkesgrupper år 2015 (SSYK 2012).

Värdeminskingsavdragen för hyreshus har under en längre tid kritiserats för att de inte motsvarar denna byggnadstyps faktiska värdeminskning. Det tas ett visst intryck av denna kritik och avsikten med att värdeminskingsavdrag även ska kunna göras genom ett primäravdrag är således att avdragen för värdeminskning för hyreshus bättre ska motsvara normal ekonomisk livslängd och den faktiska värdeminskningen för denna byggnadstyp. Primäravdraget baseras därför på just de vägledande principerna för avskrivningsreglerna i stort och är därför inte att bedöma som ett statligt stöd enligt EU:s statsstödsregler. Även i övrigt bedöms förslaget vara förenligt med FEUF.

13.7.5 Effekter för företag och konkurrensförhållanden

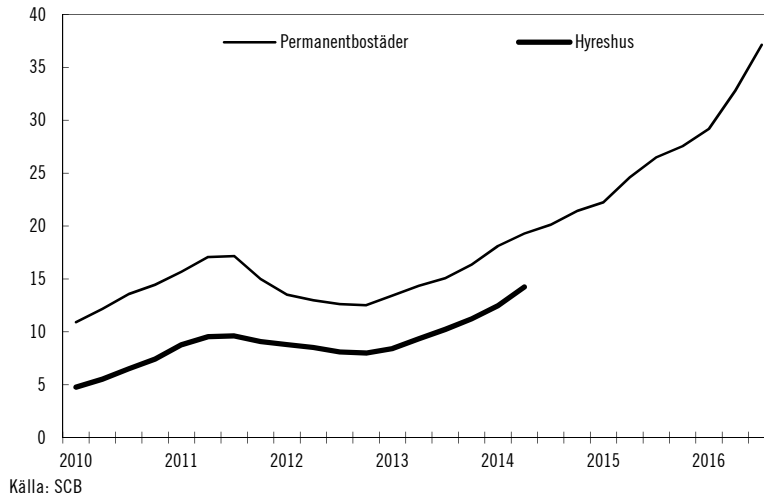
Ett enskilt företag som färdigställer ett hyreshus från och med den 1 januari 2017, eller som inom fem år från färdigställandet förvärvar en sådan byggnad, kommer att kunna göra större värdeminskingsavdrag genom att de ordinarie avskrivningarna kompletteras med primäravdraget. Primäravdrag får göras de första fem åren efter färdigställandet. Detta påverkar företagets skattemässiga resultat och skattekostnader och stärker företagets likviditet. Med ökad möjlighet till värdeminskning minskar bolagets skattemässiga resultat och därmed underlaget för bolagsskatt under de år det är möjligt att göra primäravdrag. Detta bedöms bättre spegla fastighetens ekonomiska livslängd.

Effekten av förslaget bör ses i sammanhang med övriga förslag i denna promemoria. Ett nytt färdigställt hyreshus leder, med rimliga antaganden om belåningsgrad och avkastning, inte till ett positivt beskattat resultat. Detta beror på att fastigheter ofta är högt belånade och avkastningen relativt låg. Med de föreslagna reglerna om en EBIT-modell eller en EBITDA-modell minskar effekten av skuldräntorna på det beskattningsbara resultatet, vilket ökar kostnaderna för fastigheten om resultatet ökar så mycket att det beläggs med bolagsskatt. Primäravdraget minskar det beskattningsbara resultatet för företag som färdigställer hyreshus. Det ökar dessutom avskrivningarna vilket ger ytterligare en effekt i ett EBITDA-system.

Beräkningar på förslagets effekter på aggregerad nivå kräver vissa antaganden. Fasta bruttoinvesteringar i bostäder redovisas i diagram . I beräkningarna nedan antas bruttoinvesteringarna fullt ut leda till byggnadsvärden som påverkas av primäravdraget. Markpriser ingår inte i måttet vilket gör att måttet får fungera som en indikation för hur stora nya tillgångar som tillförs bostadsbeståndet varje år, däremot ingår t.ex. kostnader för markanläggningar som inte föreslås påverkas av primäravdraget. Uppgifterna är inte heller uppdelade på vad som avser hyresrätter och vad som avser bostadsrätter. Data finns fram t.o.m. kvartal 3 2016. För flerbostadshus finns data endast fram t.o.m. sista kvartalet 2014. Investeringarna i flerbostadshusen uppgår till ca 60 procent av de totala investeringarna för nybyggnation.

Diagram 13.1. Fasta bruttoinvesteringar i nybyggnation, kvartalsvis data 2010–2016 (kv3)

Miljarder kronor



De senaste åren har investeringarna ökat snabbt. I beräkningarna nedan används nivån för investeringar från 2016. Investeringarna i permanentbostäder uppgick 2016 till ca 33 miljarder kronor i genomsnitt per kvartal vilket på helårsbasis innebär ca 132 miljarder kronor. Markanläggningarnas del av investeringarna antas uppgå till 10 procent. Flerbostadshusens andel av de kvarvarande investeringarna antas vara 60 procent, vilket ger en investeringsnivå på drygt 71 miljarder kronor. Samtidigt är bostadsdelen bara en del av nybyggda hyreshus eftersom förslaget även omfattar nybyggnation av kommersiella lokaler. Bostadsvärdena, givet taxeringsvärden för 2015, uppgår till ca 70 procent av värdet på hyreshus totalt. Slutligen antas andelen bostadsrätter uppgå till 60 procent, vilket motsvarar bostadsrätternas andel av taxeringsvärden på bostadsdelen för hyreshus. Bostadsrätternas andel räknas bort från basen eftersom privatbostadsföretag inte tar upp inkomster och inte drar av utgifter som är hänförliga till fastigheterna (39 kap. 25 § IL). I tabell 13.10 redovisas samtliga antaganden och korrigeringar samt den framräknade basen.

Tabell 13.10 Underlag för beräkning av offentligfinansiell effekt av förslaget om värdeminskingsavdrag genom primäravdrag för hyreshus

Miljarder kronor

	Korrigeringar	Underlag
Fasta bruttoinvesteringar	–	132
Endast flerbostadshus	60 %	79
Markanläggningar räknas bort	90 %	71
Endast hyresrätter	40 %	29
Inte enbart bostadsdelen av hyreshus	143 % (1 / 70 %)	41
Tillkommande avskrivningar	2 %	0,82
Effekt på bolagsskatt	20 %	0,16

Anm.: Korrigeringarna i tabellen ackumuleras. Exempelvis, är värdet på investeringar efter korrigering för endast flerbostadshus och utan markanläggningar $132 \times 60 \% \times 90 \% = 71$.

Införandet av ett primäravdrag på 10 procent innebär att avskrivningstakten ökar med två procent per år de första fem åren. De ökade avskrivningarna minskar i sin tur den beskattningsbara inkomsten, vilket påverkar bolagsskatten för hyresvärdar. Vid införandet i juli 2018 kommer hyreshus färdigställda från och med den 1 januari 2017 att omfattas av primäravdraget. Med tiden kommer fem års färdigställda flerbostadshus att omfattas. Den samlade offentligfinansiella effekten redovisas i tabell 13.11.

Observera att det i beräkningen antagits att alla investeringar, efter korrigeringar, leder till avskrivningsbara kostnader i företag som betalar bolagsskatt. Den varaktiga effekten uppgår till ca 0,3 miljarder kronor vilket speglar att förslaget ökar avskrivningarna på ett specifikt hyreshus de första åren, men att det i sin tur leder till minskade avskrivningar därefter och i slutet av objektets ekonomiska livslängd.

Tabell 13.11 Offentligfinansiell effekt av förslaget om primäravdrag för hyreshus

Miljarder kronor, fasta priser och baser

	Brutto	Netto				
	2018	2018	2019	2020	2021	Varaktig effekt
Offentligfinansiell effekt	0,05	0,05	0,49	0,65	0,81	0,31

Anm.: Effekten för 2018 påverkas dels av att fastigheter färdigställda både under 2017 och 2018 omfattas av förslaget, dels att primäravdraget bara får beräknas på tiden efter den 1 juli 2018.

13.7.6 Fördelnings- och jämställdhetseffekter

Förslaget om värdeminskingsavdrag genom primäravdrag bedöms få försumbara effekter på den ekonomiska jämställdheten. Förslaget påverkar i första hand juridiska personer och inte fysiska personer.

Indirekt kan det argumenteras för att då män i större utsträckning än kvinnor äger och driver företag kommer de också i större utsträckning att påverkas av förslagen om samma snedfördelning även förekommer bland de företag som bygger nya hyreshus. Förslaget effekter måste dock ses i sammanhang med övriga förslag i promemorian. Effekten av en generell ränteavdragsbegränsningsregel för den delvis högt belånade fastighetssektorn motverkas till viss del av primäravdraget. Förslaget har på så sätt också en fördelningspolitisk gynnsam aspekt, då det minskar effekten av en generell ränteavdragsbegränsning för företag med hyresrätter gentemot äkta privatbostadsföretag (bostadsrättsföreningar), som inte betalar skatt på inkomster som kommer från fastighetsinnehav.

Ett av syftena med primäravdraget är att de samlade nya skattereglerna i företagssektorn inte ska inverka menligt på bostadsbyggandet. På så sätt påverkar förslaget konkurrensen på marknaden eftersom de företag som med nuvarande marknadsförhållanden valt att bygga nya hyreshus får sänkta skattekostnader efter beslutet att nyinvestera. Alla företag som väljer att investera och bygga nya hyreshus får dock möjlighet att utnyttja de nya reglerna, så påverkan på konkurrensen är främst en statisk effekt när reglerna börjar gälla.

Vad gäller övriga effekter av förslagen bedöms dessa som försumbara.

13.8 Förslagen om schablonintäkt på avdrag för avsättning till periodiseringsfond och återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond

13.8.1 Beskrivning av förslagen

Schablonintäkt på avdrag för avsättning till periodiseringsfond höjs

Både juridiska personer och enskilda näringsidkare samt delägare i handelsbolag kan sätta av en del av årets resultat till periodiseringsfonder. Reglerna skiljer sig något åt mellan juridiska personer och enskilda näringsidkare. De senare kan sätta av 30 procent av resultatet efter vissa justeringar utan någon schablonintäkt, medan bolag endast kan sätta av 25 procent och dessutom påförs en schablonintäkt. I båda fallen måste dock avsättningen återföras senast inom en sexårsperiod. Avsättningen är sedan 2004 räntebelagd för de juridiska personerna. Räntan påförs genom att en schablonintäkt beräknas och läggs till den vanliga inkomsten. Schablonintäkten för avsättningen beräknas som 72 procent av den statslåneränta som gällde vid utgången av november månad närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut, multiplicerad med summan av gjorda avsättningar till periodiseringsfonden. Statslåneräntan består av den genomsnittliga marknadsräntan på statsobligationer med en återstående löptid på minst fem år och ska avspegla den riskfria långa marknadsräntan. Statslåneräntan används i flera sammanhang i skattesystemet som en referensränta. I förarbetena till införandet av schablonintäkten för periodiseringsfonden anges att

räntan ska ligga på ungefär samma nivå som kostnaden för reguljär lånefinansiering.⁴⁷ Den justering som gjorts till 72 procent av statslåneräntan (SLR) för beräkning av schablonintäkten motiverades bl.a. med att räntan inte får dras av och att schablonintäkten utgör underlag för nya avsättningar till periodiseringsfond. Till detta ska läggas att den senaste bolagsskattesänkningen den 1 januari 2013 ledde till att bolagsskattesatsen sänktes till 22 procent. Räntans skattemässiga värde om den hade fått dras av har minskat i och med bolagsskattesänkningen och därmed finns det skäl att justera schablonintäkten.

Tar man hänsyn till bolagsskattesänkningen som föreslås i avsnitt 5.4 ökar skattekostnaden per krona avsatt till periodiseringsfonden från $0,1584 \times \text{SLR}$ ($=0,22 \times 0,71 \times \text{SLR}$) till $0,2 \times \text{SLR}$.

Förslaget leder till att neutraliteten mellan finansiering via periodiseringsfond och lån ökar. För företag som har ränteutgifter som inte ryms inom avdragsutrymmet för den generella ränteavdragsbegränsningen som ska införas via en EBIT-regel alternativt en EBITDA-regel, kommer den effektiva kostnadsökningen för finansiering med periodiseringsfond att motsvara den kostnadsökning för finansiering med lånat kapital som förslaget i avsnitt 5 kan leda till.

Förslaget kan innebära att företag i viss utsträckning inte kommer att göra avsättningar till periodiseringsfond. Den anpassningen står i proportion till anpassningen till förslaget i avsnitt 5. För företag som inte har negativa räntenetton eller som har ränteutgifter som ryms inom avdragsutrymmet för EBIT-regeln alternativt EBITDA-regeln, kan förslaget leda till att finansiering med periodiseringsfond ersätts av finansiering med lånat kapital. Tendensen till anpassningar kan dock förväntas bromsas av förslaget som presenteras i avsnitt 11.5 avseende tillfällig begränsning av underskottsavdrag för juridiska personer. Den tillfälliga begränsningen av användning av underskottsavdrag medför att företagens möjlighet att skattemässigt jämna ut förluster framåt i tid minskar. Därmed ökar betydelsen av att jämna ut gamla vinster och tänkbara framtida förluster genom avsättning till periodiseringsfond.

Det bedöms att en alternativ utformning av förslaget både är administrativt onödigt betungande och icke-ändamålsenlig. Konsekvenserna av att förslaget inte genomförs är främst att likabehandling av finansiering via periodiseringsfonden och finansiering genom vanliga lån för företag där ränteavdragen begränsas av EBIT-regeln alternativt EBITDA-regeln inte uppnås.

Den höjda räntebeläggningen kan, som noterades av några av remissinstanserna till FSK:s delbetänkande Skatteincitament för forskning och utveckling (SOU 2012:66), leda till att vissa företag väljer att upplösa sina periodiseringsfonder. Huruvida företag behåller sina periodiseringsfonder eller upplöser dem påverkar dock inte den offentligfinansiella effekten eftersom den föreslagna räntebeläggningen motsvarar statens upplåningskostnad.

272 ⁴⁷ Se prop. 2004/05:38 s. 10.

Återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond

Avdrag för avsättning till periodiseringsfond medför en skattelättnad på 22 procent av avsatt belopp om avsättning sker före reformens införande. Efter bolagsskattesänkningen som förslås i avsnitt 5.4 beskattas återföringar av avdrag för avsättning till periodiseringsfonderna till 20 procent. I syfte att utjämna beskattningen mellan avsättning och återförande av periodiseringsfonderna sker återföringen av periodiseringsfonderna med 110 procent av avsatt belopp. På så sätt blir den effektiva skattesatsen 22 procent också på återföringarna. Periodiseringsfonderna måste återföras senast sex år efter det att avdraget gjordes. När sex år har gått kommer därför periodiseringsfonderna som är avsatta till 22 procents skattesats att vara slut. Effekten av att återföra periodiseringsfonder från tiden innan reformens införande upphör därför efter sex år.

Sett till den bokföringsmässiga behandlingen av avsättningen till periodiseringsfonden så leder förslaget om en tillfällig schablonintäkt inte till någon förändring av de bokföringsmässiga skattekostnaderna före och efter reformen. Detta eftersom de sammanlagda bokförda avsättningarna till periodiseringsfonden kan delas upp i en del som anses vara eget kapital (1-bolagsskattesats) och främmande kapital (bolagsskattesats).

13.8.2 Uppgifter om vilka som berörs av regleringen

Juridiska personer som kan göra avsättningar till periodiseringsfond berörs av förslagen. Sett till antal är det främst aktiebolag som påverkas. I SCB:s företagsdatabas finns för år 2014 omkring 420 000 aktiebolag. Det är bara juridiska personer som betalar bolagsskatt under ett visst år som kan använda sig av avsättningar till periodiseringsfond. År 2014 var det 229 000 aktiebolag som gick med vinst och hade ett skattemässigt positivt resultat. Av de aktiebolag som går med vinst var det 56 procent som gjorde avsättningar till periodiseringsfond under 2014. Summan av de sammanlagda avsättningarna till periodiseringsfond uppgick till 265 miljarder kronor år 2014.

Schablonintäkt på avdrag för avsättningar till periodiseringsfond höjs

Förslaget innebär en höjning av företagets finansieringskostnader via periodiseringsfonden. Höjningen av finansieringskostnaderna kan uttryckas i förhållande till SLR. Innan reformen är schablonintäkten lika med $0,1584 \times \text{SLR}$ ($=0,72 \times \text{SLR} \times 0,22$). Efter reformen blir schablonintäkten lika med $0,2 \times \text{SLR}$ ($=1 \times \text{SLR} \times 0,2$). Räntekostnaden för användning av periodiseringsfonden ökar om man tar hänsyn till bolagsskattesänkningen med 26,26 procent ($((0,2-0,1584)/0,1584)$). Höjningen av schablonintäkten kan jämföras med en bolagsskatt-höjning. Hur betydande förändringen är i jämförelse med bolagsskattesänkningen från 22 procent till 20 procent kan illustreras med hjälp av ett räknexempel. Om man utgår från en SLR på 2 procent, ett skattepliktigt resultat innan periodiseringsfonder på 100 för åren t-6 till t samt maximala avsättningar så får man följande: Förändring skattekostnader på grund av bolagsskattesänkningen: $100 \times (0,22-0,2)=2$.

Förändring skattekostnader på grund av förändringen av den permanenta schablonintäkten blir $(6 \times 0,25 \times 100) \times (0,1584 - 0,2) \times 0,02 = -0,1248$.

Användning av periodiseringsfonden skiljer sig mellan olika branscher. Tabellen nedan visar antal bolag på branschnivå, antal företag som kan göra avsättning till periodiseringsfond, andelen av företag som gör avsättning till periodiseringsfonden samt summan av periodiseringsfonderna för inkomståret 2014. Andelen företag som använder sig av avsättningar till periodiseringsfonden är lägst bland företag som klassificeras som Försörjning av el, gas, värme. Det är 28 procent av företagen inom denna bransch som hade avsättningar till periodiseringsfonden i sin balansräkning. Branscher där andelen företag som använder sig av periodiseringsfonden är hög, dvs. över 60 procent, är F Byggverksamhet, Q Vård och omsorg; sociala tjänster, I Hotell- och restaurangverksamhet, C Tillverkning, G Handel; reparation av motorfordon.

Tabell 13.12 Uppgifter om antal företag som kan göra avsättning till periodiseringsfond, hur stor andel som gör det samt summan av periodiseringsfonderna för inkomståret 2014, branschnivå

Bransch-grupp (SNI07)	Antal bolag	Antal företag som kan göra avsättning till p-fond	Andel av företag som gör avsättning till p-fond	Summa p-fonder, miljoner kronor
A: Jordbruk, skogsbruk och fiske	7 883	4 736	52 %	2 978
B: Utvinning av mineral	477	275	57 %	9 726
C: Tillverkning	24 484	14 914	65 %	52 799
D: Försörjning av el, gas, värme	1 587	721	28 %	15 856
E: Vattenförsörjning; avloppsrensning	821	513	55 %	1 023
F: Byggverksamhet	39 552	27 882	61 %	14 982
G: Handel; reparation av motorfordon	60 171	33 727	61 %	46 639
H: Transport och magasinering	14 269	9 174	51 %	4 813
I Hotell- och restaurangverksam	12 916	6 818	53 %	3 043
J: Informations- och kommunikation	24 018	14 262	58 %	13 708
K: Finans- och försäkringsverksamhet	17 569	7 833	46 %	15 267
L: Fastighetsverksamhet	34 541	18 304	54 %	21 142
M: Verksamhet inom juridik, ekonomi	77 720	49 666	59 %	46 654
N: Uthyrning, fastighetsservice,	13 546	8 297	54 %	5 713
O: Offentlig förvaltning	31	19	63 %	21 791 015
P: Utbildning	5 933	3 621	55 %	1 079
Q: Vård och omsorg; sociala tjänster	12 606	9 723	61 %	4 250
R: Kultur, nöje och fritid	7 539	3 819	54 %	1 289
S: Annan serviceverksamhet	5 913	3 507	50 %	1 041
Sektor saknas	57 882	12 494	30 %	4
Samtliga	419 458	230 305	56 %	265 620

Källa: FRIDA och egna beräkningar

Realekonomiskt bedöms förslaget inte ha någon negativ påverkan på ekonomin, då det innebär en oförändrad beskattning av vinster som upparbetats före reformen.

Periodiseringsfonden ger företagen en möjlighet till att jämna ut resultaten över åren. Förslaget om höjd schablonintäkt kommer att öka företagets kostnader för att jämna ut resultatet mellan åren. Detta påverkar företag som har mer omväxlande resultat över tid än företag med jämförelsevis jämnare resultatnivåer.

13.8.3 Effekter på regelbördan

Schablonintäkt på periodiseringsfond höjs

Förslaget i avsnitt 11.1 innebär att schablonintäkten på avdrag för avsättning till periodiseringsfonden höjs. Eftersom förslaget endast kommer att förändra en faktor i en beräkning som företagen ändå måste göra bedöms förslaget medföra försumbara administrativa kostnader.

Återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond

Förslaget i avsnitt 11.2 innebär att företag (som har gjort avdrag för avsättning till periodiseringsfond innan reformen) ska återföra visst belopp till beskattning senast sex år efter det att avdraget gjordes, som beräknas på visst sätt (110 procent av avdraget). Återföringen kan också ske tidigare. Baserat på Tillväxtverkets Regelräknaren och SCB:s lönestatistik bedöms det tillkommande arbetet för förslaget ta i genomsnitt ca fem minuter och utföras av en redovisningsekonom till en genomsnittlig månadslön om 36 800 kronor, vilket med tillägg för arbetsgivaravgifter, försäkringar och pensionsavsättningar ger en timkostnad om 320 kronor ($36\,800 / 160 \times 1,4$).

Företagens administrativa kostnader för åtgärden består i att multiplicera återförda avdrag för avsättning till periodiseringsfonder med 1,10 under dessa sex år. Dessutom leder förslaget till att företagen under sex år kommer att ha två olika typer av periodiseringsfonder. En tillfällig periodiseringsfond med avsättningar som gjordes innan reformen och där återföringar ska tas upp till 110 procent till beskattning. Den andra periodiseringsfonden kommer innehålla avsättningar som görs efter reformen vilka kommer att återföras till 100 procent. För företag med datoriserad bokföring bedöms beräkningen inte medföra några administrativa kostnader. För andra företag bedöms beräkningen vara så pass enkel att kostnaderna för beräkningen är små.

Företag som berörs är de som har en avsättning till periodiseringsfond från tidigare år. Som anges ovan är det 56 procent av aktiebolagen som går med vinst som har en avsättning till periodiseringsfond, dvs. 132 000 (236 000 x 56%). De större företagen har i regel datoriserad bokföring, vilket innebär att det inte tillkommer någon administrativ kostnad av förslaget. Däremot bedöms de mindre företagen få ett tillkommande arbete uppgående till 5 minuter, till en timkostnad om 320 kronor. I detta sammanhang räknas som mindre företag de med en årlig omsättning understigande 1 miljon kronor. Enligt SCB:s databas FRIDA var det 2014 28 procent av alla företag som gjorde en avsättning till periodiseringsfond som hade en omsättning understigande 1 miljon

kronor. Utifrån detta underlag kan den totala kostnaden beräknas till 1 miljon kronor ($132\,000 \times 28\% \times 5/60 \times 320$).

13.8.4 Förenlighet med EU-rätten

Den föreslagna utformningen av schablonintäkt på periodiseringsfonder samt återförande av avdrag för avsättning till periodiseringsfonder som har gjorts före den 1 juli 2018 bedöms vara förenlig med FEUF (se avsnitt 11.1 och 11.2).

13.8.5 Fördelnings och jämställdhetseffekter

Likt tidigare förslag som endast rör juridiska personer förväntas förslagen endast få indirekta effekter för fördelning och ekonomisk jämställdhet och då enligt samma mönster som tidigare beskrivits. Det vill säga att män äger och driver företag i större omfattning än kvinnor och att män av den anledningen också påverkas i större omfattning av förslagen. Då det rör sig om ökade kostnader för företagen att göra avsättningar till periodiseringsfond förväntas män indirekt påverkas negativt i större omfattning av förslagen än kvinnor. Fördelnings-effekterna följer ett likartat mönster då personer med relativt högre inkomster och större tillgångar också äger och driver företag i större utsträckning än personer med lägre inkomster. Sammantaget bedöms effekterna på både ekonomisk jämställdhet och fördelning vara försumbara.

Vad gäller övriga effekter av förslagen bedöms även dessa som försumbara.

13.9 Förslagen om en permanent och en tillfällig schablonintäkt på säkerhetsreserven

13.9.1 Beskrivning av förslagen

Permanent schablonintäkt på säkerhetsreserven

Det föreslås att skadeförsäkringsföretag ska ta upp en permanent schablonintäkt på den skattekredit som avdrag för ökning av säkerhetsreserven skapar för företagen. Schablonintäkten på säkerhetsreserven ska beräknas till den statslåneränta som gällde vid utgången av november månad närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut, multiplicerad med säkerhetsreserven vid ingången av beskattningsåret. Schablonintäkten för säkerhetsreserven föreslås alltså beräknas och beskattas på ett motsvarande sätt som beskattningen av schablonintäkten för avdrag för avsättningar till periodiseringsfonden. Förslaget ökar därmed neutraliteten mellan finansiering med avsättningar till periodiseringsfond och ökning av en säkerhetsreserv. Förslaget leder till en mer likformig beskattning mellan skadeförsäkringsföretag, som innan förslaget träder i kraft har haft möjligheten att finansiera sig

via den icke räntebelagda säkerhetsreserven, och icke-skadeförsäkringsföretag som saknar denna möjlighet. I rapporten Redovisning av Skatteutgifter 2017 (regeringens skrivelse 2016/17:98) uppskattas skatteutgiften för skadeförsäkringsföretag på grund av säkerhetsreserven till 430 miljoner kronor för år 2018 och 630 miljoner kronor för år 2019. Skatteuttaget av skadeförsäkringsföretag ökar därmed av förslaget. Emellertid ska det nämnas att även skadeförsäkringsföretag kommer att få ta del av bolagsskattesänkningen som beskrivs i avsnitt 5.4 samt att dessa företag endast i mindre omfattning kommer att påverkas av den generella ränteavdragsbegränsningen. Detta eftersom skadeförsäkringsbolag inte finansierar sig i någon nämnvärd omfattning genom lån, det finns t.ex. ett låneförbud för försäkringsbolag i 4 kap. 6 § försäkringsrörelselagen (2010:2043) som i vissa fall kan begränsa möjligheterna att ta upp lån.

I avsnitt 11.3 argumenteras det för att avdrag för ökning av säkerhetsreserven motsvarar i huvudsak de avdrag för avsättningar som görs till periodiseringsfonden. Eftersom avsikten är att likställa dessa två typer av avdrag är det viktigt att också beskattningen på det tekniska planet motsvaras av en sådan likställning. Konsekvenserna av att förslaget inte skulle genomföras är främst att likabehandling av avdrag för ökning till säkerhetsreserven och avdrag för avsättningar till periodiseringsfonden inte uppnås. Det har inte bedömts som nödvändigt att utforma reglerna med särskild hänsyn till små företag.

Tillfällig schablonintäkt på säkerhetsreserven

I likhet med ändringarna som avser periodiseringsfonden ska skadeförsäkringsföretag som har en säkerhetsreserv vid ingången av det första beskattningsåret som börjar efter den 30 juni 2018 ta upp en tillfällig schablonintäkt. Schablonintäkten är utformad så att den ska beräknas till 10 procent av säkerhetsreserven vid ingången av det beskattningsåret. Schablonintäkten ska tas upp med en sjättedel det beskattningsåret och med en sjättedel per år under de påföljande fem beskattningsåren eller med hela beloppet under det första beskattningsåret. Effekten av den tillfälliga schablonintäkten på skadeförsäkringsföretagens likviditet kan i en viss omfattning (till 25 procent av schablonintäkten) mildras via avsättningar till periodiseringsfonden. Förslaget innebär att den effektiva bolagsskatten på avdrag för ökning av säkerhetsreserv som gjorts före sänkningen av bolagsskatten är 22 i stället för 20 procent ($=1,1 \times 20$). Detta förslag säkerställer att skadeförsäkringsföretag inte kan komma i en situation där avdrag för ökning till säkerhetsreserven beskattas till en bolagsskattesats som är lägre än 22 procent. När det gäller ökning av säkerhetsreserven som har gjorts innan bolagsskattesänkningen till 22 procent så kommer dessa ändå beskattas till 22 procent.

Sett till den bokföringsmässiga behandlingen av ökning till säkerhetsreserven så leder förslaget om en tillfällig schablonintäkt inte till någon förändring av de bokföringsmässiga skattekostnaderna.

Det bedöms inte finnas några lämpliga alternativa lösningar på problemet med att likställa beskattningen av periodiseringsfonder och säkerhetsreserven när det gäller avskattningen. En alternativ lösning vore att ökning av säkerhetsreserven som gjorts innan bolagsskattesats-

sänkningen ska tas upp med 110 procent, när motsvarande minskning görs efter bolagsskattesats-sänkningen. Den främsta nackdelen med denna alternativa lösning är att det inte är säkert att minskningar av säkerhetsreserven kommer att ske eller att minskningar görs först väldigt långt fram i tiden. Någon likställning mellan avskattningen av avsättningar till periodiseringsfonder och säkerhetsreserven uppstår därmed inte. Eftersom en säkerhetsreserv kan komma att öka även efter bolagsskattesats-sänkningen så skulle en sådan alternativ lösning dessutom kräva ytterligare kompletterande bestämmelser som avgör om det är tidigare eller senare ökning av säkerhetsreserven som minskas först. Sammantaget bedöms denna alternativa lösning därför inte som lämplig.

Det har inte bedömts som nödvändigt att utforma reglerna med särskild hänsyn till små företag.

13.9.2 Uppgifter om vilka som berörs av regleringen

För 2015 uppger SCB⁴⁸ att det finns 128 skadeförsäkringsbolag som är verksamma och skattskyldiga i Sverige. I företagsdata över försäkringsbolag från FRIDA finns det 117 bolag år 2014 som berörs av förslagen om schablonbeskattning av säkerhetsreserven. Av dessa har 91 företag en säkerhetsreserv som storleksmässigt uppgår till över 10 miljoner kronor och 15 av dessa har en säkerhetsreserv på över 10 miljarder kronor. Samtliga skadeförsäkringsbolag som ökar säkerhetsreserven berörs direkt av förslagen om schablonintäkt på säkerhetsreserven. Förslaget leder till att skadeförsäkringsbolag som ökar säkerhetsreserven får en högre beskattning jämfört med i dag då den schablonmässiga intäkten ökar företagets resultat. Då det även föreslås i avsnitt 5.4 att bolagsskatten sänks från 22 procent till 20 procent mildras dock effekten av att schablonmässigt öka skadeförsäkringsbolagens resultat något. Det bör också påpekas att åtgärden främst är en utjämning mellan avdrag för avsättningar till periodiseringsfond och avdrag för ökning av säkerhetsreserven och att skadeförsäkringsbolagen ur det perspektivet med nuvarande lagstiftning har en lägre beskattning av ökning än andra typer av företag. Ur den aspekten förväntas konkurrensförhållandena förbättras något av ett mer likformigt skattesystem även om det rör sig om olika branscher som påverkas av förslagen.

Givet oförändrade avkastningskrav kan skadeförsäkringsbolagens schablonmässigt ökade resultat leda till att kostnaden övervältras på skadeförsäkringsbolagens kunder och deras försäkringspremier. Under avsnitt 13.9.6 beskrivs närmare hur förslaget förväntas att påverka andra företag än skadeförsäkringsbolagen och privatpersoner.

⁴⁸ Sveriges Officiella Statistik Statistiska Meddelanden FM 12, SM 1603 Försäkringsföretagen under 2015.

13.9.3 Effekter på regelbördan

Förslaget avseende den permanenta schablonintäkten förväntas medföra en mindre ökning av den administrativa bördan för de skadeförsäkringsföretag som får öka säkerhetsreserven. Förslaget innebär att skadeförsäkringsföretag ska ta upp en (permanent) schablonintäkt på säkerhetsreserven, som beräknas på visst sätt (se ovan). Baserat på Tillväxtverkets Regelräknaren och SCB:s lönestatistik bedöms det tillkommande arbetet för förslaget ta i genomsnitt cirka fem minuter och utföras av en redovisningsekonom till en genomsnittlig månadslön om 36 800 kronor⁴⁹, vilket med tillägg för arbetsgivaravgifter, försäkringar och pensionsavsättningar ger en timkostnad om 320 kronor ($36\,800 / 160 \times 1,4$). Eftersom skadeförsäkringsbolagen redan med nuvarande regler måste kunna redogöra för hur stora ökningarna till säkerhetsreserven är, förväntas beräkningen av schablonintäkten på denna vara begränsat betungande. Samtliga skadeförsäkringsbolag påverkas av förslaget om schablonintäkt på avdrag för ökning av säkerhetsreserven. Enligt SCB är dessa 117 stycken. Det innebär att de administrativa kostnaderna ökar med uppskattningsvis cirka 3 100 kronor ($117 \times 5/60 \times 320 \text{ kr} = 3\,120 \text{ kr}$) för branschen i sin helhet. Eftersom den extra administrativa bördan i mycket liknar den administration som schablonintäkten på avsättningar till periodiseringsfonder innebär förväntas ökning i administrativ börda vara liten. Detta speglas även i uppskattningen av kostnaden för den administrativa bördan.

Förslaget avseende den tillfälliga regeln om schablonintäkt på säkerhetsreserven kommer också leda till en viss ökning av den administrativa bördan för skadeförsäkringsbolagen, men under en begränsad tid. Detta eftersom företagen kommer att behöva redovisa hur stor del av säkerhetsreserven som man har tagit upp till beskattning. Förslaget innebär att skadeförsäkringsföretag ska ta upp en tillfällig schablonintäkt under sex år, som beräknas på visst sätt (10 procent av säkerhetsreserven). Skadeförsäkringsföretagen kan också välja att ta upp den tillfälliga schablonintäkten med hela beloppet under det första påföljande beskattningsåret.

Baserat på Tillväxtverkets Regelräknaren, och SCB:s lönestatistik bedöms det tillkommande arbetet för förslaget ta i genomsnitt cirka fem minuter och utföras av en redovisningsekonom till en genomsnittlig månadslön om 36 800 kronor⁵⁰, vilket med tillägg för arbetsgivaravgifter, försäkringar och pensionsavsättningar ger en timkostnad om 320 kronor ($36\,800/160 \times 1,4$). Kostnaden är återkommande för företagen, men under en tillfällig period. Samtliga företag i skadeförsäkringsbranschen påverkas av förslaget vilket gör att den ökade administrativa bördan för branschen som helhet även i detta fall uppgår till cirka 3 100 kronor ($117 \times 5/60 \times 320 \text{ kr} = 3\,100 \text{ kr}$). Efter sex år efter införandet av beskattningen

⁴⁹ SCB, Genomsnittlig månadslön för yrkesgrupper år 2015 (SSYK 2012).

⁵⁰ SCB, Genomsnittlig månadslön för yrkesgrupper år 2015 (SSYK 2012).

av den tillfälliga schablonintäkten upphör dock den administrativa bördan för regelförändringen.

13.9.4 Förenlighet med EU-rätten

Den föreslagna utformningen av den permanenta och den tillfälliga schablonintäkten på säkerhetsreserven bedöms vara förenlig med FEUF (se avsnitt 11.4 och 11.5).

13.9.5 Effekter för företag och konkurrensförhållanden

Förslaget om en permanent schablonintäkt bedöms öka skattekostnaderna för skadeförsäkringsföretag som finansierar sig med säkerhetsreserven. Kostnadsökningen som uppstår för skadeförsäkringsföretagen kan delvis komma att övervältras på kunder (försäkringstagare) genom ökade priser. Det kan även övervältras på ägarna (när det gäller ömsesidiga försäkringsföretag sammanfaller kunder och ägare), arbetstagare och leverantörer. I vilken omfattning en sådan övervältring kommer att ske är dock oklart. I det avseendet ska framhållas att ökningen av skattebördan som förslaget bedöms leda till motsvarar ca 1,1 procent av premieintäkter för egen räkning. Detta bör sätta ett slags tak för den prisökning för kunderna som förslaget kan förväntas att leda till.

I de fall skadeförsäkringsbolagens kunder är fysiska personer kommer privatpersonernas disponibla inkomst minska med motsvarande nivå som övervältring genom ökade premierna innebär, givet oförändrat beteende. Det kan antas att en betydande andel av försäkringsbolagens försäljning (över 50 procent) går till privatpersoner.⁵¹ I de fall kunderna är juridiska personer kommer kostnaderna som får dras av att öka med motsvarande nivå som försäkringspremierna ökar. Det leder i sin tur till att företagets resultat minskar i motsvarande nivå och att bolagsskattebasen då krymper något. Då bolagsskatten föreslås sänkas från 22 procent till 20 procent minskar även det skattemässiga värdet av ökade avdrag något. Det ska dock framhållas att det är osäkert i vilken omfattning detta faktiskt övervältras på kunderna.

Ökningen av skattekostnaderna för skadeförsäkringsbolagen kan jämföras med förhållandet mellan den bokförda vinsten (årets vinst, efter skatt) och premieintäkterna. För medianföretaget mellan 2011 och 2013 uppgick detta förhållande till 8,2 procent. Medianföretaget bland större försäkringsföretag (premieintäkter på över 1 miljard kronor) har ett

⁵¹ Sett till användning av hela försäkringsbranschens output som redovisas i input-output-tabellen för Sverige visar det sig att en betydande andel, omkring 2/3, av försäkringsbranschens totala output används av hushåll. Eftersom försäkringsbolagens output även omfattar liv- och kapitalförsäkring som främst efterfrågas av privatpersoner kan denna siffra överskatta andelen som går till hushåll. SCB, Symmetric input-output tables 2008 and 2010 publicerad december 2012. I nationalräkenskaperna visar hushållens konsumtion på 31 miljarder kronor för försäkringar medan branschens output uppges vara 45 miljarder kronor.

förhållande mellan årets resultat och premieintäkterna på 13,8 procent. För mindre skadeförsäkringsföretag (premieintäkter mellan 100 miljoner kronor och 1 miljard kronor) är motsvarande siffra 7,8 procent.

Förslaget om en bolagsskattesänkning kommer samtidigt att minska skattekostnaderna för skadeförsäkringsbolagen. Utgår man ifrån att skadeförsäkringsföretagens bokförda skattekostnader var 3,6 miljarder kronor 2014 så kommer bolagsskattesänkningen från 22 procent till 20 procent att minska dessa med 360 miljoner kronor. Samtidigt kommer de båda förslagen avseende säkerhetsreserven, både den permanenta och den tillfälliga schablonintäkten, att öka skatteuttaget med 1,0 miljarder kronor 2018.

Förslagen kan leda till att skadeförsäkringsföretag börjar använda andra former av intern finansiering, t.ex. periodiseringsfonden. Men eftersom ökning av säkerhetsreserven föreslås likställas med avsättningar till periodiseringsfonden har inte detta någon effekt för skatteintäkterna.

Eftersom åtgärden påverkar samtliga skadeförsäkringsbolag antas konkurrenssituationen i generella termer vara oförändrad inom branschen. För medianföretaget bland större försäkringsföretag motsvarar säkerhetsreserven 94 procent och för mindre skadeförsäkringsföretag 95 procent av premieintäkterna för egen räkning. Sammanlagt använder dock mindre företag säkerhetsreserven i en större utsträckning. Förhållandet mellan summan av säkerhetsreserven och summan av premieintäkterna är 0,65 för större försäkringsföretag som har premieintäkter på över 1 miljard kronor per år. När det gäller de företag som använder sig av säkerhetsreserven i en större utsträckning kommer kostnaderna att öka och därmed även behovet av att höja premierna att öka.

När det gäller utbetalningar för skador kan det antas att dessa är fasta och att försäkringsbolagen inte har någon möjlighet till att minska dessa i betydande omfattning.

Förslaget avseende den tillfälliga schablonintäkten på säkerhetsreserven motsvarar förslaget om återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Förslaget minskar i en viss omfattning skadeförsäkringsföretagens likviditet. Detta kan illustreras med det följande exemplet. För ett skadeförsäkringsföretag som har en säkerhetsreserv som uppgår till 10 miljoner kronor vid ingången av det första beskattningsåret som börjar efter den 30 juni 2018 (och som väljer att inte ta upp hela den tillfälliga schablonintäkten under detta beskattningsår) kommer den tillfälliga schablonintäkten leda till skattebetalningar på 0,033 miljoner kronor per år under 6 år ($10 \times 0,1 \times 0,2 \times (1/6)$). Sett till branschen så kommer skatteuttaget att kunna jämföras med en minskning av premieintäkterna om 0,5 procent.⁵² Skulle ett skadeförsäkringsbolag gå med förlust så skulle likviditetseffekten dämpas eftersom schablonintäkten kan kvittas mot förluster som uppstår i verksamheten. Så länge ett försäkringsbolag går med förlust kommer det inte att behöva betala någon skatt på schablonintäkten.

⁵² Säkerhetsreserven motsvarar omkring 1,6 gånger premieintäkterna.

13.9.6 Fördelnings- och jämställdhetseffekter

Förslagen om permanent och tillfällig schablonintäkt på säkerhetsreserven berör både försäkringsgivarna (ägare och anställda) och försäkringstagarna. Beträffande försäkringsgivarna förväntas förslaget inte få några direkta effekter på den ekonomiska jämställdheten eftersom de direkt berörda är skadeförsäkringsbolagen, inte fysiska personer. Indirekt bedöms förslagen påverka jämställdheten genom att män i större utsträckning än kvinnor äger och driver företag och därför i större utsträckning kommer att påverkas av ökade kostnader givet att samma snedfördelning även förekommer bland skadeförsäkringsbolagen. En del av den ökade skattekostnaden kan förväntas bäras av försäkringsgivarna och försäkringstagarna. Eftersom män kan antas äga tillgångar till ett större värde kan det vara så att de träffas i en lite större utsträckning när det gäller försäkringstagare. Detta gäller även ägandet i försäkringsbolagen.

Bland försäkringstagarna berörs både fysiska och juridiska personer. För juridiska personer som är försäkringstagare gäller enligt samma resonemang som ovan att män även i detta fall påverkas negativt i större omfattning än kvinnor. Försäkringstagare som är fysiska personer kan antas vara mer jämnt fördelade mellan könen och eventuella på försäkringstagaren överväldade ökade kostnader av förslagen blir därmed på den punkten också mer jämnt fördelat mellan kvinnor och män.

Vad gäller övriga effekter av förslagen bedöms dessa som försumbara.

13.10 Förslaget om tillfällig begränsning av underskottsavdrag för juridisk personer

13.10.1 Beskrivning av förslaget

Avdragsrätten för tidigare års underskott föreslås att tillfälligt begränsas. Juridiska personers avdrag för tidigare års underskott föreslås uppgå till högst ett belopp som motsvarar 50 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget. Detta betyder att ett bolag som har ett överskott av näringsverksamheten på 100 miljoner kronor år ett och på 100 miljoner kronor år två och tidigare underskott på 100 miljoner kronor får – så länge den tillfälliga avdragsbegränsningen är på plats – dra av 50 miljoner kronor år ett och sedan 50 miljoner kronor år två. Skattebasen blir 50 miljoner kronor år ett och 50 miljoner kronor år två. Den sammanlagda skattebasen blir 100 miljoner kronor. Den sammanlagda skattebasen skiljer sig inte ifrån dagens regler i nominella termer utan tidigareläggs bara. Den tillfälliga begränsningen av avdragsrätten för tidigare års underskott för juridiska personer bör tillämpas för beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2018 och före den 1 juli 2020 för EBIT-regeln och före den 1 juli 2021 för EBITDA-regeln. Till den del underskottet inte får dras av, rullas det vidare och får användas följande år i den utsträckning förutsättningarna för det är uppfyllda.

Skälet till förslaget är att bidra till det kortfristiga finansieringsbehovet som uppstår i samband med införandet av en generell ränteavdragsbegränsningsregel (i form av en EBIT- eller EBITDA-regel) och sänkningen av bolagsskatten. Förslaget leder till att fler bolag kommer att ha ett positivt överskott från näringsverksamheten. Det innebär att fler företag kommer in i en skattebetalande position – bortsett från sparade underskott – jämfört med i dag. Samtidigt kommer underskotten att användas under en längre tid. En del bolag som på grund av en generell ränteavdragsbegränsning kommer in i en skattebetalande position kan ha stora underskott som kvarstår från tidigare beskattningsår. Om inte underskottsavdragen begränsas för dessa bolag kommer deras skattebetalningar att vara låga under många år, trots införandet av en generell ränteavdragsbegränsning. Med begränsningen kommer utnyttjandet av underskottsavdraget i stället att sprida sig över en längre tidsperiod, vilket är detsamma som att skattebetalningarna sker närmare införandet av ränteavdragsbegränsningen och bolagsskattesänkningen. Därmed bidrar förslaget till den kortsiktiga finansieringen.

En alternativ lösning hade varit att använda FSK:s förslag att underskott av näringsverksamheten som kvarstår från ett beskattningsår som gått ut före det beskattningsår som börjar närmast efter den 30 juni 2018 ska halveras. En sådan ordning framstår som ett alltför stort ingripande för företagen. En sådan lösning skulle dessutom aktualisera frågan om retroaktiv lagstiftning. Det har inte bedömts som nödvändigt att ta särskild hänsyn till små företag vid reglernas utformning.

13.10.2 Uppgifter om vilka som berörs av regleringen

Förslaget gäller för juridiska personer under beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2018 och före den 1 juli 2020 avseende EBIT-regeln och före den 1 juli 2021 avseende EBITDA-regeln. Det finns 420 000 aktiebolag. Ser man på aktiebolag i FRIDA som har ett överskott år 2015 och som har sparade underskott som är större än 50 procent av överskott som kommer att begränsas av denna regel så berörs cirka 40 000 aktiebolag. Tabellen nedan visar fördelningen mellan olika branscher. I de flesta branscher uppgår andelen som får ett begränsat underskottsavdrag till mellan 9 procent och 13 procent.

Tabell 13.13 Tillfällig begränsning av underskottsavdrag för juridiska personer, antal och andel berörda bolag

Sektor	Antal bolag	Antal bolag som får ett begränsat underskottsavdrag	Andel bolag som får ett begränsat underskottsavdrag
A Jordbruk och jakt samt service i anslutning härtill	7 883	953	12 %
B Utvinning mineral	477	36	8 %
C Tillverkning	24 484	2 885	12 %
D Försörjning av el, gas,	1 587	160	10 %
E Vatten, avlopp, avfall	821	98	12 %
F Bygg	39 552	3 660	9 %
G Handel reparation av motorfordon och motorcyklar	60 171	7 131	12 %
H Transport, magasinering och I Post och kurirverksamhet	14 269	1 579	11 %
I Hotell- och Restaurang	12 916	1 727	13 %
J Information & Kommunikation	24 018	2 161	9 %
K Finansiella tjänster	17 569	1 840	10 %
L Fastighetsverksamhet	34 541	4 293	12 %
M Juridik, ekonomi vetenskap & teknik	77 720	6 596	8 %
N Uthyrning och leasing	13 546	1 342	10 %
O Off förvaltning och P Utbildning	5 964	609	10 %
Q Vård och Omsorg	12 606	745	6 %
R Kultur, Nöje, Fritid	7 539	916	12 %
S Annan serviceverksamhet	5 913	660	11 %
Sektor saknas	57 882	3 035	5 %
Samtliga	419 458	40 426	10 %

Källa: FRIDA och egna beräkningar

13.10.3 Effekter på regelbördan

Förslaget i avsnitt 11.5 innebär i huvudsak att företag som har underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret ska beräkna storleken på det underskottsavdrag som får dras av (50 procent av avdragsunderlaget). Baserat på Tillväxtverkets Regel-

räkaren och SCB:s lönestatistik bedöms det tillkommande arbetet för förslaget ta i genomsnitt cirka fem minuter och utföras av en redovisningsekonom till en genomsnittlig månadslön om 36 800 kronor⁵³ vilket med tillägg för arbetsgivaravgifter, försäkringar och pensionsavsättningar ger en timkostnad om 320 kronor ($36\,800 / 160 \times 1,4$). Detta ger en total kostnad om cirka 1 miljon kronor ($40\,000 \times 5/60 \times 320$).

13.10.4 Förenlighet med EU-rätten

Den föreslagna utformningen av den tillfälliga begränsningen av underskottsavdrag för juridiska personer bedöms vara förenlig med FEUF (se avsnitt 11.5).

13.10.5 Effekter för företagen och konkurrensförhållanden

För företag som har underskott som är större än hälften av årets överskott kommer förslaget att leda till att bolagsskattebetalningar tidigareläggs.

Likviditen minskar för de företag som kommer att betala skatt på grund av regeländringen. Möjligheten till att jämna ut förluster mellan åren försämras något. Emellertid kan företagen anpassa sitt beteende för att minska effekten av regeländringen genom att göra avsättningar till periodiseringsfonden. Det ska också beaktas att förslaget är tillfälligt.

Förslaget förväntas att jämna ut förutsättningarna mellan företag som har stora sparade underskott och sådana som inte har sådana underskott. Företag som har stora sparade underskott som inte kan förväntas användas inom en relativt nära tidsperiod har ceteris paribus lägre kapitalkostnader än företag som är i en skattebetalande position.

Samtidigt är effekten för den redovisade vinsten i koncernredovisningen begränsad. Det skattemässiga värdet av förlusterna som finns i koncernbalansräkningen förändras inte. Förslaget påverkar samtidigt bara företag som har överskott eftersom det är först vid överskott som tidigare års underskott kan användas för att minska årets skattemässiga resultat. Eftersom det även föreslås en bolagsskattesänkning till 20 procent kommer förslagets effekt på likviditeten vara mindre än utan bolagsskattesänkningen. Som mest kommer förslaget att öka bolagsskattebetalningarna så att dessa kan uppgå till 11 kronor för varje 100 kronor som ett företag har i överskott. Tar man hänsyn till bolagsskattesänkningen minskar det till 10 kronor för varje 100 kronor i överskott.

Förslaget måste även ses tillsammans med effekterna av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln. Ränteavdragsbegränsningen leder till att avdragsmöjligheten för negativa räntenetton minskar. Till följd av detta ökar årets överskott. Om dessa företag också har sparade underskott

⁵³ SCB, Genomsnittlig månadslön för yrkesgrupper år 2015 (SSYK 2012).

så kan de även träffas av avdragsbegränsningen för gamla underskott under en övergångsperiod.

Ett långfristigt införande av en sådan begränsning skulle även kunna leda till att skattesystemets mildring av effekterna vid en ekonomisk återhämtning efter en lågkonjunktur försämras något till följd av förslaget. Det beror på att företagen kan komma in i en skattebetalande position tidigare efter en lågkonjunktur. Under lågkonjunkturen kan dock förslaget inte förväntas ha någon effekt eftersom de företag som träffas av en sådan inte kommer ha några överskott. Företagens likviditet kan som följd försämras något under en tid och kan möjligtvis fortfarande kännetecknas av svagare kassaflöden. I stället för att underskotten kommer till användning direkt i anslutning till en lågkonjunktur kommer dessa att användas under en längre tid. Det bör dock beaktas att förslaget är tillfälligt och endast föreslås gälla under två respektive tre år efter införandet av de nya reglerna. Därför bedöms sådana effekter vara försumbara.

13.10.6 Fördelnings- och jämställdhetseffekter

Förslaget om en tillfällig begränsning av underskottsavdragen för juridiska personer förväntas inte få några betydande direkta effekter för vare sig den ekonomiska jämställdheten eller fördelningen i stort. De direkt berörda av förslaget är inte fysiska personer. Däremot ger det upphov till indirekta effekter på företagens ägare. Eftersom män i större utsträckning än kvinnor äger företag kommer de indirekta effekterna av förslaget i större utsträckning att påverka män. Liknande resonemang kan föras vad gäller fördelningseffekter då personer med högre inkomster och större tillgångar och i större omfattning äger företag än personer med lägre inkomster. Ur ett sådant perspektiv kan förslaget förväntas ha en indirekt utjämnande effekt på både ekonomisk jämställdhet och fördelningsmässigt.

Vad gäller övriga effekter av förslaget bedöms dessa som försumbara.

13.11 Sammantagna effekter av förslagen

Hittills har konsekvenserna av förslagen i promemorian främst presenterats ur enskilda perspektiv. I flera fall är det dock tydligt att förslagen har en sammansatt påverkan på företagen. Det rör sig om två alternativa paket med förslag som är avvägda för att fungera i varje paket. En sänkning av bolagsskattesatsen påverkar inte bara företagens totala skattebetalningar, dessa påverkas även av hur tidigare års underskott föreslås få användas. Förslaget om två alternativa ränteavdragsbegränsningar påverkas av förslagen om skatteregler om avtal om finansiell leasing. Förslaget om sänkt expansionsfondsskatt är en följd av förslaget om sänkt bolagsskatt. Förslagen berör dessutom en mycket stor grupp företag. Förslagen om ändrade regler i företagssektorn omfattar i varierande grad alla företagsformer, men främst aktiebolag. Det är inte alla företag som kommer se en direkt påverkan på sin verksamhet; går inte företaget med vinst har bolagsskattesänkningen ingen effekt förrän

verksamheten redovisar ett överskott. Men de förluster som företag har och hur dessa underskott används för att justera vinster kommande år kommer att påverkas. På liknande sätt är det inte alla företag som har räntekostnader och därmed kommer heller inte verksamheten påverkas av förslaget om en ränteavdragsbegränsning. Företaget som sådant omfattas ju dock ändå av de regler som föreslås träda i kraft. Som beskrivs i avsnitt 13.2 omfattas ca 420 000 bolag av bolagsskattesänkningen. Omkring 230 000 av dessa företag betalade bolagsskatt 2014 och skulle direkt beröras av en bolagsskattesänkning. Samtidigt beskrivs i avsnitt 13.3 att samtliga enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag omfattas av sänkningen av expansionsfondsskatten, totalt knappt 800 000 företag. Av dessa påverkas 330 000 direkt av sänkningen av expansionsfondsskatten. Sammantaget är det alltså omkring 1,2 miljoner företag som omfattas av förslagen och av dessa omkring 560 000 företag som direkt påverkas av några av de skattesänkningar som beskrivs i promemorian.

Det är av dessa skäl både motiverat och viktigt att förslagen som beskrivs i promemorian ses som en helhet, särskilt de sammantagna konsekvenserna av förslagen. Den administrativa bördan av förslagen för företagen förväntas öka, men samtidigt förväntas konkurrensförhållanden förbättras ur flera aspekter samtidigt som utjämningen mellan eget och lånat kapital förstärks. Ökningen av neutraliteten inom skattesystemet som – enligt optimalbeskattningsteorin, främst Diamond and Mirlees (1971) – förväntas öka den samhällsekonomiska effektiviteten är större i ett EBIT-system.⁵⁴ Konsekvenserna av förslagen ska även ses ur ett större, internationellt perspektiv. Eftersom förslagen om de två alternativa ränteavdragsbegränsningarna är en direkt effekt av ett EU-direktiv förväntas de svenska skattereglerna för företagssektorn få en förändrad konkurrenssituation internationellt. I avsnittet om de sammantagna effekterna av förslagen i promemorian beskrivs dels de offentligfinansiella effekterna av förslagen, dels hur stor påverkan på de administrativa kostnaderna är. Dessutom diskuteras hur förslagen påverkas av det internationella arbetet mot aggressiv skatteplanering. Hittills har konsekvenserna för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna beskrivits i vissa av konsekvenserna av förslagen. I detta avsnitt ges även samlad bedömning av förslagets konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.

13.11.1 Förslagets samlade effekter för företagssektorn

Det är förenat med betydande svårigheter att göra och beskriva en heltäckande bedömning av hur förslagen – sedda vart och ett för sig eller tillsammans – påverkar förutsättningarna för att bedriva näringsverksamhet. Det beror på att förhållandena mellan olika företag (sett mot bakgrund av t.ex. verksamhetens storlek, organisation, inriktning,

⁵⁴ Diamond, Peter A., and James A. Mirrlees. "Optimal taxation and public production I: Production efficiency." *The American Economic Review* 61.1 (1971): 8–27.

utvecklingsskede, lönsamhet och ekonomiska ställning) skiljer sig åt i sådan hög grad att en bedömning av det aktuella slaget i stort sett behöver göras per företag – inte per utvecklingsskede, per sektor e.d. – för att ge en rättvisande bild av förslagets effekter för företagen. Ovan nämnda svårigheter att göra en heltäckande bedömning förstärks av att promemorian innehåller två alternativa förslag på en generell ränteavdragsbegränsning.

I stället bör bedömningen av hur förslagen påverkar förutsättningarna för att bedriva näringsverksamhet i första hand inriktas på en prövning av om förslagen – sedda vart och ett för sig eller tillsammans – leder till ökade skattekostnader för företagen (ökning/sänkning) och i vilken utsträckning dessa förändrade kostnader kan komma att övervältras på kunderna. Den bedömningen får i förekommande fall ske sett mot bakgrund av för förslagen illustrativa, men inte nödvändigtvis för samtliga företag som träffas av förslagen representativa, beskrivningar av förslagets effekter för förutsättningarna för att bedriva näringsverksamhet. I det ligger att det i förekommande fall bara kan göras en mycket översiktlig bedömning av hur förslagen påverkar företag i olika sektorer eller företag som befinner sig i olika utvecklingsskedet. Vid sidan av de effekterna som förslagen förväntas ha på kapitalkostnaderna kan det sägas att förslagen förväntas begränsa skatteplanering via ränteavdrag i företagssektorn.

Det ligger i sakens natur att ett förslag som leder till ökade skattekostnader för vissa företag, t.ex. sådana som träffas av den generella ränteavdragsbegränsningen (EBIT eller EBITDA) och där bolagsskattesatssänkningen inte väger upp för detta, och som inte kan övervältras på kunder, påverkar storleken på och tidpunkten för investeringar i viss utsträckning. Detta eftersom en del av företagen kan ha svårt att ändra sin kapitalstruktur. Samtidigt är skattens storlek bara en av flera faktorer som påverkar företagets investeringar. I det ligger att det i förekommande fall bara kan göras en mycket översiktlig bedömning av hur – dvs. om, när och i vilken utsträckning – förslagen påverkar företagets investeringar.

Förslaget om en sänkning av bolagsskatten omfattar alla företag och minskar kapitalkostnaden för investeringar som finansieras med eget kapital. Förslagen om en EBIT-regel alternativt en EBITDA-regel omfattar 420 000 företag och innebär som utgångspunkt att kostnaderna för lånat kapital ökar för företagen. Samtidigt innebär dessa ränteavdragsbegränsningar i kombination med en sänkning av bolagsskatten en omfördelning av skattebördan. Högt belånade företag förväntas betala mer i bolagsskatt medan lågt belånade företag förväntas betala mindre i bolagsskatt i förhållande till i dag. När det gäller EBITDA-begränsningen så kan den väntas vara något mer fördelaktig för företag med stora avskrivningar och som samtidigt har ett stort negativt räntenetto. För bolag som har nettoräntekostnader och där resultatmåtten EBIT och EBITDA ligger nära storleksmässigt, vilket typiskt sett gäller för tjänsteföretag, leder en EBITDA-begränsning till en betydande ökning av de förväntade skattekostnaderna gentemot dagens skattesystem. I så fall blir ökningen även större än i förhållande till en EBIT-begränsning. Detta beror på att avdragsunderlagen för EBIT-regeln och EBITDA-regeln ligger nära i dessa fall och avdragsutrymmet blir då 35 procent för EBIT-

regeln och 25 procent för EBITDA-regeln, dvs. större ränteavdrag får göras vid tillämpning av den föreslagna EBIT-regeln. Effekten härrör således främst ifrån begränsningen av ränteavdragen från 35 procent av EBIT till 25 procent av EBITDA.

EBIT-förslaget ökar neutraliteten mellan finansiering genom eget och lånat kapital för olika typer av investeringar, vilket är en avsedd effekt av förslagen. Den finansiella risken i ekonomin kan förväntas minska vid en generellt sett lägre belåningsgrad i företagssektorn. Den positiva effekten på neutraliteten är dock mindre för ett EBITDA-system eftersom ett sådant system väntas vara något mer fördelaktigförbelånade företag som investerar i tillgångar som kan skrivas av över en kort tidsperiod (t.ex. maskiner). Eftersom EBIT-förslaget ökar neutraliteten i en större utsträckning förordas att en generell ränteavdragsbegränsning baseras på detta mått.

Ett enskilt företags belåningsgrad är emellertid inte avgörande för hur förslaget påverkar företagets kostnader för lånat kapital. I stället är det förhållandet mellan storleken av avkastningen på arbetande kapital – dvs. balansräkningens totala tillgångar (balansomslutningen) minus räntefria skulder – och storleken av räntan på skulderna som avgör hur företagets kostnader för lånat kapital påverkas av förslaget. För EBITDA-regeln så är det även storleken på avskrivningar som påverkar utfallet. Samtidigt kan även högt belånade företag (med högavkastande investeringar) få betala mindre i bolagsskatt i förhållande till i dag, sett mot bakgrund av att bolagsskatten sänks från 22 procent till 20 procent.

I och med att det är ett företags belåningsgrad – i förhållande till avkastningen på investeringar som finansieras med lånat kapital – som avgör hur företaget påverkas av förslaget, har företagets storlek, antalet anställda i företaget, företagets utvecklingsskede e.d. ingen avgörande betydelse för bedömningen av förslagets effekter för förutsättningarna att bedriva näringsverksamhet. Inom ramen för EBITDA-förslaget kan dock förslaget anses vara något fördelaktigare för företag som har stora avskrivningar i förhållande till ränteavdragen. Det ska i det avseendet framhållas att många små eller medelstora företag har en belåningsgrad sett i förhållande till överskottet av näringsverksamheten som innebär att ränteutgifterna ryms inom avdragsutrymmet för EBIT-regeln och för EBITDA-regeln, dvs. de får dras av fullt ut. Det innebär att de generella ränteavdragsbegränsningarna inte påverkar förutsättningarna för att bedriva näringsverksamhet i dessa företag samtidigt som kapitalkostnaden sänks genom den sänkta bolagsskatten. Till det kommer att företag som befinner sig i ett nystarts- eller utvecklingsskede, och som vanligen även är små, inte sällan har svårt att finansiera investeringar med lånat kapital i en betydande omfattning.⁵⁵ Dessutom kan det läggas

⁵⁵ Avseende finansiella begränsningar se t.ex. Fazzari, S. M., Hubbard, R. G., Petersen, B. C., Blinder, A. S., & Poterba, J. M. (1988). Financing constraints and corporate investment. *Brookings papers on economic activity*, 1988(1), 141–206. Kaplan, S. N. & Zingales, L. (1997). Do investment-cash flow sensitivities provide useful measures of financing constraints? *The Quarterly Journal of Economics*, 112(1), 169–215 & Hadlock, C. J., & Pierce, J. R. (2010). New evidence on measuring financial constraints: Moving beyond the KZ index. *Review of Financial studies*, 23(5), 1909–1940.

till att ett negativt räntenetto alltid får dras av upp till 100 000 kronor enligt den föreslagna förenklingsregeln.

I praktiken kommer EBIT-regeln (35 procent av skattemässig EBIT) och bolagsskattesatssänkningen innebära att ca 10,54 procent av bolag med överskott kommer att betala mer i skatt. Det innebär att ca 89,46 procent av bolagen med överskott har ränteutgifter som ryms inom avdragsutrymmet för EBIT-regeln alternativt att dessa inte har något överskott, dvs. får dras av fullt ut. Om dessa företag har ett överskott kommer bolagsskattesänkningen minska deras skattekostnader och öka incitamentet att göra nya investeringar. När det gäller EBITDA-begränsningen är siffrorna 9,2 procent respektive 90,8 procent.

I och med att förslagen innebär en omfördelning av skattebördan, innebär förslaget å ena sidan att avkastningen på investeringar som finansieras med lånat kapital minskar, dvs. att kostnaderna för lånat kapital ökar. Det kan antas minska företagets skuldfinansierade investeringar (i den utsträckning finansieringskostnaderna inte kan övervältras på kunder). Inom ramen för EBITDA-förslaget kan det dock fortfarande vara fördelaktigt att använda sig av skuldfinansiering. Däremot innebär förslaget att avkastningen på investeringar som finansieras med eget kapital ökar, dvs. att kostnaderna för eget kapital minskar. Bolagsskattesatssänkningen kan förväntas att ha positiva effekter på företagets investeringar. På lång sikt kan förslaget antas ha positiva effekter på företagets investeringar, sett mot bakgrund av att förslaget bör kunna leda till att lånat kapital i viss utsträckning ersätts av eget kapital. Ökade investeringar har som utgångspunkt positiv effekt på sysselsättning och tillväxt. Sammanfattningsvis är det mycket svårt att göra en bedömning av hur förslaget påverkar företagets investeringar både på kort sikt och varaktigt. Det kan dock utgå ifrån att den sammanlagda effekten på investeringar och sysselsättning snarare är positiv än negativ. Dessutom kan förslaget förväntas minska riskerna för ekonomin på grund av att incitamenteten för skuldsättning minskar i företagssektorn.

I nedanstående tabell görs en uppskattning av den sammanlagda effekten av EBIT-begränsningen, bolagsskattesänkningen samt förändringen av underskottsavdragen. Tabell 13.14 baseras på antagandet om att förändringarna införts till årsskiftet 2013/14 och visar vilka effekter förslagen skulle ha fått på företagssektorn då. Under sådana förutsättningar beräknas omkring 279 000 bolag redovisa ett skattemässigt överskott med de nya reglerna. Det är omkring 30 000 bolag som förväntas få en ökning av bolagsskattebetalningarna. Samtidigt är det omkring 250 000 bolag som förväntas få oförändrade bolagsskattebetalningar eller en sänkning av dessa. Tabellen tar inte hänsyn till förändringen när det gäller periodiseringsfonder, säkerhetsreserven, leasingreglerna, primäravdraget och förändringarna avseende de riktade ränteavdragsbegränsningarna.

Tabellen nedan visar att effekten på medianbolaget (sett till alla bolag som har överskott) av införandet av EBIT-begränsningen. Tabellen understryker att effekten av den föreslagna reformen för medianföretaget är relativt liten. Medianföretaget med överskott kommer att se en minskning av bolagsskattebetalningar. Den förväntade skattekostnaden för medianföretaget minskar på grund av bolagsskattesänkningen från 22

procent till 20 procent. Sett till alla företag som har överskott så är det 10,5 procent av bolagen med överskott som beräknas betala mer skatt införandeåret. Det är främst effekten av den temporära begränsningen av underskotten som leder till initialt ökade skattebetalningar. Räkna man på skatteförändringen för basåret 2014 på sätt

$$\text{förändring skatt} = \frac{\text{skatt efter reform} - \text{skatt före reform}}{\text{bolagsskattebas efter reform}}.$$

så är den förväntade förändringen av skattebetalningar omkring - 2 procent av bolagsskattebasen för medianföretaget. Detta kan visas med följande exempel. Om bolagsskattebasen efter reformen är 100 och skatten före reformen var 22 och skatten efter reformen är 20 så uppgår förändringen till -2 procent $(=(20-22)/100)$. Medianökningen av betald skatt är +13 procent av bolagsskattebasen bland de ca 10 procent av företagen som beräknas få betala mer skatt.

Branscher med en hög andel bolag som får en skatteökning sett till förändringarna avseende bolagsskattesatsen, underskotten och ränteadragsbegränsningen som baseras på EBIT är D Försörjning av el, gas (48 procent), L Fastighetsverksamhet (41 procent) E Vatten, avlopp, avfall (21 procent). Branscher där andelen är låg är bl.a. Q Vård och Omsorg (2,3 procent), S Annan serviceverksamhet (2,9 procent), M Juridik, ekonomi, vetenskap & teknik (4,1 procent), H Post- och kurirverksamhet (4,9 procent) och F Bygg (5,5 procent).

Tabell 13.14 Sammanlagda effekter av förändringarna avseende EBIT, användning av förlustavdragen och sänkt bolagsskatt (2014)

	Bolag med överskott		Bolag som kommer att betala mer skatt	
	Antal bolag	Förändring skatt medianbolag (som andel av bolags-skattebasen)	Antal bolag	Andel bolag som andel av bolag med överskott
A Jordbruk och jakt samt service i anslutning härtill	5 842	0,00	1 077	18,4 %
B Utvinning mineral	310	-0,01	54	17,4 %
C Tillverkning	18 057	-0,02	2 270	12,6 %
D Försörjning av el, gas,	972	0,00	467	48,0 %
E Vatten, avlopp, avfall	619	-0,01	130	21,0 %
F Bygg	31 380	-0,02	1 721	5,5 %
G Handel reparation av motorfordon och motorcyklar	41 490	-0,02	3 830	9,2 %
H Post- och kurirverksamhet	102	-0,01	5	4,9 %
H transport och magasin	10 722	-0,01	1 520	14,2 %
I Hotell- och Restaurang	8 594	-0,01	906	10,5 %
J Information & Kommunikation	16 789	-0,02	723	4,3 %
K Finansiella tjänster	10 315	-0,01	1 257	12,2 %
L Fastighetsverksamhet	24 019	0,00	9 868	41,1 %
M Juridik, ekonomi vetenskap & teknik	57 250	-0,02	2 326	4,1 %
N Uthyrning och leasing	9 762	-0,02	640	6,6 %
O Offentlig förvaltning	22	-0,02		0,0 %
P Utbildning	4 263	-0,02	168	3,9 %
Q Vård och Omsorg	10 458	-0,02	244	2,3 %
R Kultur, Nöje, Fritid	4 871	-0,01	333	6,8 %
S Annan service-verksamhet	4 235	-0,02	121	2,9 %
Y Sektor saknas	19 166	0,00	1 772	9,2 %
Alla bolag	279 238	-0,02	29 432	10,5 %

När ränteavdragsbegränsningen baseras på EBITDA så är effekten jämförbar med effekten av en EBIT-begränsning. Även Tabell 13.15 understryker att effekten av den föreslagna reformen för medianföretaget är relativt liten (-0,02). Sett till alla företag som har överskott så är det 9,2 procent av bolagen med överskott som kommer att betala mer skatt införandeåret. Det är främst effekten av den tillfälliga begränsningen av underskotten som leder till ökade skattebetalningar. Medianökningen av skattebetalningar bland bolagen som kommer att betalar mer skatt är 0,10.

Branscher med en hög andel bolag som får en skatteökning sett till förändringarna avseende bolagsskattesatsen, underskotten och ränteavdragsbegränsningen som baseras på EBITDA är L Fastighetsverksamhet (39 procent), D Försörjning av el, gas (29 procent), E Vatten, avlopp, avfall (12 procent). Branscher där andelen är låg är bl.a. Q Vård och Omsorg (2,3 procent), S Annan serviceverksamhet (2,6 procent), M Juridik, ekonomi, vetenskap & teknik (4,0 procent), H Post- och kurirverksamhet (2,9 procent) och F Bygg (4,2 procent).

Tabell 13.15 Sammanlagda effekter av förändringarna avseende EBITDA, användning av förlustavdragen och sänkt bolagsskatt (2014)

	Bolag med överskott		Bolag som kommer att betala mer skatt	
	Antal bolag	Förändring skatt median-bolag (som andel av bolags-skattebasen)	Antal bolag	Andel bolag som andel av bolag med överskott
A Jordbruk och jakt samt service i anslutning härtill	5 842	-0,01	577	9,9 %
B Utvinning mineral	310	-0,01	24	7,7 %
C Tillverkning	18 057	-0,02	1 802	10,0 %
D Försörjning av el, gas,	972	0,00	284	29,2 %
E Vatten, avlopp, avfall	619	-0,01	80	12,9 %
F Bygg	31 380	-0,02	1 324	4,2 %
G Handel reparation av motorfordon och motorcyklar	41 490	-0,02	3 604	8,7 %
H Post- och kurirverksamhet	102	-0,01	3	2,9 %
H transport och magasin	10 722	-0,01	656	6,1 %
I Hotell- och Restaurang	8 594	-0,01	711	8,3 %
J Information & Kommunikation	16 789	-0,02	676	4,0 %
K Finansiella tjänster	10 315	-0,01	1 251	12,1 %
L Fastighetsverksamhet	24 019	0,00	9 328	38,8 %
M Juridik, ekonomi vetenskap & teknik	57 250	-0,02	2 299	4,0 %
N Uthyrning och leasing	9 762	-0,02	512	5,2 %
O Offentlig förvaltning	22	-0,02		0,0 %
P Utbildning	4 263	-0,02	158	3,7 %
Q Vård och Omsorg	10 458	-0,02	237	2,3 %
R Kultur, Nöje, Fritid	4 871	-0,01	278	5,7 %
S Annan serviceverksamhet	4 235	-0,02	111	2,6 %
Y Sektor saknas	19 166	0,00	1 775	9,3 %
Alla bolag	279 238	-0,02	25 690	9,2 %

De sammantagna effekterna av förslagen för lantbruksföretag bedöms bli begränsade i sin omfattning. Till skillnad från andra sektorer utgörs en betydande andel av den ekonomiska aktiviteten inom den primära

sektorn av enskilda näringsidkare snarare än i aktiebolag. Enskilda näringsidkare omfattas inte av den föreslagna ränteavdragsbegränsningen och inte av bolagsskattesänkningen. De omfattas i stället främst av sänkningen av expansionsfondsskatten. Det finns omkring 156 000 enskilda näringsidkare inom jordbruk, skog och fiske år 2014. Dessa har sammanlagt 7 686 anställda och har en nettoomsättning på 43,9 miljarder kronor.

Tabell 13.16 Antal enskilda näringsidkare inom jordbruk, skog och fiske

Sektor	Antal enskilda näringsidkare	Antal anställda i enskilda näringsidkare	Nettoomsättning, enskilda näringsidkare, miljoner kronor
Jordbruk	71 220	6 381	35 151
Skog	83 746	1 253	8 412
Fiske	928	52	314
Summa	155 894	7 686	43 878

Källa: FRIDA och egna beräkningar

Det finns omkring 7 880 aktiebolag som är verksamma inom den primära sektorn jordbruk, skog eller fiske år 2014. Dessa har sammantaget omkring 25 800 anställda. Nettoomsättningen uppgick till omkring 110 miljarder kronor. Införandet av en ränteavdragsbegränsning på 35 procent av EBIT bedöms påverka 1 280 aktiebolag som är verksamma inom jordbruk, skog eller fiske. Dessa bolag som berörs har sammanlagt omkring 7 860 anställda och en nettoomsättning på 25,8 miljarder kronor.

Tabell 13.17 Antal aktiebolag inom jordbruk, skog och fiske och antal bolag där ränteavdragen begränsas av en EBIT 35 %

Sektor	Alla AB inom jordbruk, skog och fiske			AB där ränteavdragen begränsas av EBIT 35 %		
	Antal AB	Antal anställda	Nettoomsättning, miljoner kronor	Antal AB	Antal anställda	Nettoomsättning, miljoner kronor
Jordbruk	4 797	13 434	25 699	816	4 413	8 992
Skog	2 821	11 695	40 552	429	3 247	16 392
Fiske	265	644	1 181	30	199	432
Summa	7 883	25 773	109 547	1 275	7 859	25 816

Källa: FRIDA och egna beräkningar

Införandet av en ränteavdragsbegränsning på 25 procent av EBITDA bedöms påverka 5 35 aktiebolag som är verksamma inom jordbruk, skog eller fiske. Dessa bolag som berörs har sammanlagt omkring 2 370 anställda och en nettoomsättning på 10,5 miljarder kronor.

Tabell 13.18 Antal aktiebolag inom jordbruk, skog och fiske och antal bolag där ränteavdragen begränsas av en EBITDA 25 %

Sektor	Alla AB inom jordbruk, skog och fiske			AB där ränteavdragen begränsas av EBITDA 25 %		
	Antal AB	Antal anställda	Nettoomsättning, miljoner kronor	Antal AB	Antal anställda	Nettoomsättning, miljoner kronor
Jordbruk	4 797	13 434	25 699	395	1 755	3 584
Skog	2 821	11 695	40 552	119	480	6 413
Fiske	265	644	1 181	21	134	550
Summa	7 883	25 773	109 547	535	2 369	10 547

Källa: FRIDA och egna beräkningar

Antalet bolag inom den primära sektorn jordbruk, skog och fiske som beräknas få en minskad skattekostnad är betydligt större än antalet bolag som berörs av ränteavdragsbegränsningen. Detsamma gäller även sett till antalet anställda och nettoomsättningen. Bolagsskattesänkningen beräknas minska skattekostnaderna för omkring 4 000 aktiebolag inom sektorn jordbruk, skog och fiske. Dessa aktiebolag har sammantaget omkring 13 700 anställda och en nettoomsättning på 35,6 miljarder kronor år 2014.

Tabell 13.19 Antal aktiebolag mm inom jordbruk, skog och fiske som beräknas få sänkt bolagsskatt

Sektor	Antal AB	Antal anställda	Nettoomsättning, miljoner kronor
Jordbruk	2 317	6 910	13 489
Skog	1 534	6 457	21 605
Fiske	142	352	535
Summa	3 993	13 719	35 629

Källa: FRIDA och egna beräkningar

13.11.2 Offentligfinansiella effekter

De flesta av förslagen i denna promemoria påverkar de offentliga finanserna. De delar som har störst påverkan på skatteintäkter i varaktiga termer är sänkningen av bolagsskattesatsen från 22 procent till 20 procent och införandet av en generell ränteavdragsbegränsning som en EBIT- eller EBITDA-regel för de negativa räntenettona. Sänkning av bolagsskattesatsen beräknas minska skatteintäkterna med 10,62 miljarder kronor år 2019.

Förslaget om en ränteavdragsbegränsning som baseras på 35 procent av EBIT beräknas öka skatteintäkterna varaktigt med 9,03 miljarder kronor år 2019. Det bör nämnas att effekterna som presenteras i detta avsnitt främst beräknas som s.k. statistiska effekter med fasta priser och

baser. De beskriver den momentana effekten på skatteintäkterna. De långsiktiga, positiva effekterna som kan förväntas av en sänkt bolagsskatt ingår inte i dessa kalkyler. I Beräkningskonventioner 2017 – Metoder för effektberäkningar vid ändrade skatteregler finns de långsiktiga offentligfinansiella effekterna av förändringar i bolagsskattesatsen och dess självfinansieringsgrad beskrivna. Förslagen kan leda till vissa beteendeeffekter. Företag kan minska sin belåning, minska avsättningarna till periodiseringsfonden eller avsättningarna till säkerhetsreserven. Dessa effekter bedöms dock inte påverka de offentligfinansiella effekterna i någon betydande omfattning.

Eftersom det valda förslaget ska införas den 1 juli 2018 måste hänsyn tas till företagets räkenskapsår och om dessa är kalenderår eller brutna räkenskapsår. År 2014 var det 17,5 procent av alla aktiebolag som hade ett räkenskapsår som började någon gång mellan 1 juli och 31 december. Enligt företagsdata för 2014 står dessa företag för 15,9 procent av bolagsskattebetalningarna.

Samtliga förslagens påverkan på de offentliga finanserna inom ramen för en EBIT-begränsning sammanfattas i Tabell 13.20 nedan. Förslaget som innehåller en ränteavdragsbegränsning som baseras på EBITDA visas i Tabell 13.21. Förslaget om sänkt bolagsskattesats från 22 procent till 20 procent förväntas minska skatteintäkter med ca 1,73 miljarder kronor för 2018, ca 10,80 miljarder kronor för 2019, ca 10,80 miljarder kronor för 2020 och ca 10,80 miljarder kronor för 2021 och ca 10,62 miljarder kronor varaktigt.

Offentlig finansiell effekt av EBIT-paketet

Begränsningen av ränteavdragen till 35 procent av EBIT leder till en positiv offentligfinansiell effekt. Påverkan på de offentliga finanserna ökar under åren 2019–22 då skatteintäkterna beräknas stiga. Anledningen till detta är att vissa företag med negativa räntenetton kan ha stora underskott av näringsverksamhet som kvarstår från föregående beskattningsår. Dessa minskar dock över tid. Förslaget bedöms leda till ökade skatteintäkter om ca 0,99 miljarder kronor för 2018, ca 6,21 miljarder kronor för 2019, ca 9,49 miljarder kronor för 2020 och ca 11,01 miljarder kronor för 2021 och ca 11,99 miljarder kronor varaktigt.

Den föreslagna förenklingsregeln för EBIT-regeln bedöms leda till minskade skatteintäkter med 0,08 miljarder kronor 2018 och 0,50 miljarder kronor åren därefter.

Förslaget avseende en riktad begränsning av ränteavdrag för vissa interna skulder innebär att den nuvarande regeln ersätts med en mindre strikt regel mot ränteavdrag för vissa interna lån. Den offentligfinansiella effekten av regeländringen uppskattas ändå vara begränsad eftersom det införs andra regler som minskar möjligheterna till aggressiv internationell skatteplanering. Det är främst EBIT-regeln och förslaget om avdragsförbud för ränta vid gränsöverskridande situationer som begränsar möjligheten till aggressiv internationell skatteplanering. Förslaget om en riktad begränsning av ränteavdrag för vissa interna skulder beräknas därför leda till en offentligfinansiell effekt på 0,00 miljarder kronor de närmaste åren och även varaktigt.

Förslaget om avdragsförbud för ränta på vissa skulder vid gränsöverskridande situationer syftar till att motverka effekterna av hybrida mismatchningar i ett globalt perspektiv och inte utifrån varje enskilt land. Det är svårt att bedöma hur företag som ingår i multinationella företagsgrupper kommer att anpassa sig när reglerna införs och därför svårt att beräkna eventuella effekter på de offentliga finanserna av förslaget i ett nationellt perspektiv. Vid en försiktig bedömning beräknas därför förslaget inte påverka skatteintäkterna. I ett mer långsiktigt perspektiv syftar reglerna till att skapa en struktur som gynnar alla länder.

Förslaget om skatteregler om avtal om finansiell leasing inklusive en förenklingsregel beräknas leda till ökade skatteintäkter med ca 0,01 miljarder kronor för 2018, ca 0,05 miljarder kronor därefter och ca 0,05 miljarder kronor varaktigt. Den positiva offentligfinansiella effekten uppstår eftersom avdragsrätten för avskrivningarna påverkas och att en del av räntekostnader begränsas.

Kostnaden för förslaget om värdeminskningsskatt genom primäravdrag för hyreshus ökar i storlek över tid eftersom det för varje år färdigställs nya hyreshus som kan använda sig av avdraget. De offentligfinansiella kostnaderna ökar fram till och med 2021, eftersom primäravdraget kan utnyttjas i fem år. Förslaget beräknas leda till minskade skatteintäkter med ca 0,05 miljarder kronor för 2018, ca 0,49 miljarder kronor för 2019, ca 0,65 miljarder kronor för 2020 och ca 0,81 miljarder kronor för 2021 och ca 0,31 miljarder kronor varaktigt.

Förslaget om ändrade regler för schablonintäkt för avsättning till periodiseringsfond beräknas leda till ökade skatteintäkter med ca 0,07 miljarder kronor för 2018, ca 0,42 miljarder kronor för 2019, ca 0,49 miljarder kronor för 2020 och ca 0,60 miljarder kronor för 2021 och ca 0,40 miljarder kronor varaktigt. Förslaget om återföring av periodiseringsfonder förväntas leda till en positiv offentligfinansiell effekt under sex år. Vid en jämn återföring av avdrag för avsättning över sex år medför en beskattning av återförda periodiseringsfonder ökade skatteintäkter med 0,14 miljarder kronor 2018 och därefter 0,88 miljarder kronor per år under åren 2019–2022.

Enligt 1 kap 6 § lagen om (1995:1560) årsredovisning i försäkringsföretag har försäkringsbolag kalenderår som räkenskapsår. Förslaget om en permanent schablonintäkt på säkerhetsreserven beräknas leda till ökade skatteintäkter först år 2019. För 2015 uppgick säkerhetsreserven hos skadeförsäkringsföretag till 118 miljarder kronor enligt SCB:s företagsdatabas. Förslaget, som påverkas av den prognosticerade statslåneräntan, väntas leda till ökade skatteintäkter på ca 0,57 miljarder kronor för 2019, ca 0,71 miljarder kronor för 2020 och ca 0,81 miljarder kronor för 2021 och ca 0,81 miljarder kronor varaktigt.

Förslaget avseende en tillfällig schablonintäkt på säkerhetsreserven ger först 2019 en positiv offentligfinansiell effekt eftersom försäkringsbolag förväntas ha kalenderår som räkenskapsår. Enligt förslaget ska den särskilda schablonintäkten på säkerhetsreserven tas upp under sex år eller med hela beloppet under det första året. Följden är att den offentligfinansiella effekten beräknas bli 400 miljoner kronor för åren 2019 till och med 2022.

Förslaget om en tillfällig begränsning av underskottsavdrag beräknas leda till ökade skatteintäkter med ca 0,58 miljarder kronor för 2018, ca 3,64 miljarder kronor för 2019, ca 2,68 miljarder kronor för 2020 och ca 0,039 miljarder kronor varaktigt. Den offentligfinansiella effekten avtar med tiden eftersom de föreslagna ränteavdragsbegränsningsreglerna innebär att storleken på företagens underskott kommer att minska.

Nedan sammanfattas i tabellform de offentligfinansiella effekterna, för åren 2018–2021 samt varaktigt, av respektive förslag i avsnitten 5 till 11 i promemorian.

Tabell 13.20 Sammanfattning av offentligfinansiella nettoeffekter för respektive förslag, år 2018 – 2021 samt varaktigt med en EBIT-begränsning
Miljarder kronor, fasta priser

	Netto				
	<i>2018</i>	<i>2019</i>	<i>2020</i>	<i>2021</i>	<i>Varaktigt</i>
EBIT-ränteavdragsbegränsning 35%	0,99	6,21	9,49	11,01	11,99
Sänkt bolagsskatt till 20 %	-1,73	-10,80	-10,80	-10,80	-10,80
Förenklingsregel ränteavdragsbegränsning	0,08	-0,50	-0,50	-0,50	-0,50
Sänkt expansionsfondsskatt till 20 %	0,00	-0,37	-0,01	-0,01	-0,01
Regler för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Riktad begränsning av ränteavdrag för vissa interna skulder	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Skatteregler om avtal för finansiell leasing	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05
Primäravdrag för hyreshus	-0,05	-0,49	-0,65	-0,81	-0,31
Ändrade regler för schablonintäkt för avsättning till periodiseringsfond	0,07	0,42	0,49	0,60	0,59
Återföring periodiseringsfond till 110 procent	0,14	0,88	0,88	0,88	0,09
Ändrade regler för schablonintäkt på säkerhetsreserven	0,00	0,57	0,71	0,81	0,79
Återföring säkerhetsreserven till 110 procent	0,00	0,40	0,40	0,40	0,04
Tillfällig begränsning av underskottsavdrag	0,58	3,64	2,68	0,00	0,17
Reformerad företagsbeskattning, summa	0,13	0,01	2,74	1,64	2,11

Anm.: För samtliga förslag så är brutto- och nettoeffekten densamma. Effekten 2018 påverkas av att reglerna börjar tillämpas 1 juli 2018 (halvårseffekt).

Offentligfinansiell effekt av införandet av EBITDA-paketet

Effekten av införandet av en ränteavdragsbegränsning som baseras på EBITDA visas i tabellen nedan. Den offentligfinansiella effekten skiljer sig från EBIT-förslaget i följande delar: införandet av en generell ränteavdragsbegränsning och tillfällig begränsning av underskottsavdrag. Till skillnad från EBIT-paketet kräver EBITDA-begränsningen till 25 procent att den tillfälliga begränsningen av underskotten finns kvar under tre år. Nedanstående beskrivs de effekterna som skiljer sig från effekten av EBIT-paketet.

Begränsningen av ränteavdragen till 25 procent av EBITDA leder till en positiv offentligfinansiell effekt. Påverkan på de offentliga finanserna ökar under åren 2019–22 då skatteintäkterna beräknas stiga. Anledningen till detta är att vissa företag med negativa räntenetton kan ha stora underskott av näringsverksamhet som kvarstår från föregående beskattningsår. Dessa minskar dock över tid. Förslaget bedöms leda till ökade skatteintäkter om ca 0,99 miljarder kronor för 2018, ca 5,76 miljarder kronor för 2019, ca 8,80 miljarder kronor för 2020 och ca 10,21 miljarder kronor för 2021 och ca 11,12 miljarder kronor varaktigt.

Förslaget om en tillfällig begränsning av underskottsavdrag ska gälla temporärt (två år avseende EBIT-regeln och tre år för EBITDA-regeln). Förslaget beräknas leda till ökade skatteintäkter med ca 0,58 miljarder kronor för 2018, ca 3,64 miljarder kronor för 2019, ca 2,68 miljarder kronor för 2020 och ca 1,39 miljarder kronor för 2021 och ca 0,17 miljarder kronor varaktigt. Den offentligfinansiella effekten avtar med tiden eftersom de föreslagna ränteavdragsbegränsningsreglerna innebär att storleken på företagens underskott kommer att minska.

Tabell 13.21 Sammanfattning av offentligfinansiella nettoeffekter för respektive förslag, år 2018 – 2021 samt varaktigt med en EBITDA-begränsning

Miljarder kronor, fasta priser

	Netto				
	2018	2019	2020	2021	Varaktigt
EBITDA begränsning 25 %	0,99	5,76	8,80	10,21	11,12
Sänkt bolagsskatt till 20 %	-1,73	-10,80	-10,80	-10,80	-10,80
Förenklingsregel räntea- avdragsbegränsning	0,08	-0,50	-0,50	-0,50	-0,50
Sänkt expansionsfondsskatt till 20 %	0,00	-0,37	-0,01	-0,01	-0,01
Regler för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Riktad begränsning av ränteaavdrag för vissa interna skulder	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Skatteregler om avtal för finansiell leasing	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05
Primäraavdrag för hyreshus	-0,05	-0,49	-0,65	-0,81	-0,31
Ändrade regler för schablonintäkt för avsättning till periodiseringsfond	0,07	0,42	0,49	0,60	0,59
Återföring periodiseringsfond till 110 procent	0,14	0,88	0,88	0,88	0,09
Ändrade regler för schablonintäkt på säkerhetsreserven	0,00	0,57	0,71	0,81	0,79
Återföring säkerhetsreserven till 110 procent	0,00	0,40	0,40	0,40	0,04
Tillfällig begränsning av underskottsavdrag	0,58	3,64	2,68	1,39	0,17
Reformerad företagsbeskattning, summa	0,13	-0,44	2,05	2,23	1,24

Anm.: För samtliga förslag så är brutto- och nettoeffekten densamma. Effekten 2018 påverkas av att reglerna börjar tillämpas 1 juli 2018 (halvårseffekt).

13.11.3 Effekter på regelbördan

Förslagen leder till en ökad regelbörda. Regelbördan härrör främst från faktumet att det införs en generell ränteavdragsbegränsning (EBIT alternativt EBITDA) inom ramen för vilken det tas hänsyn till mått från den skattemässiga resultaträkningen. Den generella ränteavdragsbegränsningen kommer att breda bolagsskattebasen, ger utrymme för en sänkning av bolagsskatten samt minskar möjligheterna till skatteplanering med ränteavdrag. Den totala kostnaden för den ökade regelbördan för företagen uppskattas till 97,3 miljoner kronor om ränteavdragsbegränsningen baseras på en EBIT-modell och om man inte räknar med att de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna snävas in. Med en EBITDA-modell uppgår motsvarande kostnader till 129,3 miljoner kronor. Av den totala kostnaden för EBIT-modellen avser 53,0 miljoner kronor initiala kostnader. För EBITDA-modellen uppgår de initiala kostnaderna till 80,0 miljoner kronor. Med initiala kostnader menas temporära kostnader som uppstår som en direkt följd av regeländringen i sig, t.ex. kostnader för att tolka det nya regelverket och bedöma vilka följder det får för den egna verksamheten. Utöver sådana kostnader för att ta in information finns det dock ytterligare initiala kostnader i form av omställning av databaserade system för redovisning och skatter. Sådana kostnader uppstår varje år i och med att skattesatser ändras och regler justeras. När det som i detta fall sker en mer genomgripande förändring av reglerna uppstår det dock en merkostnad. Denna merkostnad har dock inte kunnat uppskattas eftersom det saknas relevant empiriskt underlag över omfattningen av detta slags kostnader.

Av de olika förslagen utgör kostnaderna för den generella ränteavdragsbegränsningen de största. Det beror främst på att det är många företag som berörs och att det rör sig om ett nytt regelverk. Genom den s.k. förenklingsregeln minskar dock dessa kostnader med 33 miljoner kronor.

De riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna, som har kritiserats för att vara oförutsebara och svåra att tillämpa, föreslås få ett mycket snävare tillämpningsområde. Den sammantagna bedömningen är att förslaget förväntas minska regelbördan med 53 miljoner kronor för företag som använder interna lån i affärsmässigt syfte.

**Tabell 13.22 Sammanfattning av förändring i regelbörda för
respektive förslag**
Miljoner kronor

Reform	Förändrad regelbörda		
	Utan förenklingsregel	Med förenklingsregel	Varav Initial kostnad
Avdragsbegränsning enligt en EBIT-modell	+92,0	+78,0	+53,0
Avdragsbegränsning enligt en EBITDA-modell	+124,0	+111,0	+80,0
Sänkt bolagsskatt	0,0	0,0	0,0
Sänkt expansionsfondskatt	0,0	0,0	0,0
Regler för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar	-	-	0,0
Avdragsförbud för ränta på vissa skulder vid gränsöverskridande situationer	0,0	0,0	0,0
Riktad begränsning av ränteavdrag för vissa interna skulder	-53,0	-53,0	0,0 -
Skatteregler om avtal om finansiell leasing	+2,8	+2,8	0,0
Primäravdrag för hyreshus	+0,5	+0,5	
Ändrade regler för schablonintäkt för avsättning till periodiseringsfond	+1,0	+1,0	0,0
Ändrade regler för schablonintäkt på säkerhetsreserven	+0,0	+0,0	0,0
Tillfällig begränsning av underskottsavdrag	+1,0	+1,0	0,0
Samlad effekt med en EBIT-modell	+44,3	+30,3	+53,0
Samlad effekt med en EBITDA-modell	+76,3	+63,3	+80,0

13.11.4 Förslagets effekt på internationell skatteplanering

Förslagen som finns i denna promemoria bygger både på FSK:s ursprungliga förslag och på arbetet mot aggressiv internationell skatteplanering som sker såväl på EU-nivå som på G20- och OECD-nivå inom ramen för BEPS-projektet. Flera forskningsstudier visar att

erodering av skattebaser och vinstförflyttning (BEPS) är ett påtagligt globalt problem och att det har en betydande omfattning.⁵⁶ Även den svenska bolagsskattebasen är utsatt för aggressiv skatteplanering när det gäller multinationella koncerner. Detta har varit skäl för de ränteavdragsbegränsningar som infördes 2009 och 2013. OECD (2015) uppskattar att aggressiv internationell skatteplanering leder till intäktsförluster på omkring 4–10 procent av de globala bolagsskatteintäkterna samtidigt som det uppkommer tydliga skillnader i de effektiva bolagsskattesatserna för de multinationella och inhemska företagen. Skillnaden beräknas av OECD (2015) vara mellan 4 och 8,5 procentenheter. Samtidigt pågår det en internationell konkurrens om skattebaserna.⁵⁷

EU:s åtgärder mot internationell skatteplanering innefattar bl.a. vissa av G20/OECD:s BEPS-rekommendationer. EU:s åtgärder som inriktar sig mot internationell skatteplanering omfattar bl.a. direktivet mot skatteundandraganden⁵⁸ samt direktiven om automatiskt informationsutbyte vad gäller finansiella konton⁵⁹, förhandsbesked⁶⁰ på skatteområdet och land-för-landrapporter.⁶¹

Ett EU-gemensamt införande av åtgärder mot internationell skatteplanering kan förväntas leda till ett antal effekter. En fördel med ett gemensamt införande av åtgärder mot skatteplanering är att detta begränsar möjligheterna till skattekonkurrens mellan EU:s medlemsstater. Om ett land med mindre strikta regler av någon anledning skulle stå utanför en skärpning av lagstiftningen skulle det landet kunna vinna i konkurrenskraft i förhållande till de länder som inför eller redan har striktare regler. Genom att en större grupp länder (t.ex. EU) inför liknande regler minskar risken för den typen av skattekonkurrens. Åtgärderna mot aggressiv internationell skatteplanering förväntas jämna ut spelplanen mellan multinationella företag och inhemska företag. Det blir dessutom svårare för länder att införa särskilt gynnsamma skatte regler i syfte att attrahera en ökad bolagsskattebas från multinationella företag.

Sverige har generellt sett striktare regler för att motverka internationell skatteplanering än många andra medlemsstater inom EU. Några exempel är lagen (1995:575) mot skatteflykt, CFC-regler och uttagsbeskattningsregler. Därför kan det antas att åtgärderna mot skatteplanering kommer

⁵⁶ Se t.ex. Desai, M. A., Foley, C. F., & Hines, J. R. (2004). A multinational perspective on capital structure choice and internal capital markets. *The Journal of Finance*, 59(6), 2451–2487. Dharmapala. What do we Know about Base Erosion and Profit Shifting? A Review of the Empirical Literature. *Fiscal Studies*, 35(4):421–448, 2014.

⁵⁷ OECD (2015), *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris.

⁵⁸ Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion.

⁵⁹ Rådets direktiv (EU) 2014/107 av den 9 december 2014 om ändring av direktiv 2011/16/EU (ang. automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton, DAC 2).

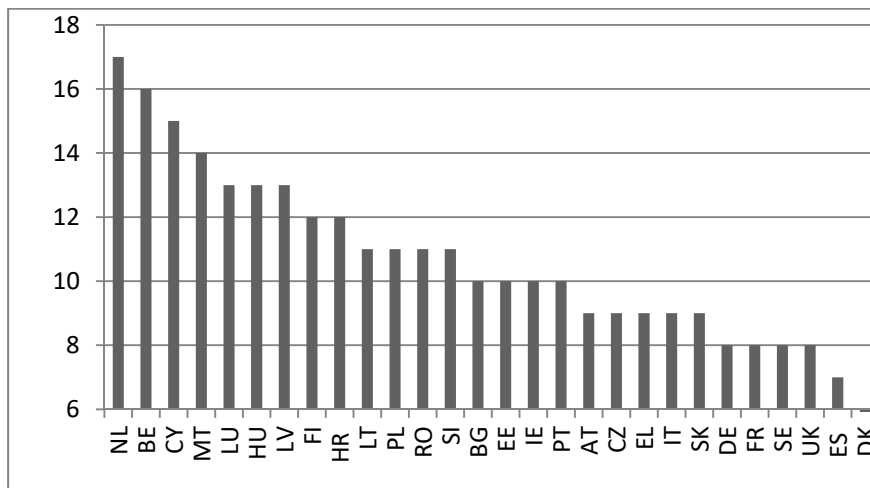
⁶⁰ Rådets direktiv (EU) 2015/2376 av den 8 december 2015 om ändring av direktiv 2011/16/EU (ang. utbyte av upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning, DAC3).

⁶¹ Rådets direktiv (EU) 2016/881 av den 25 maj 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU (ang. land-för-land-rapportering, DAC 4).

att innebära relativt sett mildare justeringar av svensk lagstiftning än för många andra medlemsstater när de fullföljer sina åtaganden. Denna bild återspeglas i en av EU-kommissionen beställd studie som presenteras i januari 2016. I Ramböll (2016)⁶² görs en sammanställning över hur utsatt ett lands skattesystem är för internationell skatteplanering. Ju högre ATD-nivå, desto lättare bedöms det vara att utnyttja ett lands skattesystem för internationell skatteplanering. I diagrammet nedan redogörs för de ATD-nivåer som Ramböll tagit fram för EU:s medlemsstater.

Diagram 13.23. ATD-nivå EU:s medlemsstater

En hög ATD-nivå indikerar hög känslighet för internationell skatteplanering



Källa: Ramböll (2016)

ATD-nivåerna visar att skattesystemen i Nederländerna, Belgien och Cypern i hög grad kan utnyttjas för aggressiv skatteplanering. Danmark, Spanien, Storbritannien, Sverige m.fl. har däremot regler som är svårare att utnyttja. Det kan alltså förväntas att flera andra medlemsstater, på grund av de internationella åtagandena, kommer att behöva göra större skärpningar av sina skattesystem än Sverige, vilket kan förväntas stärka Sveriges relativa konkurrenskraft inom EU. Detta skulle öka Sveriges möjligheter att attrahera investeringar inom EU. Samtidigt kan dock EU:s åtgärder mot internationell skatteplanering minska unionens skattemässiga konkurrenskraft i förhållande till tredjeland i den mån dessa länder inte har eller inför motsvarande regler för att motverka aggressiv internationell skatteplanering.

⁶² Taxation paper No 61: Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators. Final report.

Det är förenat med betydande svårigheter att uppskatta den fiskala effekten av att åtgärder införs på ett koordinerat sätt och även att uppskatta effekten för företagen. Den främsta anledningen är att aggressiv internationell skatteplanering är mycket svår att mäta och identifiera. Det är också osäkert hur lagstiftningen i andra länder kommer att se ut. Vidare är det svårt att skilja mellan legitima ekonomiska aktiviteter och aggressiv skatteplanering (Dharampala, 2004).⁶³ Ökad transparens rörande företagens gränsöverskridande verksamhet kommer att vara ett viktigt resultat av arbetet mot aggressiv internationell skatteplanering. Den ökade transparensen kan som Pomeranz (2015) och Bø et al (2015) visar anses vara en nyckel till att minska aggressiv internationell skatteplanering. Samtidigt kommer de större krav som ställs på multinationella företag när det gäller transparens att leda till högre administrativa kostnader för dessa.⁶⁴

Förslaget om en generell ränteavdragsbegränsningsregel i EU-länderna kan väntas ge en relativt stor offentligfinansiell effekt samt en begränsad effekt på Sveriges konkurrenskraft jämfört med vad som kan förväntas vid ett unilateralt införande. Detta eftersom spelplanen jämnas ut när det finns en gemensam minsta standard för ränteavdragsbegränsningsregler inom EU. Dessutom finns det krav på regler för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar och att räntekomponenten i finansiell leasing ska omfattas av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln. Vidare minskar den sänkta bolagsskattessatsen incitamenten till aggressiv skatteplanering i Sverige. Bolagsskattessänksänkning ger därmed de multinationella företagen större incitament att redovisa vinster i Sverige.

Sammanfattningsvis kan ett koordinerat införande av åtgärder mot aggressiv skatteplanering förväntas påverka den offentligfinansiella effekten för Sverige, konkurrenskraften för svenska företag och Sveriges attraktivitet när det gäller investeringar. Det finns tre aspekter som bedöms vara särskilt relevanta. För det första förväntas mindre strikta anpassningar av regelverket i Sverige än i många andra medlemsstater. Dessutom föreslås en sänkt bolagsskattessats motsvarande det utrymme som basbreddningen bedöms medföra. Sammantaget bör detta stärka Sveriges konkurrenskraft och ge incitament till att investera i Sverige. Utöver detta kommer OECD:s BEPS-rekommendationer att leda till förändringar även utanför EU när även andra länder förändrar sin nationella lagstiftning för att motverka skattebaserosering och vinstöverföring. I den mån EU går längre än OECD:s BEPS-rekommendationer kan det ha en negativ effekt på EU:s konkurrenskraft gentemot övriga världen. För Sveriges del kan det antas att en negativ effekt i förhållande till tredjeländer som inte har motsvarande regler

⁶³ Dharampala. What do we Know about Base Erosion and Profit Shifting A Review of the Empirical Literature. *Fiscal Studies*, 35(4):421–448, 2014.

⁶⁴ Pomeranz, Dina. "No taxation without information: Deterrence and self-enforcement in the value added tax." *The American Economic Review* 105.8 (2015): 2539–2569. Bø, Erlend E., Joel Slemrod, and Thor O. Thoresen. "Taxes on the Internet: Deterrence Effects of Public Disclosure." *American Economic Journal: Economic Policy* 7, no. 1 (2015): 36–62.

delvis balanseras av att Sveriges attraktivitet för investeringar inom EU ökar. Eftersom Sverige konkurrerar främst med andra EU-länder om investeringar, är bedömningen att Sveriges konkurrenskraft inom EU väger tyngre än effekterna i förhållande till tredjeland.

13.12 Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

FSK beräknade de initiala kostnaderna för Skatteverket till 16,2 miljoner kronor avseende huvudförslaget (bl.a. i form av ett finansieringsavdrag). Därutöver bedömdes att det skulle tillkomma årliga merkostnader på 16 miljoner kronor. Vidare beräknade FSK att kostnaderna för de allmänna förvaltningsdomstolarna skulle uppgå till 20 miljoner kronor. FSK gjorde bedömningen att effekterna för det alternativa förslaget som lämnades, bl.a. i form av en EBIT-regel, inte avviker i något nämnvärt avseende från de effekter som beräknats för huvudförslaget (se närmare avsnitt 3.1). Jämfört med FSK:s förslag har det aktuella förslaget ändrats i följande avseenden. FSK utgick från en avdragsbegränsning för finansiella kostnader, vilket är en vidare definition av ränteutgifter än den som nu föreslås. Till skillnad mot FSK:s förslag omfattas inte handelsbolag som bara ägs av fysiska personer. De riktade reglerna föreslås behållas men ges ett betydligt snävare tillämpningsområde. Vidare föreslås regler mot vissa hybrida mismatchningar och regler om finansiell leasing. De nya reglerna om hybrida mismatchningar innebär bl.a. att Skatteverket inte behöver angripa vissa upplägg med 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler eller med lagen mot skatteflykt (1995:575).

Därutöver har ett förslag om en förenklingsregel tillkommit som innebär att ränteavdrag alltid får göras för ett negativt räntenetto upp till 100 000 kronor. Detta gäller oavsett storleken på EBIT- eller EBITDA-underlaget. Beloppet gäller sammantaget för en företagsgrupp. Avdrag kan i stället göras för ränteutgifterna enligt huvudregeln, dvs. 35 procent av EBIT respektive 25 procent av EBITDA om det innebär ett högre belopp. Samtidigt ingår inte FSK:s förslag om avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skulder eller förslaget på en schablonintäkt för finansiella företag i denna promemoria. Ytterligare en skillnad är att FSK föreslog att kvarvarande underskott från tidigare år permanent skulle reduceras till hälften. I föreliggande förslag gäller begränsningen bara under en övergångsperiod och innebär att avdrag får göras med 50 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget och att underskott som inte kan utnyttjas får rullas vidare.

Förslaget om värdeminskingsavdrag genom primäravdrag för hyreshus är också nytt i förhållande till FSK:s förslag. Primäravdraget knyter dock an till redan befintliga begrepp i inkomstskattelagen och i den mån förslaget innebär ökade kostnader för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna är de antagligen att betrakta som marginella.

När det gäller kostnaderna för Skatteverket till följd av förslagen är det rimligt att anta att vissa av dem innebär ökade kostnader, medan andra

medför minskade kostnader i förhållande till FSK:s förslag. Hänsyn måste särskilt tas till initiala kostnader för bl.a. information och anpassningar av IT-system. Det finns därför inte anledning att justera de kostnader som FSK sammantaget har beräknat. Regeringen återkommer med en samlad bedömning av Skatteverkets ekonomiska ramar i kommande budgetpropositioner.

För de allmänna förvaltningsdomstolarna gäller att det är svårt att uppskatta den ökade arbetsbelastning som förslagen kan leda till. Det är dock sannolikt att de kommer att innebära viss ökning av måltillströmningen och därmed en något ökad arbetsbelastning. Denna effekt väntas uppkomma först år 2021 när reglerna har hunnit vara i kraft en tid. Vid bedömningen bör följande omständigheter beaktas.

Den föreslagna inskränkningen av tillämpningsområdet för de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna som innebär att de får karaktären av särskilda missbruksregler för interna skulder väntas innebära en betydande lättnad för de allmänna förvaltningsdomstolarna i förhållande till i dag. De nya reglerna mot vissa hybrida mismatchningar innebär att Skatteverket inte behöver angripa vissa upplägg med 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler eller med lagen mot skatteflykt, vilket också innebär en lättnad för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Förslaget på en generell ränteavdragsbegränsningsregel (i form av en EBIT-regel eller en EBITDA-regel) saknar motsvarighet i de nuvarande reglerna och kan därför väntas leda till viss ökad arbetsbelastning för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Den föreslagna förenklingsregeln väntas dock samtidigt begränsa måltillströmningen.

Vidare kan den föreslagna definitionen av ränteutgifter väntas ge en viss ökning av arbetsbelastningen eftersom den är ny, men i betydligt mindre grad än den av FSK föreslagna vida definitionen av finansiell kostnad. Samtidigt bör det noteras att förslaget medför en ökad tydlighet jämfört med i dag då det saknas en definition.

Även förslaget om skatteregler om avtal om finansiell leasing kan väntas leda till något ökad arbetsbelastning eftersom det i dag saknas sådana regler på skatteområdet. Ökningen kan dock antas vara begränsad med hänsyn till den förenklingsregel som föreslås och för att förslaget följer vad som i dag gäller enligt redovisningen för flera av de företag som omfattas.

Åtgärderna som i övrigt föreslås väntas inte leda till någon ökad arbetsbelastning för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Detsamma gäller det föreslagna primäravdraget.

Sammantaget bedöms förslagen innebära ökade kostnader för de allmänna förvaltningsdomstolarna, dock inte i den omfattning som FSK beräknade. De ökade kostnaderna kan därför uppskattas till omkring 15 miljoner kronor årligen fr.o.m. 2021. Regeringen återkommer med en samlad bedömning av domstolarnas ekonomiska ramar i kommande budgetpropositioner.

14 Författningskommentar

14.1 Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

4 §

Ändringarna i *sjätte* och *sjunde styckena* är föranledda av att flera paragrafer i 24 kap. IL har fått en ny benämning.

14.2 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) – Förslag på EBIT-regel (alternativ 1)

2 kap.

1 §

Definitionerna av näringsbetingad andel och vinstandelslån har fått ny placering i 24 kap. Följdändringar har därför gjorts i denna paragraf.

15 §

Ändringen i *första stycket* innebär att hänvisningen till fastighets-taxeringslagen (1979:1152) utökas till att även gälla termen hyreshus. Ändringen är föranledd av den nya 19 kap. 5 a §.

14 kap.

4 §

Tredje stycket är nytt. Av det framgår att ränteutgifter som avses i definitionen i 24 kap. 2 § inte ska räknas in i anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som är upparbetad i den egna näringsverksamheten. Detta motsvarar vad som enligt 4 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554), förkortad ÅRL, får tas upp som en immateriell tillgång. Med anskaffningsvärdet avses detsamma som enligt 4 kap. 3 § ÅRL. En anläggningstillgång tas i redovisningen upp till ett belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (4 kap. 3 § första stycket ÅRL).

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

17 kap.

2 §

Enligt det nya *andra stycket* ska ränteutgifter som avses i 24 kap. 2 § inte räknas in i anskaffningsvärdet. Av ändringen framgår även att detta inte gäller ränteutgifter som är hänförliga till skulder som utgör lager av finansiella instrument. Syftet med att undanta sådana skulder är att endast ränteutgifter som avser övriga lagertillgångar ska omfattas. Bestämmelsen innebär således att upplupna räntor som skuldförs faller utanför. En ränteutgift som uppkommer när ett sådant skuldinstrument värderas till upplupet anskaffningsvärde ingår därmed i det skattemässiga anskaffningsvärdet.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

18 kap.

7 §

Ändringen i *första stycket* innebär att ränteutgifter som avses i definitionen i 24 kap. 2 § inte ska räknas in i anskaffningsvärdet, oavsett hur inventarierna förvärvas. Det gäller både materiella tillgångar och förvärvade immateriella tillgångar, vilket följer av att även sistnämnda tillgångar räknas som inventarier enligt 1 § andra stycket första punkten.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

12 §

Ändringen innebär att en hänvisning har tagits in till de nya bestämmelserna i 20 b kap. om finansiella leasingavtal.

19 kap.

5 a §

Paragrafen är ny. Av *första stycket* framgår att för byggnader som indelas som hyreshus får värdeminskingsavdrag även göras genom ett primäravdrag. Värdeminskingsavdrag genom primäravdrag görs alltså utöver de årliga värdeminskingsavdragen enligt 5 §.

Hyreshus definieras enligt den föreslagna ändringen av 2 kap. 15 § på samma sätt som i fastighetstaxeringslagen. I 2 kap. 2 § fastighets-taxeringslagen definieras hyreshus på följande sätt. Byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre familjer eller till kontor, butik, hotell, restaurang och liknande. Byggnad med förrådsutrymme, som ligger i anslutning till hyreshus och som behövs för verksamheten, ska utgöra hyreshus. Byggnad som är inrättad till bostad och som hör till en tredimensionell fastighet ska utgöra hyreshus om den är inrättad till bostad åt fler än en enda familj. Byggnad som är inrättad till bostad och som hör till ett tredimensionellt fastighetsutrymme ska utgöra hyreshus. Till hyreshus ska dock inte räknas byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre och högst tio familjer, om den ingår i lantbruksenhet.

Avdraget beräknas, i likhet med de årliga värdeminskingsavdragen enligt 5 §, på anskaffningsvärdet och 10 procent av de på avskrivningsplanen upptagna utgifterna kan dras av genom primäravdrag. Av bestämmelsen framgår vidare att primäravdrag görs de fem första åren från det att ett hyreshus färdigställs.

Av *andra stycket* framgår att primäravdraget ska fördelas med 2 procentenheter per år under de fem år som följer från färdigställandet, dvs. med lika delar per år under femårsperioden.

Av bestämmelsen framgår vidare att primäravdrag ska göras inom avskrivningsplanen. Eftersom primäravdraget ska göras utöver de övriga årliga värdeminskingsavdragen så påverkas alltså inte storleken på sådana årliga värdeminskingsavdrag enligt 5 §. Däremot påverkar primäravdraget den tid under vilken de årliga värdeminskingsavdragen enligt 5 § får göras, eftersom byggnaden blir fullt avskriven tidigare.

Att primäravdraget ska beräknas från den tidpunkt då hyreshuset färdigställs innebär att om hyreshuset färdigställs under räkenskapsåret ska primäravdrag för det året justeras i förhållande till detta. Om exempelvis ett bolags räkenskapsår sammanfaller med kalenderår och ett nyuppfört hyreshus färdigställs den 1 juli får primäravdrag göras enbart 312 för halva året. Motsvarande justeringar ska göras om räkenskapsåret är

längre eller kortare än tolv månader eller om femårsperioden från det att hyreshuset färdigställs tar slut under räkenskapsåret.

Primäravdraget är inte knutet till den som uppfört hyreshuset. Den som genom köp, byte eller liknande sätt förvärvar ett hyreshus under femårsperioden från färdigställandet av byggnaden får alltså tillgodoräkna sig återstående primäravdrag. Om exempelvis en ny ägare köper en byggnad på treårsdagen från det att byggnaden färdigställdes får den nye ägaren göra primäravdrag i två år från förvärvet. Den nya ägaren får beräkna primäravdraget på sitt anskaffningsvärde.

Om en byggnad förvärvas genom benefikt fång, dvs. genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på annat liknande sätt, så framgår det redan av 18 § att förvärvaren inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller värdeminskningssavdrag. Primäravdraget är ett avdrag för värdeminskning och om ett hyreshus förvärvas på något av de nu nämnda sätten kommer förvärvaren att inträda i den tidigare ägarens skattemässiga situation även gällande primäravdraget, om förutsättningarna för värdeminskningssavdrag i övrigt är uppfyllda.

Övervägandena finns i avsnitt 10.3.

8 och 9 §§

Ändringarna i paragraferna innebär att ränteutgifter som avses i definitionen i 24 kap. 2 § inte ska räknas in i anskaffningsvärdet.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

15 §

Ändringen innebär att en hänvisning har tagits in till de nya bestämmelserna i 20 b kap. om finansiella leasingavtal.

20 kap.

11 §

Ändringen i *första stycket* innebär att ränteutgifter som avses i definitionen i 24 kap. 2 § inte ska räknas in i anskaffningsvärdet.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

13 §

Ändringen innebär att en hänvisning har tagits in till de nya bestämmelserna i 20 b kap. om finansiella leasingavtal.

20 a kap.

4 §

Ändringen i *andra stycket* innebär att ränteutgifter som avses i definitionen i 24 kap. 2 § inte ska räknas in i anskaffningsvärdet.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

20 b kap.

I kapitlet, som är nytt, finns regler om finansiella leasingavtal. Reglerna ska tillämpas på sådana leasingavtal där den materiella innebörden av avtalet är att det inte är fråga om hyra utan i stället om ett köp av en tillgång i kombination med lån av pengar. Transaktionen ska skattemässigt behandlas utifrån denna utgångspunkt, vilket innebär att leasetagaren ska behandlas som ägare av tillgången och ta upp en skuld

på samma belopp. Leasegivaren ska inte ta upp tillgången i sin balansräkning utan i stället redovisa en fordran. Leasingavgifterna delas upp på en del som avser ränta och en del som avser amortering av skulden/fordringen. För leasetagaren ska räntedelen behandlas som vilken ränta som helst och träffas av avdragsbegränsningarna i 24 kap.

Kapitlet placeras i den allmänna delen om inkomstslaget näringsverksamhet, i anslutning till bestämmelserna om inventarier (18 kap.), byggnader (19 kap.) och markanläggningar och substansminskning (20 kap.)

Övervägandena finns i avsnitt 9.

1 §

Av paragrafen framgår kapitlets tillämpningsområde. Av *första stycket* framgår att kapitlet gäller för lager, inventarier enligt 18 kap. 1 § första stycket, byggnader, markanläggningar och mark som omfattas av avtal om finansiell leasing. Uttrycken ”lager”, ”inventarier”, ”byggnader” och ”markanläggningar” har samma innebörd som vid tillämpning av 17–20 kap. Det är endast vid tillämpningen av 16 § som kapitlet tillämpas på tillgångar som är lager.

Enligt *andra stycket* gäller kapitlet för juridiska personer och svenska handelsbolag.

2 §

Av *första stycket* framgår att en leasetagare inte behöver tillämpa bestämmelserna i kapitlet på rättigheter och skyldigheter enligt ett finansiellt leasingavtal om den sammanlagda skulden som ett företag har för finansiella leasingavtal är mindre än tre miljoner kronor vid utgången av beskattningsåret. Det innebär att en leasetagare inte behöver behandla rättigheter och skyldigheter enligt ett finansiellt leasingavtal som tillgång respektive skuld (nedan kallas detta för att kapitalisera ett avtal). En leasetagare får dock kapitalisera ett visst avtal även om den sammanlagda leasingkulden är mindre än tre miljoner kronor. Om leasetagaren väljer att tillämpa förenklingsregeln och inte kapitalisera ett visst avtal ska hela leasingavgiften dras av. Ingen del kommer då att träffas av avdragsbegränsningarna för ränteutgifter i 24 kap. Å andra sidan kommer leasetagaren inte att skriva av på tillgången. Gränsen på tre miljoner kronor gäller för samtliga företag som ingår i en intressegemenskap. De företag som ingår i en intressegemenskap definieras i 3 §.

Av *andra* och *tredje styckena* framgår att det sätt som ett visst leasingavtal hanteras det första året också ska styra hanteringen under kommande år. Om ett visst avtal inte kapitaliseras det första året ska det inte heller kapitaliseras under kommande år och om ett visst avtal har kapitaliserats det första året ska det också kapitaliseras under kommande år.

Bestämmelsen i *andra stycket* innebär att om förenklingsregeln i första stycket tillämpas på ett visst avtal ska man fortsätta att göra det även om beloppsgränsen överskrids under kommande år. Anta att leasingkulden år 1 uppgår till en miljon kronor, år 2 till två miljoner kronor och år 3 till fyra miljoner kronor samt att förenklingsregeln har tillämpats för alla avtalen under år 1 och 2. Eftersom den sammanlagda leasingkulden år 3

är större än tre miljoner kronor kan förenklingsregeln inte tillämpas längre. De leasingavtal som har ingåtts år 3 ska därför kapitaliseras. Bestämmelsen i andra stycket innebär att de avtal som slöts år 1 och 2 även fortsättningsvis ska behandlas enligt förenklingsregeln. Dessa avtal ska därför inte kapitaliseras. På motsvarande sätt innebär bestämmelsen i tredje stycket att om ett visst leasingavtal har kapitaliserats det år som det ingicks så ska det kapitaliseras även fortsättningsvis oavsett om förenklingsregeln tillämpas för övriga avtal eller inte.

3 §

I paragrafen definieras vilka företag som ska anses ingå i en intressegemenskap. Definitionen har betydelse för förenklingsregeln i 2 §. Av *första strecksatsen* framgår att företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra är företag i intressegemenskap. I fråga om företag som direkt eller indirekt äger andel i ett svenskt handelsbolag, anses företaget och handelsbolaget vara företag i intressegemenskap. Motsvarande gäller om företag direkt eller indirekt äger andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Detta framgår av *andra och tredje strecksatserna*.

4 §

Av paragrafen framgår vad som avses med finansiellt leasingavtal. Med avtal om finansiell leasing avses ett avtal enligt vilket en leasegivare under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte med betalning. Avtalsvillkoren ska dessutom vara sådana att de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång uteslutande eller så gott som uteslutande överförs från leasegivare till leasetagaren. Definitionen, som i och för sig är en fristående skatterättslig definition, har samma innebörd som punkterna 20.2 och 20.3 i BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (i fortsättningen K3). I punkten 20.3 används uttrycket att risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång ”*i allt väsentligt*” överförs från leasegivaren till leasetagaren. Detta uttryckssätt används inte i IL. I stället har uttrycket ”*uteslutande eller så gott som uteslutande*” använts. Övervägandena finns i avsnitt 9.4.

5 §

I paragrafen definieras begreppet minimileaseavgifter. Begreppet definieras något olika för leasetagaren respektive leasegivaren. För båda två gäller att minimileaseavgifterna utgörs av summan av de belopp som ska betalas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden och det restvärde som garanteras av leasetagaren eller av företag som ingår i samma intressegemenskap. Som har kommenterats i avsnitt 9.5.1. görs en avvikelse från ordalydelsen i K3. Avvikelsen innebär att om leasingavgifterna innehåller en rörlig avgift som är jämförbar med en ränteutgift ingår denna rörliga avgift i minimileaseavgifterna enligt den vid avtalets början gällande räntesatsen. Övriga rörliga avgifter, serviceutgifter och skatter ingår inte i minimileaseavgifterna. Förutom dessa poster ska – för leasegivaren – även ett restvärde som har garanterats av en oberoende tredje part ingå i minimileaseavgifterna. Enligt punkt 20.17 i K3 krävs dessutom att den tredje parten som

garanterar restvärdet har ekonomiska förutsättningar att fullfölja åtagandet. Det bedöms inte nödvändigt att ta in en motsvarande skrivning i IL.

6 §

Av paragrafen framgår vad som avses med rörlig avgift. Med rörlig avgift avses den del av leasingavgiften som inte är fast och som beräknas med utgångspunkt från andra faktorer än enbart att tid har förflutit. Begreppet har samma innebörd som begreppet variabel avgift i K3-regelverket. Som exempel på andra faktorer än att tid har förflutit nämns i kommentaren till punkt 20.10 i K3 viss procent av försäljning, nyttjandenivå, prisindex eller marknadsränta.

7 §

I paragrafen definieras begreppet ”verkligt värde”. Detta begrepp används i IL, i 17 kap. 2 § andra stycket. Definitionen är densamma i denna paragraf. Enligt 17 kap. 2 § andra stycket IL avses med verkligt värde detsamma som i 4 kap. 14 a § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554), förkortad ÅRL. 4 kap. 14 a § ÅRL behandlar värdering av finansiella instrument. K3 innehåller ett antal regler för hur det verkliga värdet ska bestämmas. Dessa regler är avsedda att tolka bestämmelsen i 4 kap. 14 a § ÅRL och är alltså inga självständiga regler. Övervägandena finns i avsnitt 9.5.1.

8 §

I paragrafen definieras begreppet nuvärde. Med nuvärde avses det diskonterade värdet av framtida kassaflöden. Begreppet definieras på samma sätt i K3-regelverket. Med diskontering avses att ett framtida belopp justeras med hänsyn till ränta. Tekniken för hur detta går till har behandlats i avsnitt 9.2.2. Termen ”nuvärde” används för att benämna det värde man får när man diskonterar ett belopp till tid noll, dvs. i dag.

9 §

Av paragrafen framgår vad som avses med finansiella leasingavtalets implicita ränta. Begreppet har behandlats i avsnitt 9.5.1.

Med det finansiella leasingavtalets implicita ränta avses den diskonteringsats som för leasegivaren vid avtalets ingående resulterar i att summan av nuvärdet av minimileaseavgifterna och den del av den leasade tillgångens restvärde som inte är garanterat av någon överensstämmer med summan av det verkliga värdet för den leasade tillgången och sådana direkta utgifter som uppkommer till följd av att avtalet ingås. Summan av minimileaseavgifterna och ett eventuellt restvärde som inte garanteras av någon ställs mot tillgångens verkliga värde och direkta utgifter till följd av att avtalet ingås. Den implicita räntan är den räntesats som gör dessa belopp lika stora.

Begreppet har samma innebörd som i K3-regelverket och definieras utifrån leasegivarens situation.

10 §

316 Med marginell ränta avses enligt paragrafen den ränta som leasetagaren skulle ha betalat enligt ett likvärdigt finansiellt leasingavtal med en

oberoende motpart. Om denna räntesats inte kan fastställas, är den marginella låneräntan den räntesats som, vid avtalets ingående, leasetagaren skulle ha betalat för en finansiering genom lån under motsvarande period och med motsvarande säkerhet. I K3 används uttrycket ”motsvarande” i stället för ”likvärdigt” men begreppet har ändå samma innebörd som i K3-regelverket. Begreppet har behandlats i avsnitt 9.5.1.

11 §

Med en sale-and-lease-back-transaktion avses enligt paragrafen att ett företag säljer en tillgång i syfte att företaget självt eller ett företag som ingår i samma intressegemenskap ska leasa tillbaka den genom ett finansiellt leasingavtal. Begreppet har behandlats i avsnitt 9.7.

12 §

Enligt *första stycket* ska en leasetagare behandla rättigheter och skyldigheter enligt ett finansiellt leasingavtal som tillgång och skuld. Tillgången och skulden ska initialt uppgå till samma belopp. Tillgången ska behandlas på samma sätt som övriga tillgångar enligt 18–20 kap. Anskaffningsvärdet ska enligt *andra stycket* vara det lägsta av tillgångens verkliga värde och nuvärdet av minimileaseavgifterna vid tidpunkten för avtalets ingående. Utgifter som direkt kan hänföras till ingående av avtalet ska läggas till anskaffningsvärdet. Av *tredje stycket* framgår att vid beräkning av nuvärdet av minimileaseavgifterna ska avtalets implicita ränta användas (se 9 §). Om avtalets implicita ränta inte kan bestämmas ska leasetagarens marginella låneränta användas (se 10 §).

Övervägandena finns i avsnitt 9.5.1.

13 §

Paragrafen reglerar hur leasingavgifterna hanteras. Enligt *första stycket* ska minimileaseavgifterna enligt 5 § fördelas på ränta respektive amortering av skulden (enligt 11 §). Räntan ska för varje beskattningsår beräknas med ett belopp som motsvarar en fast räntesats för skulden under respektive beskattningsår. Räntan bör beräknas enligt effektiv-räntemetoden, vilket är den metod som tillämpas i K3-regelverket (se avsnitt 9.5.1.).

Andra rörliga avgifter än sådana som ingår i minimileaseavgifterna enligt 3 § ska enligt *andra stycket* dras av som kostnad det beskattningsår de hänför sig till enligt god redovisningssed.

Det belopp som behandlas som ränta enligt första stycket och rörliga avgifter enligt andra stycket som är jämförbara med ränta ska enligt *tredje stycket* omfattas av bestämmelserna i 24 kap 7–31 §§ om begränsningar i avdragsrätten för ränta.

Övervägandena finns i avsnitt 9.5.1.

14 §

En leasegivare ska enligt *första stycket* i stället för den leasade tillgången ta upp en fordran enligt ett finansiellt leasingavtal. Fordringens anskaffningsvärde ska motsvara nuvärdet av summan av minimileaseavgifterna och den del av den leasade tillgångens restvärde som inte garanteras av någon och som tillfaller leasegivaren när avtalet upphör.

Nuvärdet beräknas enligt *andra stycket* utifrån avtalets implicita ränta (se 9 §).

Övervägandena finns i avsnitt 9.6.1.

15 §

Av paragrafen framgår att en leasegivare ska fördela ränteintäkten enligt ett finansiellt leasingavtal så att en jämn förräntning erhålls på den vid varje tidpunkt kvarstående fordringen enligt 14 §. Fördelningen ska ske på samma sätt som framgår av K3-regelverket.

Övervägandena finns i avsnitt 9.6.1.

16 §

I paragrafen finns en avskattningsregel som ska gälla för tillverkare och återförsäljare. Regeln blir tillämplig om den leasade tillgången är lager hos företaget när leasingavtalet ingås. I så fall ska leasegivaren ta upp en intäkt som uppgår till samma belopp som fordringen enligt 14 §. Detsamma gäller om tillgången inte är lager hos företaget men någon gång har varit lager hos ett företag som ingår i samma intressegemenskap. Den leasade tillgångens skattemässiga värde ska dras av som kostnad.

Övervägandena finns i avsnitt 9.6.2.

17 §

I paragrafen regleras vad som ska gälla för sale-and-lease-back-transaktioner. Den vinst eller förlust som uppkommer vid en sådan transaktion ska tas upp respektive dras av linjärt över leasingperioden.

Övervägandena finns i avsnitt 9.7.

24 kap.

1 §

Ändringarna i paragrafen är en följd av att nitton nya paragrafer, 24 kap. 2 och 14–31 §§, införs i kapitlet. Bestämmelsen i *tredje stycket* flyttas till 2 § andra stycket.

2 §

Paragrafen är ny.

Första stycket innehåller en definition av vad som avses med "ränteutgifter" vid tillämpning av 24 kapitlet. Det innebär att samma definition gäller för bestämmelsen om efterställda skulder i 7 §, bestämmelserna om vinstandelslån i 8–13 §§, avdragsförbudet för ränta vid gränsöverskridande situationer i 14–17 §§, bestämmelserna om avdragsrätt för ränta på vissa skulder till företag i intressegemenskap i 18–22 §§ och bestämmelserna om den generella avdragsbegränsningen för negativa räntenetton i 23–31 §§. Med "ränteutgifter" avses ränta i ekonomisk mening. Vidare avses med "ränta" det belopp som låntagaren betalar till långivaren utöver kapitalbeloppet som ersättning för att låna pengar, oavsett den beteckning ersättningen har getts av avtalsparterna.

Definitionen motsvarar vad som följer av rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion

318 (direktivet mot skatteundandraganden). Där framgår det att med uttrycket

”lånekostnader” avses (se artikel 2.1): räntekostnader för alla former av skuld, andra kostnader som ekonomiskt motsvarar ränta och kostnader som uppkommer i samband med införskaffandet av kapital, enligt definitionen i nationell rätt, inbegripet men ej begränsat till betalningar avseende vinstandelslån, tillskriven ränta på instrument som konvertibla obligationer och nollkupongsobligationer, belopp enligt alternativa finansieringsarrangemang, t.ex. islamisk finansiering, finansieringskostnadsdelen av betalningar av finansiell leasing, kapitaliserad ränta som ingår i balansräkningsvärdet av en därtill relaterad tillgång, eller nedskrivning av kapitaliserad ränta, belopp som i förekommande fall mäts med hänvisning till avkastningen på finansiering inom ramen för interntprissättningsregler, belopp av fiktiv ränta inom ramen för derivatinstrument eller säkringsarrangemang med anknytning till ett subjekts lån, vissa utländska valutakursvinster och valutakursförluster på lånat kapital och instrument med anknytning till införskaffandet av kapital, garantiavgifter för finansieringsarrangemang, arrangemangsavgifter och liknande kostnader som gäller upplåning av kapital.

Direktivet mot skatteundandraganden baseras på OECD:s BEPS-rekommendationer avseende ränteavdrag (se OECD:s rapport ”OECD (2017), Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris”). I dessa framgår bl.a. att uttrycket ”lånekostnader” inte gäller t.ex. valutakursvinster och -förluster som inte har samband med lånat kapital, ersättning på derivatinstrument och valutasäkringsavtal som inte gäller lånat kapital såsom råvaruderivat, rabatter som inte gäller lånat kapital, leasingavgiften vid operationella leasingavtal eller ersättning för rätten att använda intellektuella rättigheter. Hänsyn ska tas till detta vid tillämpning av definitionen av ränteutgifter enligt denna paragraf.

Som utgångspunkt omfattas inte t.ex. kapitalförluster och motsvarande kapitalvinster samt utdelning på delägarätter och fordringsrätter av begreppet ”ränta”. Utdelning som får dras av enligt 39 kap. 14 och 22–24 §§ omfattas därför inte av ”ränteutgifter”. Inte heller räknas tillskriven ränta på olika slag av avsättningar för framtida förpliktelser i balansräkningen, utfästelse av pension som tryggas genom avsättning i balansräkning i förening med kreditförsäkring eller i förening med kommunal eller statlig borgen eller liknande garanti som ränteutgifter. Detsamma gäller tillskriven ränta på krediter på grund av köp av varor eller tjänster i näringsverksamheten, dvs. leverantörsskulder och motsvarande kundfordringar. Vidare omfattas inte tomträttsavgäld av definitionen.

Vad gäller factoring omfattas inte avgift som fakturainnehavaren betalar för tjänsten när en faktura säljs av definitionen, om fakturföretaget tar över risken för att fakturamottagaren inte betalar. Däremot omfattas en betalning till ett factoringföretag av räntedefinitionen vid olika former av belåning av fakturan. Vidare faller inte kreditförluster samt ned- och uppskrivning av lån in under termen ”ränteutgift”.

Med ”andra utgifter för kredit” avses utgifter som uppstår för att anskaffa lånat kapital. Det gäller t.ex. uppläggningsavgifter, garantiavgifter, kortavgifter, avbetalningstillägg, fast årlig avgift på kreditbelopp för

checkkredit, ränteskillnadsersättning och utgifter för borgen såsom ersättning för borgensåtagande.

Med ”utgifter som är jämförbara med ränta” avses t.ex. dold räntekompensation och ersättningar på finansiella instrument – såsom options-, termins- eller swapavtal, valutakursförluster på lånat kapital såsom lån som ska lämnas, eller bestämmas, i utländsk valuta och valutakursförluster på räntederivat.

Övervägandena avseende första stycket finns i avsnitt 8.2.

I *andra stycket* hänvisas till bestämmelserna om i vilken utsträckning leasingavgifter samt ersättningar i form av livränta och liknande utbetalningar för avyttrade tillgångar behandlas som ränta.

14 §

I paragrafen, som är ny, definieras när företag ska anses vara i intressegemenskap med varandra vid tillämpning av de nya reglerna om avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer. Reglerna om avdragsförbud finns i 15–17 §§ och ska endast tillämpas för företag som är i intressegemenskap med varandra. Definitionen av intressegemenskap begränsar således tillämpningsområdet för avdragsförbudet.

I *första stycket* räknas det upp fyra situationer när företag ska anses vara i intressegemenskap med varandra. Enligt *första punkten* ska företag anses vara i intressegemenskap med varandra om företagen ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § ÅRL. Förenklat innebär årsredovisningslagens koncerndefinition att om ett företag, moderföretaget, innehar mer än hälften av rösterna i en annan juridisk person, dotterföretaget, så ingår företagen i samma koncern. Detsamma gäller om ett företag äger andelar i den juridiska personen och förfogar över mer än hälften av rösterna, har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna. Alla fysiska och juridiska personer som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, koncernredovisning eller delårsrapport kan vara moderföretag. Att koncernen ska vara ”av sådant slag” som anges i 1 kap. 4 § ÅRL innebär att även utländska koncerner omfattas om företagen upprätthåller förbindelser med varandra motsvarande vad som anges i årsredovisningslagen.

Av *andra* och *tredje punkten* följer att företag ska anses vara i intressegemenskap med varandra om ett av företagen, direkt eller indirekt, innehar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i det andra företaget eller om ett av företagen har rätt till minst 25 procent av vinsten i det andra företaget.

Av *fjärde punkten* följer att företag som innehas av en och samma person ska anses vara i intressegemenskap med varandra. Innehavet kan vara direkt eller indirekt och måste avse minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i företagen. Innehavaren kan vara antingen en fysisk eller en juridisk person.

I *andra stycket* anges vad som ska gälla vid bedömningen enligt första stycket om flera personer agerar tillsammans i fråga om innehav av kapitalet eller rösterna i ett annat företag. Agerar flera personer tillsammans ska dessa personer behandlas som en enda person, dvs. deras andel av kapital- eller röstandelarna i företaget ska läggas samman. Vid

tillämpningen av första stycket första till tredje punkten är det juridiska personer som avses. I första fjärde punkten kan det vara såväl fysiska som juridiska personer som agerar tillsammans. Personer kan exempelvis anses agera tillsammans om en person överlåter andelar i ett företag till en annan person som fortsätter agera i enlighet med överlåtarens intressen och önsknings. Ett annat exempel kan vara minoritetsägare som kontrolleras av en och samma person.

Enligt *tredje stycket* ska vid tillämpning av 15 eller 16 §, i stället för 25 procent i första stycket 2–4, 50 procent gälla. I 15 och 16 §§ behandlas hybrida mismatchningar i form av dubbla avdrag respektive med hybrida företag. Se kommentarerna till dessa paragrafer.

Bestämmelserna ansluter till definitionen av termerna kontrollgrupp och närstående i OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2, avsnitt 11) samt termen närstående företag i direktivet mot skatteundandraganden (artikel 2.4) och rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktivet mot skatteundandraganden vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer (ändringsdirektivet, artikel 1.2).

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.

15 §

Paragrafen är ny och föranleds av förslaget om avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer. Den situation som behandlas i paragrafen är när samma ränteutgift får dras av i två stater (dubbla avdrag).

Av *första stycket* följer att ett företag under vissa förutsättningar inte får dra av ränteutgifter om avdrag för samma utgift även får göras av ett företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende och som ingår i samma intressegemenskap. De närmare förutsättningarna anges i *första* och *andra strecksatserna*. För att avdrag inte ska få göras ska någon av strecksatserna vara uppfyllda. Enligt första strecksatsen ska utgiften betalas av företaget i den andra staten. Enligt andra strecksatsen ska utgiften betalas av företaget i Sverige och avdrag inte nekas i den andra staten. Att utgiften ska betalas av företaget innebär att utgiften antingen har betalats eller kommer att betalas av företaget.

I *andra stycket* finns ett undantag från första stycket. Undantaget innebär att avdrag inte ska nekas om den inkomst som företaget i Sverige tar upp även tas upp i den stat där det andra företaget hör hemma i skattehänseende inom tolv månader räknat från utgången av det beskattningsår som ränteutgiften hänförs till. I avsnitt 6.3 finns ett exempel på en situation med dubbla avdrag.

Bestämmelserna ansluter till OECD:s BEPS rekommendationer, (åtgärd 2, avsnitt 6) och ändringsdirektivet (artikel 1.4).

Övervägandena finns i avsnitt 6.3.

16 §

Paragrafen, som är ny, föranleds av förslaget om avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer. Den situation som behandlas i paragrafen är mismatchningar med hybrida företag som innebär att avdrag för en betalning får göras i en stat utan att motsvarande inkomst tas upp till beskattning i den mottagande staten (avdrag utan inkludering). I paragrafen behandlas betalningar gjorda av ett hybrid-

företag och betalningar till ett hybridföretag. Ett hybridföretag är exempelvis ett företag som behandlas som ett eget skattesubjekt enligt lagstiftningen i en stat och som delägarbeskattat enligt lagstiftningen i en annan stat.

Av paragrafen följer att ett företag under vissa förutsättningar inte får dra av ränteutgift till ett företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende och som ingår i samma intressegemenskap. De närmare förutsättningarna anges i *första* och *andra strecksatsen* som båda måste vara uppfyllda. För det första ska inkomst som motsvarar ränteutgiften inte tas upp till beskattning av det andra företaget, dvs. det företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende (*första strecksatsen*). Har inkomsten tagits upp till beskattning av det andra företaget är inte förutsättningarna för att neka avdrag uppfyllda. För det andra ska skälet till att inkomsten inte tas upp till beskattning av det andra företaget vara skillnader i den rättsliga klassificeringen av något av företagen i skattehänseende i Sverige och den andra staten eller i två eller flera andra stater (*andra strecksatsen*). Om inte detta kriterium är uppfyllt föreligger inte någon hybridsituation även om inkomsten inte har tagits upp till beskattning i den andra staten. Att skillnaderna i den rättsliga klassificeringen ska avse något av företagen innebär att antingen företaget med hemvist i Sverige eller det andra företaget kan vara ett hybridföretag.

Paragrafen omfattar med andra ord både situationer med betalningar av ett hybridföretag och betalningar till ett hybridföretag. Skillnaderna i den rättsliga klassificeringen kan uppstå antingen mellan Sverige och den andra staten eller mellan två eller flera andra stater. Se avsnitt 6.3, exempel 1 och 2 för en beskrivning av de situationer som kan uppstå.

Bestämmelserna ansluter till OECD:s BEPS rekommendationer (åtgärd 2, avsnitt 3 och 4) och ändringsdirektivet (artikel 1.4).

Övervägandena finns i avsnitt 6.3.

17 §

Paragrafen, som är ny, föranleds av förslaget om avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer. Den situation som behandlas i paragrafen är mismatchningar med hybrida finansiella instrument som innebär att avdrag för en betalning får göras i en stat utan att motsvarande inkomst tas upp till beskattning i den mottagande staten (avdrag utan inkludering). Som ett exempel kan ett finansiellt instrument anses vara ett hybridinstrument om det behandlas som ett skuldinstrument i en stat och som eget kapital i en annan stat.

Enligt *första stycket* får ett företag inte dra av ränteutgifter till ett företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende och som ingår i samma intressegemenskap om motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning av det andra företaget (*första strecksatsen*) och detta beror på skillnader i den rättsliga klassificeringen av det finansiella instrumentet eller betalningen i skattehänseende i Sverige och den andra staten (*andra strecksatsen*). Både första och andra strecksatsen måste vara uppfyllda.

Av *andra stycket* följer att en inkomst ska anses tas upp till beskattning om den tas upp inom tolv månader räknat från utgången av det beskattningsår som ränteutgiften hänför sig till.

Bestämmelserna ansluter till OECD:s BEPS rekommendationer (åtgärd 2, avsnitt 1) och ändringsdirektivet (artikel 1.4).

Övervägandena finns i avsnitt 6.3.

18 §

Paragrafen är ny och föranleds av förslaget om en särskild avdragsbegränsning för ränta på vissa skulder till företag i intressegemenskap (de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna, se avsnitt 7). I *första stycket* definieras vad som avses med företag vid tillämpning av den riktade begränsningen av ränteavdrag. Definitionen motsvarar den i 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler (10 a § andra stycket). Med ”företag” avses juridiska personer och svenska handelsbolag. Vidare anses också utländska juridiska personer som ”juridiska personer”, t.ex. i utlandet delägarbeskattade juridiska personer (2 kap. 2 § andra stycket, 2 kap. 3 § femte stycket, 5 kap. 2 a § och 6 kap. 8 §). Vad som sägs om svenska handelsbolag gäller också i fråga om europeiska ekonomiska intressegrupperingar (5 kap. 2 § andra stycket IL).

När företag ska anses vara i intressegemenskap med varandra vid tillämpning av 20–22 §§ följer av *andra stycket*. Definitionen är densamma som i 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler (10 a § första stycket)

Övervägandena finns i avsnitt 7.3.2.

19 §

Paragrafen är ny och föranleds av förslaget om en särskild avdragsbegränsning för ränta på vissa skulder till företag i intressegemenskap. Den innehåller en definition av vad som ska behandlas som en delägarrätt vid tillämpning av 21 §. Definitionen är densamma som i 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler (10 a § tredje stycket).

Övervägandena finns i avsnitt 7.3.2.

20 §

Paragrafen är ny och föranleds av förslaget om en särskild avdragsbegränsning för ränta på vissa skulder till företag i intressegemenskap. I paragrafen anges förutsättningarna för när ränteutgifter får dras av avseende skuldförhållanden inom en intressegemenskap. Tillämpningsområdet är detsamma som i 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler (10 b §), dvs. alla interna lån omfattas.

Av *första stycket* framgår att ett företag som ingår i en intressegemenskap bara får dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen under vissa förhållanden och om inte annat följer av *andra stycket* eller 21 §.

Enligt *första strecksatsen* får avdrag göras om det företag som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Vidare framgår det av *andra strecksatsen* att avdrag får göras om det företag som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en stat utanför EES med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet. En motsvarande bestämmelse finns i 2013 års ränteavdrags-

begränsningsregler (den s.k. ventilen för affärsmässigt motiverade förhållanden, 10 e § första stycket). Av *tredje strecksatsen* följer att avdrag också får göras om det företag som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats för inkomsten med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där företaget hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten. Detta motsvarar kriterierna i den s.k. tioprocentsregeln i 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler (10 d § första stycket). Vägledning avseende tillämpning av begreppen ”den som faktiskt har rätt till inkomsten” och det ”hypotetiska testet” finns i prop. 2008/09:65 s. 59 f.

Bestämmelsen i första stycket innebär att räntor på interna skulder som betalas till lågskattejurisdiktioner aldrig får dras av.

Enligt *andra stycket* får ränteutgifterna dock inte dras av om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Med ”uteslutande eller så gott som uteslutande” avses i inkomstskattelagen cirka 90–95 procent upp till 100 procent (se prop. 1999/2000:2 del 1 s. 504).

Vid bedömningen av om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att uppnå en väsentlig skatteförmån bör vägledning hämtas från vad som följer av förarbetena till 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler (se bl.a. prop. 2012/13:1 s. 333 och 334 samt s. 252–254). Där framgår bl.a. att hela skuldförhållandet ska beaktas vid bedömningen, dvs. en prövning ska göras utifrån både gäldenärens och borgenärens perspektiv.

Hänsyn bör exempelvis tas till om det handlar om slussning, kapitalets ursprung, beskattningsnivån hos mottagaren eller om det är egenupparbetade medel som lånas ut. Ett annat exempel är att ett företag som har stora underskott och som saknar medel att låna ut ändå agerar som långgivare genom att en fordran flyttas. Vidare bör det beaktas hur strukturen ser ut och om olika former av hybridinstrument eller hybridföretag har använts på ett sätt som leder till en förmånlig skattesituation. På motsvarande sätt som gäller enligt 2013 års regler ska kortfristiga skulder normalt sett anses vara affärsmässigt motiverade (se bl.a. prop. 2012/13:1 s. 258). Vad som gäller enligt dessa regler avseende normal s.k. cash-pool- och interbanksverksamhet bör även tillämpas fortsättningsvis. I likhet med vad som sägs i prop. 2012/13:1 s. 252 bör det även i fortsättningen tas hänsyn till den särskilda skattesituation som företag som kan göra avdrag för utdelning befinner sig i.

Att finansiering i stället hade kunnat ske genom kapitaltillskott bör beaktas tillsammans med övriga omständigheter vid bedömningen av om skuldförhållandet har uppkommit uteslutande eller så gott som uteslutande för att uppnå en väsentlig skatteförmån. T.ex. bör det beaktas om långgivaren tillskjuter sin fordran till ett annat företag i intressegemenskapen. Andra omständigheter som bör beaktas är skälen för internlånen och nivån på räntan. Även om möjligheten att lämna kapitaltillskott bör ges särskild tyngd vid finansiering av koncerninterna förvärv (jfr t.ex. HFD 2011 ref. 90 I) är det inte en omständighet som i övrigt ska tillmätas större betydelse än andra omständigheter vid bedömningen. Bedömningen av om tillskott kunnat lämnas ska göras på

intressegemenskapsnivå, dvs. inte bara utifrån det långivande och låntagande företaget.

Övervägandena finns i avsnitt 7.3.1.

21 §

Paragrafen är ny och föranleds av förslaget om särskild avdragsbegränsning för ränta på vissa skulder till företag i intressegemenskap. I paragrafen behandlas vad som gäller vid vissa förvärv av delägarätter. Bestämmelserna motsvarar 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler (10 e § andra stycket), med den skillnaden att endast interna förvärv omfattas.

Enligt *första stycket* får avdrag för ränteutgifter som omfattas av 20 § bara göras under vissa förutsättningar. Syftet med bestämmelsen är att när det gäller förvärv av delägarätter så ska det inte vara möjligt att undvika att träffas av begränsningen genom att endast visa att skuldförhållandet inte uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit av skatteplaneringsskäl. Bestämmelsen är avsedd att träffa fall som inte är genuina, dvs. när förvärvet inte väsentligen är affärsmässigt motiverat. Det innebär att ränteutgifterna bara får dras av om förvärvet av delägarätter är väsentligen affärsmässigt motiverat, dvs. i en sådan situation får avdrag inte göras även om ett skuldförhållande inte är av sådan art att det träffas av 20 § andra stycket.

Bestämmelsen omfattar det som enligt 48 kap. 2 § utgör delägarätter eller behandlas som delägarätter (jfr prop. 2008/09:65 s. 49, 50, 83 och 84). Det gäller även om förvärvet avser delägarätter som utgör lagertillgångar. Förvärv av andelar genom nyemission omfattas också av bestämmelserna (HFD 2011 ref. 90 V).

I *andra stycket* finns en bestämmelse om s.k. tillfälliga skulder. Med detta avses situationer då en skuld till ett företag inom intressegemenskapen har ersatt en tillfällig extern skuld. Bestämmelsen innebär – i likhet med vad som följer av första stycket – att en förutsättning för avdrag är att förvärvet är väsentligen affärsmässigt motiverat.

Övervägandena finns i avsnitt 7.3.1.

22 §

Paragrafen är ny och föranleds av förslaget om en särskild avdragsbegränsning för ränta på vissa skulder till företag i intressegemenskap. Paragrafen behandlar vissa skuldförhållanden utanför intressegemenskapen, s.k. back-to-back-lån. En bestämmelse om back-to-back-lån som är avgränsad till vissa förvärv av delägarätter finns 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler (10 c §). Tillämpningsområdet utökas till att gälla alla interna lån.

Även vid tillämpning av bestämmelserna i denna paragraf gäller förutsättningarna för avdrag som följer av 20 §. Detta innebär att endast ränteutgifter som betalas till ”en verklig” mottagare som hör hemma inom EES och i vissa skatteavtalssituationer får dras av. Detsamma gäller om inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där företaget hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten. Ränteutgifter som betalas till lågskattejurisdiktioner får inte dras av.

I likhet med vad som gäller enligt 20 § andra stycket får avdrag dock inte göras om skuldförhållandet har uppkommit uteslutande eller så gott som uteslutande för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Vid tillämpning av bestämmelserna i denna paragraf ska samma omständigheter beaktas som vid bedömningen enligt 20 § andra stycket (se kommentaren ovan). Vid bedömningen av om avdrag ska få göras kan omständigheter som har samband med den externa fordran beaktas. Bedömningen av om förutsättningar för avdrag föreligger ska göras med hänsyn tagen till att förutsättningarna skiljer sig åt något eftersom det är en extern part inblandad (se prop. 2012/13:1 s. 266 ff.).

Vidare gäller samma förutsättningar för avdrag vid förvärv av delägarätter som följer av 21 § första stycket.

Övervägandena finns i avsnitt 7.3.1.

23 §

Paragrafen är ny och föranleds av förslaget i avsnitt 5 om en generell avdragsbegränsning för negativa räntenetton. Av *första stycket* framgår att med ”företag” avses vid tillämpning av avdragsbegränsningen för negativa räntenetton juridiska personer och svenska handelsbolag.

I *andra stycket* anges olika situationer då det inte är fråga om ett ”företag”. Enligt *första strecksatsen* räknas inte ett svenskt handelsbolag som ”företag” om det under hela beskattningsåret bara har ägts av fysiska personer. Av 4 kap. 2 § IL framgår att detta även gäller för ett dödsbo efter en sådan fysisk person. Regeln gäller oavsett om den fysiska personen äger andelarna direkt eller indirekt via ett eller flera andra svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Den omfattar både begränsat och obegränsat skattskyldiga fysiska personer.

Under vissa förutsättningar räknas inte heller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som ”företag”. Det gäller om den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen direkt eller indirekt bara har ägts av obegränsat skattskyldiga fysiska personer. Det indirekta ägandet kan avse ett eller flera andra svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. En förutsättning är att andelarna har ägts under hela beskattningsåret. Detta framgår av *andra strecksatsen*.

Med en ”i utlandet delägarbeskattad juridisk person” avses en utländsk juridisk person vars inkomster beskattas hos delägarare i den utländska stat där personen hör hemma (5 kap. 2 a §). Vad som avses med uttrycket ”utländsk juridisk person” framgår av 6 kap. 8 §.

Med ”beskattningsår” avses enligt *tredje stycket* för svenska handelsbolag räkenskapsåret. Till skillnad från svenska handelsbolag, behandlas utländska juridiska personer, t.ex. i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, vid inkomstbeskattningen som ”juridiska personer”. Det innebär att beskattningsåret för (svenska och utländska) juridiska personer är räkenskapsåret (1 kap. 15 §). Det gäller trots de begränsningar i fråga om skattskyldighet för inkomstskatt som gäller för vissa utländska juridiska personer (se 6 kap. 12 §).

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.7.

I paragrafen, som är ny, anges vad som avses med företag i intressegemenskap vid tillämpning av förenklingsregeln som finns i 26 § andra och tredje stycket. Paragrafen föränleds av förslaget om en generell avdragsbegränsning för negativa räntenetton.

Av *första strecksatsen* framgår att företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra är företag i intressegemenskap.

I fråga om företag som direkt eller indirekt äger andel i ett svenskt handelsbolag, anses företaget och handelsbolaget vara företag i intressegemenskap. Motsvarande gäller om företag direkt eller indirekt äger andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Detta framgår av *andra och tredje strecksatserna*.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.4.

25 §

Paragrafen är ny och föränleds av förslaget om en generell avdragsbegränsning för negativa räntenetton. Av *första stycket* framgår att med "ränteinkomster" avses inkomster som motsvarar ränteutgifter, vid tillämpning av avdragsbegränsningen för negativa räntenetton. Avgörande för prövningen av om en inkomst utgör en "ränteinkomst" är om den skulle utgöra en "ränteutgift" om den som uppbär inkomsten i stället hade haft motsvarande utgift. Vad som avses med ränteutgifter framgår av 2 §. På motsvarande sätt som gäller för "ränteutgifter" avses med "ränteinkomst" ränta i ekonomisk mening. Uttrycken "ränteutgifter" och motsvarande "ränteinkomster" behandlas närmare i avsnitt 8.

I *andra och tredje stycket* definieras vad som är negativt räntenetto respektive positivt räntenetto. Räntenettet är skillnaden mellan ränteutgifter som får dras av och ränteinkomster som ska tas upp. Genom att det ska vara fråga om ränteutgifter som får dras av omfattas inte ränteutgifter som inte får dras av enligt någon av de andra ränteavdragsbegränsningsreglerna i kapitlet. Däremot kan ränteutgifter som inte träffas vid tillämpning av den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln begränsas, eftersom avdrag inte kan göras för mer ränteutgifter än vad som följer av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln.

Övervägandena av vad som avses med negativt respektive positivt räntenetto finns i avsnitt 5.2.2 och 5.2.6.

26 §

Paragrafen är ny och föränleds av förslaget om en generell avdragsbegränsning för negativa räntenetton. Av *första stycket* framgår att ett företag får dra av ett negativt räntenetto högst med ett belopp som motsvarar 35 procent av avdragsunderlaget (avdragsutrymmet). I 27 § anges vad som avses med avdragsunderlaget. Bestämmelsen motsvarar vad som följer av artikel 4.1 och skäl 6 i direktivet mot skatteundandraganden.

I *andra stycket* finns en förenklingsregel som innebär att ett negativt räntenetto i stället får dras av upp till en beloppsgräns om 100 000 kronor. Avdrag enligt denna regel är ett alternativ till att tillämpa första stycket. Beloppsgränsen gäller sammanlagt för företag som är i intressegemenskap enligt 24 § vid tillämpning av förenklingsregeln. Intressegemenskapen får således högst göra avdrag för negativa räntenetton med sammanlagt 100 000 kronor om något av företagen ska

få tillämpa förenklingsregeln. Möjligheten att ha en förenklingsregel framgår av artikel 4.3 i direktivet mot skatteundandraganden.

Enligt *tredje stycket* får förenklingsregeln bara tillämpas om fördelningen av beloppsgränsen inom intressegemenskapen redovisas öppet i inkomstdeklarationen. Sådan redovisning ska ske i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), eller som skulle ha haft det om inte något av företagens bokföringsskyldighet upphör. Som framgår av 23 § tredje stycket räknas räkenskapsåret som beskattningsår för svenska handelsbolag.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.2 och 5.2.4.

27 §

Paragrafen är ny och föranleds av förslaget om en generell avdragsbegränsning för negativa räntenetton. I paragrafen anges vad som är avdragsunderlaget. Av paragrafen följer att avdragsunderlaget utgörs av överskottet av näringsverksamheten före avdrag för negativt räntenetto enligt 26 § och avdrag för kvarstående räntenetto enligt 28 §. Bestämmelsen motsvarar vad som följer av artikel 4.2 i direktivet mot skatteundandraganden.

I 14 kap. 21 § framgår att överskott och underskott i en näringsverksamhet ska beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna. Inkomst som inte ska tas upp till beskattning ingår inte i avdragsunderlaget, t.ex. skattefri utdelning på näringsbetingade andelar.

Avdragsunderlaget ska ökas med ränteutgifter. Vidare ska avdragsunderlaget minskas med ränteinkomster. Det ska också minskas med överskott som belöper sig på andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

Till den del det negativa räntenettet inte får dras av, rullas det vidare.

Avdragsrätten för negativt räntenetto gäller ränteutgifter som i och för sig får dras av. Det gäller t.ex. ränta som får dras av enligt reglerna om vinstandelslån i nya 8–13 §§ och den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln för vissa interna skulder i nya 18–22 §§. På motsvarande sätt gäller att avdragsrätten för negativt räntenetto inte omfattar ränteutgifter som över huvud taget inte får dras av, t.ex. på den grunden att de begränsas enligt reglerna om efterställda skulder (nya 7 §), vinstandelslån (nya 8–13 §§), avdragsförbudet för ränta på vissa skulder vid gränsöverskridande betalningar (nya 14–17 §§), den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln (nya 18–22 §§) eller regeln om oriktig prissättning (14 kap. 19 §).

Bestämmelserna i punkten 12 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna om en tillfällig begränsning av underskottsavdrag för juridiska personer, avsättning till periodiseringsfond i 30 kap. 5 § samt om negativt räntenetto eller kvarstående räntenetto enligt EBIT-regeln i 24 kap. 26 och 28 §§ är alla är kopplade till överskottet av näringsverksamheten. De ska tillämpas i angiven turordning, som innebär följande.

Den tillfälliga begränsningen av tidigare års underskott baseras på resultatet före avsättning till och återföring från periodiseringsfond. Avdraget för tidigare års underskott görs före nämnda dispositioner med periodiseringsfonden. Regeln om avsättning till periodiseringsfond bygger på resultatet före det EBIT-baserade ränteavdraget och före

avdraget för ett rullat kvarstående räntenetto. Avdragsunderlaget för ränteavdraget baseras således på resultatet efter ovan nämnda poster, dvs. tidigare års underskott och avsättning till periodiseringsfond, utom det rullade räntenettet, som över huvud taget inte påverkar något underlag, utan kan föranleda ett avdrag vid sidan av ränteavdraget, om avdragsutrymmet ger utrymme för detta.

Anta att ett aktiebolag har ett överskott av näringsverksamheten (före avdrag för avsättning till periodiseringsfond och före avdraget för negativt räntenetto) som uppgår till 140. I det angivna överskottet av näringsverksamhet ingår ränteutgifter (65) och ränteinkomster (5). Det innebär att det negativa räntenettet uppgår till 60. Underlaget för avsättning till periodiseringsfond utgörs av resultatet före ränteavdrag, 200 ($140+65-5$). Avdrag för avsättning till periodiseringsfond kan därmed göras med 50 ($200 \times 0,25$). Underlaget för ränteavdrag utgörs av resultatet efter avsättning till periodiseringsfond och före ränteavdrag, 150 ($140-50+65-5$). Det innebär att avdragsutrymmet – dvs. 35 procent av avdragsunderlaget – är 52,5 ($= 0,35 \times 150$). Det innebär i sin tur att det negativa räntenettet (60) ska dras av med 52,5. Det negativa räntenetto som inte ryms inom avdragsutrymmet 7,5 ($= 60-52,5$) rullas vidare (kvarstående räntenetto). Överskottet uppgår därefter till 97,5 ($140-50+65-5-52,5$).

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.2.

28 §

Paragrafen är ny och föranleds av förslaget om en generell avdragsbegränsning för negativa räntenetton. I paragrafen anges i vilken utsträckning ett negativt räntenetto som inte har kunnat dras enligt 26 § första stycket ska kunna dras av ett senare beskattningsår. Bestämmelsen motsvarar vad som följer av artikel 4.6 i direktivet mot skatteundandraganden.

Av *första stycket* framgår att om ett negativt räntenetto kvarstår från ett föregående beskattningsår (kvarstående räntenetto) så ska ett företag dra av det kvarstående räntenettet i den utsträckning det ryms inom avdragsutrymmet, minskat med årets avdrag för negativt räntenetto.

Avdrag för kvarstående räntenetto får inte göras senare än det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då det kvarstående räntenettet har uppkommit. Det kvarstående räntenetto som har uppkommit först ska dras av först. Det framgår av *andra stycket*.

Anta att ett aktiebolag har ett kvarstående räntenetto som uppgår till 7,5 (se exemplet ovan i 27 §). Det aktuella beskattningsåret uppgår överskottet av näringsverksamheten (efter avsättning till periodiseringsfond men före avdrag för negativt räntenetto och avdrag för kvarstående räntenetto) till 75. I det angivna överskottet av näringsverksamhet ingår ränteutgifter (30) och ränteinkomster (5). Det innebär att det negativa räntenettet uppgår till 25. Avdragsunderlaget – dvs. överskottet av näringsverksamhet före de aktuella avdragen (75) – ska ökas med ränteutgifter (30) och minskas med ränteinkomster (5). Det innebär att avdragsunderlaget är 100 ($= 75+30-5$) och att avdragsutrymmet – dvs. 35 procent av avdragsunderlaget – är 35 ($= 0,35 \times 100$). Det innebär i sin tur att det negativa räntenettet (25) ska dras av fullt ut och att det kvarstå-

ende räntenettet (7,5) ska dras av. Överskottet uppgår därefter till 67,5 (75+30–5–25–7,5).

Anta i stället att ett företag har ett underskott av näringsverksamheten (före avdrag för negativa räntenetto) som uppgår till 200. I underskottet av näringsverksamheten ingår ränteinkomster (10) och ränteutgifter (50). Det negativa räntenettet är 40 (= 50–10). Eftersom avdragsunderlaget är negativt får det negativa räntenettet (40) inte dras av. Det kvarstående räntenettet får utnyttjas inom fem år efter att det uppkom om avdragsutrymme finns.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.2.

29 §

Paragrafen är ny och föranleds av förslaget om en generell avdragsbegränsning för negativa räntenetton. Av *första stycket* framgår att vid ägarförändringar som innebär att ett företag får ett bestämmande inflytande över ett annat företag, upphör möjligheten att utnyttja kvarstående räntenetto hos det sistnämnda företaget.

Ett företag anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag, om företagen efter ägarförändringen tillsammans utgör en koncern av sådant slag som avses i 1 kap. 4 § ÅRL. Det framgår av *andra stycket*. En motsvarande bestämmelse finns i 14 § och innebörden av vad som avses beskrivs närmare i författningskommentaren till den paragrafen.

Enligt *tredje stycket* är bestämmelsen inte tillämplig om företaget har försatts i resolution enligt lagen (2015:1016) om resolution.

Övervägandena finns in avsnitt 5.2.2.

30 §

Paragrafen är ny och föranleds av förslaget om en generell avdragsbegränsning för negativa räntenetton. Av *första stycket* framgår att ett företag som har ett positivt räntenetto får dra av ett annat företags negativa räntenetto. Avdrag får högst göras med ett belopp som motsvarar företagets positiva räntenetto. Bestämmelsen motsvarar vad som följer av skäl 7 i direktivet mot skatteundandraganden.

Det negativa räntenettet hos ett annat företag får inte dras av till den del det har dragits av på annat sätt. Det framgår av *andra stycket*.

Ett avdrag som ett företag med positivt räntenetto gör enligt första stycket ska minska det negativa räntenettet hos det andra företaget i motsvarande utsträckning. Det framgår av *tredje stycket*.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.6.

31 §

Paragrafen, som är ny, föranleds av förslaget om en generell avdragsbegränsning för negativa räntenetton. Av paragrafen framgår att avdrag bara får göras för negativt räntenetto enligt 30 § om båda företagen med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra. Därutöver ska företagen redovisa avdraget öppet i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), eller som skulle ha haft det om inte något av företagens bokföringsskyldighet upphör.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.6.

41 §

Ändringen i paragrafen innebär att uttrycket ”utländskt företag” ersätts med uttrycket ”företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende”. Ändringen föranleds av de nya bestämmelserna om avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer som införs i 15–17 §§ och innebär att samma terminologi används i de olika bestämmelserna om hybrida missmatchningar. Någon materiell ändring är inte avsedd.

25 kap.

2 §

Ändringen i paragrafen är en följd av att det införs en definition av ränteutgifter i 24 kap. 2 §. Av *tredje stycket*, som är nytt, framgår att särskilda bestämmelser som begränsar avdragsrätten för ränta finns i kap. 24. Syftet med tillägget är att tydliggöra att vissa kapitalvinster och kapitalförluster som i och för sig omfattas av 25 kap 3 och 4 §§ kan komma att behandlas som ränteutgift och därmed begränsas enligt bestämmelserna i 24 kap. 2 §, exempelvis vissa räntederivat.

30 kap.

5 §

Ändringen i paragrafen är en följd av att det införs en generell avdragsbegränsning för negativa räntenetton i 24 kap. 23–31 §§.

Ändringen innebär att avdrag för avsättningar till periodiseringsfond görs baserat på ett resultat som inte inkluderar avdraget för negativt räntenetto, dvs. baseras på resultatet innan ränteutgifter respektive räntekomster har beaktats. Detta framgår av *första och andra strecksatsen*. Av *tredje strecksatsen* framgår att underlaget ska minskas med så stor del av handelsbolagets avdragsunderlag som motsvaras av de ränteavdrag som har gjorts i handelsbolaget. Detta innebär att underlaget ska minskas med tretton sjundedelar av ett negativt räntenetto som har dragits av hos ett svenskt handelsbolag eller hos en i utlandet delägarbeskattad juridisk person och som i samma utsträckning som resultatet ska anses belöpa sig på andelarna i dessa.

Bestämmelserna i punkten 12 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna om tillfällig begränsning av underskottsavdrag för juridiska personer, avsättning till periodiseringsfond i 30 kap. 5 § samt om negativt räntenetto eller kvarstående räntenetto i EBIT-regeln i 24 kap. 26 och 28 §§ är alla kopplade till överskottet av näringsverksamheten. De ska tillämpas i angiven turordning (se författningskommentaren till 24 kap. 27 §).

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.2.

6 a §

I paragrafen finns bestämmelser om att en juridisk person som har gjort avsättning till periodiseringsfond ska ta upp en schablonintäkt. Ändringen i *första stycket* innebär att den del av intäktsberäkningen som baseras på statslåneräntan ska beräknas till statslåneräntan i stället för till 72 procent av statslåneräntan.

Övervägandena finns i avsnitt 11.1.

33 kap.

8 §

Ändringen i paragrafen är en följd av att expansionsfondsskatten sänks från 22 procent till 20 procent (se 65 kap. 8 §).

16 §

Ändringarna i *första stycket* är dels en följd av att expansionsfondsskatten sänks från 22 procent till 20 procent (se 65 kap. 8 §), dels en ny hänvisning till första stycket i 12 §.

34 kap.

6, 8, 10, 18 och 20 §§

Ändringarna i paragraferna är en följd av att expansionsfondsskatten sänks från 22 procent till 20 procent (se 65 kap. 8 §).

39 kap.

8 a §

Paragrafen är ny. Av *första stycket* framgår att ett skadeförsäkringsföretag som har en säkerhetsreserv, ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till statslåneräntan vid utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut multiplicerad med säkerhetsreserven vid ingången av beskattningsåret. I första stycket framgår också att statslåneräntan som lägst ska anses vara 0,5 procent.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, ska schablonintäkten justeras i motsvarande mån. Det framgår av *andra stycket*.

Tidigare 8 a § har bytt benämning till 8 b §.

Övervägandena finns i avsnitt 11.3.

50 kap.

5 §

Vid beräkningen av kapitalvinst vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag, ökas anskaffningsutgiften med belopp som tagits upp som den skattskyldiges andel av handelsbolagets inkomster. Ändringen i *första stycket andra strecksatsen* innebär att det beloppet ska minskas med de ränteutgifter och negativa räntenetton som, direkt eller indirekt, belöper sig på andelen och som enligt 24 kap. inte har fått dras av.

Av den nya *tredje strecksatsen* följer att kvarstående räntenetton som har dragits av enligt 24 kap. 28 § och som belöper sig på andelen ska öka anskaffningsutgiften.

Nedan visas genom ett exempel beräkningen av justerad anskaffningsutgift där hänsyn tas till ränteutgifter och negativa räntenetton som inte har dragits av. Justerad anskaffningsutgift är vid årets ingång 100, skattepliktig inkomst är 100 och uttagen från handelsbolaget uppgår till 80. I handelsbolaget finns ett negativt räntenetto om 100, varav 80 dragits av. Ränteavdragsbegränsningen har alltså medfört att det skattemässiga resultatet uppgår till 100 i stället för 80. Det betyder att justerad anskaffningsutgift för delägaren måste minskas med den delen av räntenettet som inte dragits av. Om inte en sådan justering görs skulle

den del av räntenettet som omfattas av ränteavdragsbegränsningen i stället resultera i ett skattemässigt avdrag vid försäljningen av delägarens andel av handelsbolaget. Justerad anskaffningsutgift uppgår i exemplet till 100 ($100 + 100 - 20 + 80$). Justerad anskaffningsutgift uppgår därmed i exemplet till 100 (skattepliktig inkomst + skattemässigt resultat – uttag – räntenetto som inte får dras av = $100 + 100 - 80 - 20$).

Den del av ränteutgiften som inte dragits av (kvarstående räntenetto) får dras av inom sex år om det finns ett avdragsutrymme. Om så sker ska även detta beaktas vid beräkningen av justerad anskaffningsutgift. Detta visas genom ett exempel. Justerad anskaffningsutgift är vid årets ingång 100, skattepliktig inkomst är 100 och uttagen från handelsbolaget uppgår till 120. I handelsbolaget finns ett negativt räntenetto om 60 och ett kvarstående räntenetto om 20. Avdragsutrymmet är 80, vilket betyder att både det negativa räntenettet och kvarstående räntenetto kan dras av fullt ut. Det kvarstående räntenettet har det år det uppstod reducerat den justerade anskaffningsutgiften. För att inte det kvarstående räntenetto återigen, genom det aktuella årets resultat, ska reducera justerad anskaffningsutgift måste det läggas till. Justerad anskaffningsutgift uppgår därmed i exemplet till 100 ($100 + 100 - 120 + 20$). Ändringarna i *första stycket tredje* och *fjärde strecksatserna* och *andra stycket fjärde* och *femte strecksatserna* är en följd av att expansionsfondsskatten sänks från 22 procent till 20 procent (se 65 kap. 8 §).

Övervägandena finns i avsnitten 5.2.7 och 5.5.

65 kap.

8 §

Av ändringen i paragrafen framgår att expansionsfondsskatten sänks från 22 procent till 20 procent. Vid sådant förhållande ska ett mot expansionsfondsskatten svarande belopp dras av från den slutliga skatten vid återföring.

Övervägandena finns i avsnitt 5.5.

10 §

Av ändringen i paragrafen framgår att den statliga inkomstskatten för juridiska personer sänks med 2 procentenheter, från 22 procent till 20 procent.

Övervägandena finns i avsnitt 5.4.

9 kap. 5 §, 24 kap. 8, 13, 33, 34, 36–39, 42 och 43 §§, 25 kap. 12 §, 25 a kap. 23 och 23 a §§, 38 a kap. 23 §, 39 kap. 14 och 23 §§, 48 kap. 27 § och 56 kap. 8 §

Ändringarna är föranledda av att flera paragrafer i 24 kap. har fått en ny benämning.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Av *första punkten* framgår att lagen träder i kraft den 1 juli 2018.

Av *andra punkten* framgår att bestämmelserna i 9 kap. 5 §, 14 kap. 4 §, 17 kap. 2 §, 18 kap. 7 §, 19 kap. 8 och 9 §§, 20 kap. 11 §, 20 a kap. 4 §, 24 kap. 2, 8, 13–31, 33, 34, 36–39, 42 och 43 §§, 25 kap. 2 och 12 §§, 25 a kap. 23 och 23 a §, 30 kap. 5 och 6 a §§, 34 kap. 6, 18 och 20 §§,

39 kap. 8 a, och 8 b, 14 och 23 §§, 48 kap. 27 §, 50 kap. 5 § och 65 kap. 8 och 10 § i sina nya lydelse tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 30 juni 2018. Övergångsbestämmelsen innebär bl.a. att aktiveringsförbuden i 14 kap. 4 §, 18 kap. 7 §, 19 kap. 8 och 9 §§ och 20 kap. 11 § bara gäller ränteutgifter som uppkommer efter ikraftträdandet.

Av *tredje punkten* framgår att den nya bestämmelsen i 19 kap. 5 a § ska tillämpas för byggnader som färdigställs från och med den 1 januari 2017. För hyreshus som färdigställs under tiden 1 januari 2017–30 juni 2018 framgår att primäraavdrag får göras för den delen av femårsperioden från färdigställandet som återstår den 1 juli 2018. Det innebär att för byggnader som färdigställs innan ikraftträdandet, men efter den 31 december 2016, så börjar femårsperioden från färdigställandet att löpa innan ikraftträdandet och primäraavdrag får sedan göras för den vid ikraftträdandet återstående delen av femårsperioden. För ett hyreshus som färdigställs den 1 juli 2017 får primäraavdrag således inte göras det första året av femårsperioden, utan primäraavdrag får i stället göras under det andra till och med det femte året av samma period och med maximalt 8 procent av avskrivningsunderlaget.

Av *fjärde punkten* framgår att det nya 20 b kap. ska tillämpas för finansiella leasingavtal som ingås efter den 30 juni 2018. Vidare framgår att det endast bestämmelserna om beräkning och hantering av räntedelen av leasingavgifterna ska tillämpas för finansiella leasingavtal som har ingåtts före den 1 juli 2018.

Av *femte punkten* framgår att de upphävda bestämmelserna i 24 kap. 10 a–10 f §§ fortfarande gäller för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar före den 1 juli 2018.

Av *sjätte punkten* framgår att för beskattningsår som omfattar längre tid än tolv månader och som börjar före men avslutas efter den 30 juni 2018 får ett negativt räntenetto enligt bestämmelserna i 24 kap. 25–31 §§ som belöper sig på perioden från och med den 1 juli 2018 till och med utgången av det beskattningsåret, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsåret, inte dras av. Det innebär att det negativa räntenettet över huvud taget inte får dras av i det med bestämmelsen avsedda fallet.

Av *sjunde punkten* framgår att vid tillämpning av 30 kap. 7, 8 och 10 a §§ ska avdrag för avsättning till periodiseringsfonder som har gjorts vid beskattningsår som börjar före den 1 juli 2018 återföras med 110 procent av avdraget, om återföringen görs av en juridisk person vid beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2018. Vid tillämpning av bestämmelsen spelar det ingen roll vem som har gjort det faktiska avdraget för avsättning till periodiseringsfond (se 30 kap. 15 § IL). Syftet är att uppnå samma effektiva skattebelastning för avdrag respektive återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond.

Övervägandena finns i avsnitt 11.2.

Av *åttonde punkten* framgår att bestämmelserna i 33 kap. 8 och 16 §§ och 34 kap. 8 och 10 §§ i sina nya lydelse tillämpas första gången för beskattningsåret efter det beskattningsår som börjar närmast efter den 30 juni 2018.

Av *nionde punkten* framgår att för det första beskattningsåret som börjar närmast efter den 30 juni 2018, ska samtliga kvarvarande avdrag för avsättning till expansionsfond som har gjorts enligt äldre bestämmel-

ser anses återförda och genast återavsatta till expansionsfond den 1 juli 2018. 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. Vid bestämmande av det belopp som expansionsfonden högst får uppgå till i samband med omvandlingen av fonden 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. Anledningen till detta är att den skattskyldige inte ska tvingas återföra delar av återavsättningen.

Om den skattskyldige samma år som fonden omvandlas 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.

Av *tionde punkten* framgår att företag med beskattningsår som börjar före men som avslutas efter den 1 juli 2018 får vid tillämpningen av 35 kap. under det beskattningsåret bara göra avdrag högst med 91 procent för koncernbidrag som har lämnats till företag med beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2018.

Av *elfte punkten första stycket* framgår att ett skadeförsäkringsföretag som har en säkerhetsreserv vid ingången av det första beskattningsåret som börjar efter den 30 juni 2018, ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till 10 procent av säkerhetsreserven vid ingången av det beskattningsåret. Schablonintäkten ska tas upp med en sjättedel det första beskattningsåret och med en sjättedel per år under de fem påföljande beskattningsåren eller med hela beloppet under det första beskattningsåret.

Av *elfte punkten andra stycket* framgår att schablonintäkt som inte har tagits upp enligt första stycket ska tas upp till beskattning om företaget upphör att bedriva försäkringsrörelse, skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör, näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, företaget upplöses genom fusion eller fission och annat inte följer av bestämmelserna i 37 kap. 17 § IL eller företaget försätts i konkurs. Förslaget har utformats med 39 kap. 8 a § IL (se prop. 2015/16:15) som förebild.

Övervägandena finns i avsnitt 11.4.

Av *tolfte punkten* framgår att vid tillämpning av 40 kap. 2 § ska, i den utsträckning som det inte finns några begränsningar som avses i den paragrafen, en juridisk persons avdrag för ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret beräknas till högst ett belopp som motsvarar 50 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget

ökat med

- avdrag för negativt räntenetto enligt 24 kap. 26 §, och
- avdrag för kvarstående räntenetto enligt 24 kap. 28 §, och
- avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. 5 §,

minskat med

- återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap.

Bestämmelsen tillämpas för beskattningsåret som börjar efter den 30 juni 2018 och före den 1 juli 2020. Om ett beskattningsår som bestämmelsen ska tillämpas för omfattar kortare eller längre tid än tolv månader, ska bestämmelsen tillämpas också för det därpå följande beskattningsåret.

Till den del underskottet inte får dras av, rullas det vidare och får användas följande år, i den utsträckning förutsättningarna för det då är uppfyllda.

Bestämmelserna i punkten 12 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna, 30 kap. 5 § och 24 kap. 26 och 28 §§ – som alla är kopplade till överskottet av näringsverksamheten – tillämpas i angiven turordning (se författningskommentaren till 24 kap. 27 §).

Anta att ett aktiebolag har ett tidigare års underskott som uppgår till 100. Som förutsättning för exemplet gäller att begränsningar av avdragsrätten för tidigare års underskott inte föreligger enligt t.ex. 40 kap. 9–24 §§. Överskottet av näringsverksamheten (före avdrag för tidigare års underskott) uppgår till 150. Det innebär att underskottet av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret (100) ska dras av med 75 (= $0,5 \times 150$) i stället för 100. Givet att aktiebolaget inte ska göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond, negativt räntenetto eller kvarstående räntenetto (se författningskommentarerna till 24 kap. 26 och 28 §§ och 30 kap. 5 §), uppgår den beskattningsbara inkomsten till 75 (= $150 - 75$) i stället för 50 (= $150 - 100$). Det innebär att bolagsskatt tas ut med 20 procent av 75 i stället för 50.

Övervägandena finns i avsnitt 11.5.

14.3 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) – Förslag på EBITDA-regel (alternativ 2)

2 kap.

1 §

Definitionerna av näringsbetingad andel och vinstandelslån har fått ny placering i 24 kap. Följdändringar har därför gjorts i denna paragraf.

15 §

Ändringen i *första stycket* innebär att hänvisningen till fastighets-taxeringslagen (1979:1152) utökas till att även gälla termen hyreshus. Ändringen är föranledd av den nya 19 kap. 5 a §.

14 kap.

4 §

Tredje stycket är nytt. Av det framgår att ränteutgifter som avses i definitionen i 24 kap. 2 § inte ska räknas in i anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som är upparbetad i den egna näringsverksamheten. Detta motsvarar vad som enligt 4 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554), förkortad ÅRL, får tas upp som en immateriell tillgång. Med anskaffningsvärdet avses detsamma som enligt 4 kap. 3 § ÅRL. En anläggningstillgång tas i redovisningen upp till ett belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (4 kap. 3 § första stycket ÅRL).

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

17 kap.

2 §

Enligt det nya *andra stycket* ska ränteutgifter som avses i 24 kap. 2 § inte räknas in i anskaffningsvärdet. Av ändringen framgår även att detta inte gäller ränteutgifter som är hänförliga till skulder som utgör lager av finansiella instrument. Syftet med att undanta sådana skulder är att endast ränteutgifter som avser övriga lagertillgångar ska omfattas. Bestämelsen innebär således att upplupna räntor som skuldförs faller utanför. En ränteutgift som uppkommer när ett sådant skuldinstrument värderas till upplupet anskaffningsvärde ingår därmed i det skattemässiga anskaffningsvärdet.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

18 kap.

7 §

Ändringen i *första stycket* innebär att ränteutgifter som avses i definitionen i 24 kap. 2 § inte ska räknas in i anskaffningsvärdet, oavsett hur inventarierna förvärvas. Det gäller både materiella tillgångar och förvärvade immateriella tillgångar, vilket följer av att även sistnämnda tillgångar räknas som inventarier enligt 1 § andra stycket första punkten.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

12 §

Ändringen innebär att en hänvisning har tagits in till de nya bestämmelserna i 20 b kap. om finansiella leasingavtal.

19 kap.

5 a §

Paragrafen är ny. Av *första stycket* framgår att för byggnader som indelas som hyreshus får värdeminskingsavdrag även göras genom ett primäravdrag. Värdeminskingsavdrag genom primäravdrag görs alltså utöver de årliga värdeminskingsavdragen enligt 5 §.

Hyreshus definieras enligt den föreslagna ändringen av 2 kap. 15 § på samma sätt som i fastighetstaxeringslagen. I 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen definieras hyreshus på följande sätt. Byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre familjer eller till kontor, butik, hotell, restaurang och liknande. Byggnad med förrådsutrymme, som ligger i anslutning till hyreshus och som behövs för verksamheten, ska utgöra hyreshus. Byggnad som är inrättad till bostad och som hör till en tredimensionell fastighet ska utgöra hyreshus om den är inrättad till bostad åt fler än en enda familj. Byggnad som är inrättad till bostad och som hör till ett tredimensionellt fastighetsutrymme ska utgöra hyreshus. Till hyreshus ska dock inte räknas byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre och högst tio familjer, om den ingår i lantbruksenhet.

Avdraget beräknas, i likhet med de årliga värdeminskingsavdragen enligt 5 §, på anskaffningsvärdet och 10 procent av de på avskrivningsplanen upptagna utgifterna kan dras av genom primäravdrag. Av bestämmelsen framgår vidare att primäravdrag görs de fem första åren från det att ett hyreshus färdigställs.

Av *andra stycket* framgår att primäravdraget ska fördelas med 2 procentenheter per år under de fem år som följer från färdigställandet, dvs. med lika delar per år under femårsperioden.

Av bestämmelsen framgår vidare att primäravdrag ska göras inom avskrivningsplanen. Eftersom primäravdraget ska göras utöver de övriga årliga värdeminskingsavdragen så påverkas alltså inte storleken på sådana årliga värdeminskingsavdrag enligt 5 §. Däremot påverkar primäravdraget den tid under vilken de årliga värdeminskingsavdragen enligt 5 § får göras, eftersom byggnaden blir fullt avskriven tidigare.

Att primäravdraget ska beräknas från den tidpunkt då hyreshuset färdigställs innebär att om hyreshuset färdigställs under räkenskapsåret ska primäravdrag för det året justeras i förhållande till detta. Om exempelvis ett bolags räkenskapsår sammanfaller med kalenderår och ett nyuppfört hyreshus färdigställs den 1 juli får primäravdrag göras enbart för halva året. Motsvarande justeringar ska göras om räkenskapsåret är längre eller kortare än tolv månader eller om femårsperioden från det att hyreshuset färdigställs tar slut under räkenskapsåret.

Primäravdraget är inte knutet till den som uppfört hyreshuset. Den som genom köp, byte eller liknande sätt förvärvar ett hyreshus under femårsperioden från färdigställandet av byggnaden får alltså tillgodoräkna sig återstående primäravdrag. Om exempelvis en ny ägare köper en byggnad på treårsdagen från det att byggnaden färdigställdes får den nye ägaren göra primäravdrag i två år från förvärvet. Den nya ägaren får beräkna primäravdraget på sitt anskaffningsvärde.

Om en byggnad förvärvas genom benefikt fång, dvs. genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på annat liknande sätt, så framgår det redan av 18 § att förvärvaren inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller värdeminskingsavdrag. Primäravdraget är ett avdrag för värdeminskning och om ett hyreshus förvärvas på något av de nu nämnda sätten kommer förvärvaren att inträda i den tidigare ägarens skattemässiga situation även gällande primäravdraget, om förutsättningarna för värdeminskingsavdrag i övrigt är uppfyllda.

Övervägandena finns i avsnitt 10.3.

8 och 9 §§

Ändringarna i paragraferna innebär att ränteutgifter som avses i definitionen i 24 kap. 2 § inte ska räknas in i anskaffningsvärdet.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

15 §

Ändringen innebär att en hänvisning har tagits in till de nya bestämmelserna i 20 b kap. om finansiella leasingavtal.

20 kap.

11 §

Ändringen i *första stycket* innebär att ränteutgifter som avses i definitionen i 24 kap. 2 § inte ska räknas in i anskaffningsvärdet.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

13 §

Ändringen innebär att en hänvisning har tagits in till de nya bestämmelserna i 20 b kap. om finansiella leasingavtal.

20 a kap.

4 §

Ändringen i *andra stycket* innebär att ränteutgifter som avses i definitionen i 24 kap. 2 § inte ska räknas in i anskaffningsvärdet.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

20 b kap.

I kapitlet, som är nytt, finns regler om finansiella leasingavtal. Reglerna ska tillämpas på sådana leasingavtal där den materiella innebörden av avtalet är att det inte är fråga om hyra utan i stället om ett köp av en tillgång i kombination med lån av pengar. Transaktionen ska skattemässigt behandlas utifrån denna utgångspunkt, vilket innebär att leasetagaren ska behandlas som ägare av tillgången och ta upp en skuld på samma belopp. Leasegivaren ska inte ta upp tillgången i sin balansräkning utan i stället redovisa en fordran. Leasingavgifterna delas upp på en del som avser ränta och en del som avser amortering av skulden/fordringen. För leasetagaren ska räntedelen behandlas som vilken ränta som helst och träffas av avdragsbegränsningarna i 24 kap.

Kapitlet placeras i den allmänna delen om inkomstslaget näringsverksamhet, i anslutning till bestämmelserna om inventarier (18 kap.), byggnader (19 kap.) och markanläggningar och substansminskning (20 kap.)

Övervägandena finns i avsnitt 9.

1 §

Av paragrafen framgår kapitlets tillämpningsområde. Av *första stycket* framgår att kapitlet gäller för lager, inventarier enligt 18 kap. 1 § första stycket, byggnader, markanläggningar och mark som omfattas av avtal om finansiell leasing. Uttrycken ”lager”, ”inventarier”, ”byggnader” och ”markanläggningar” har samma innebörd som vid tillämpning av 17–20 kap. Det är endast vid tillämpningen av 16 § som kapitlet tillämpas på tillgångar som är lager.

Enligt *andra stycket* gäller kapitlet för juridiska personer och svenska handelsbolag.

2 §

Av *första stycket* framgår att en leasetagare inte behöver tillämpa bestämmelserna i kapitlet på rättigheter och skyldigheter enligt ett finansiellt leasingavtal om den sammanlagda skulden som ett företag har för finansiella leasingavtal är mindre än tre miljoner kronor vid utgången av beskattningsåret. Det innebär att en leasetagare inte behöver behandla rättigheter och skyldigheter enligt ett finansiellt leasingavtal som tillgång respektive skuld (nedan kallas detta för att kapitalisera ett avtal). En leasetagare får dock kapitalisera ett visst avtal även om den sammanlagda leasingkulden är mindre än tre miljoner kronor. Om leasetagaren väljer att tillämpa förenklingsregeln och inte kapitalisera ett visst avtal ska hela leasingavgiften dras av. Ingen del kommer då att träffas av avdragsbegränsningarna för ränteutgifter i 24 kap. Å andra sidan kommer leasetagaren inte att skriva av på tillgången. Gränsen på tre miljoner kronor gäller för samtliga företag som ingår i en intressegemenskap. De företag som ingår i en intressegemenskap definieras i 3 §.

Av *andra och tredje styckena* framgår att det sätt som ett visst leasingavtal hanteras det första året också ska styra hanteringen under kommande år. Om ett visst avtal inte kapitaliseras det första året ska det inte heller kapitaliseras under kommande år och om ett visst avtal har kapitaliserats det första året ska det också kapitaliseras under kommande år.

Bestämmelsen i *andra stycket* innebär att om förenklingsregeln i första stycket tillämpas på ett visst avtal ska man fortsätta att göra det även om beloppsgränsen överskrids under kommande år. Anta att leasingkulden år 1 uppgår till en miljon kronor, år 2 till två miljoner kronor och år 3 till fyra miljoner kronor samt att förenklingsregeln har tillämpats för alla avtalen under år 1 och 2. Eftersom den sammanlagda leasingkulden år 3 är större än tre miljoner kronor kan förenklingsregeln inte tillämpas längre. De leasingavtal som har ingåtts år 3 ska därför kapitaliseras. Bestämmelsen i *andra stycket* innebär att de avtal som slöts år 1 och 2 även fortsättningsvis ska behandlas enligt förenklingsregeln. Dessa avtal ska därför inte kapitaliseras. På motsvarande sätt innebär bestämmelsen i *tredje stycket* att om ett visst leasingavtal har kapitaliserats det år som det ingicks så ska det kapitaliseras även fortsättningsvis oavsett om förenklingsregeln tillämpas för övriga avtal eller inte.

3 §

I paragrafen definieras vilka företag som ska anses ingå i en intressegemenskap. Definitionen har betydelse för förenklingsregeln i 2 §. Av *första strecksatsen* framgår att företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra är företag i intressegemenskap. I fråga om företag som direkt eller indirekt äger andel i ett svenskt handelsbolag, anses företaget och handelsbolaget vara företag i intressegemenskap. Motsvarande gäller om företag direkt eller indirekt äger andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Detta framgår av *andra och tredje strecksatserna*.

4 §

Av paragrafen framgår vad som avses med finansiellt leasingavtal. Med avtal om finansiell leasing avses ett avtal enligt vilket en leasegivare under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte med betalning. Avtalsvillkoren ska dessutom vara sådana att de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång uteslutande eller så gott som uteslutande överförs från leasegivare till leasetagaren. Definitionen, som i och för sig är en fristående skatterättslig definition, har samma innebörd som punkterna 20.2 och 20.3 i BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (i fortsättningen K3). I punkten 20.3 används uttrycket att risker och fördelas som är förknippade med att äga en tillgång ”*i allt väsentligt*” överförs från leasegivaren till leasetagaren. Detta uttryckssätt används inte i IL. I stället har uttrycket ”*uteslutande eller så gott som uteslutande*” använts. Övervägandena finns i avsnitt 9.4.

5 §

I paragrafen definieras begreppet minimileaseavgifter. Begreppet definieras något olika för leasetagaren respektive leasegivaren. För båda två gäller att minimileaseavgifterna utgörs av summan av de belopp som ska betalas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden och det restvärde som garanteras av leasetagaren eller av företag som ingår i samma intressegemenskap. Som har kommenterats i avsnitt 9.5.1, görs en avvikelse från ordalydelsen i K3. Avvikelsen innebär att om leasingavgifterna innehåller en rörlig avgift som är jämförbar med en ränteavgift ingår denna rörliga avgift i minimileaseavgifterna enligt den vid avtalets början gällande räntesatsen. Övriga rörliga avgifter, serviceavgifter och skatter ingår inte i minimileaseavgifterna. Förutom dessa poster ska – för leasegivaren – även ett restvärde som har garanterats av en oberoende tredje part ingå i minimileaseavgifterna. Enligt punkt 20.17 i K3 krävs dessutom att den tredje parten som garanterar restvärdet har ekonomiska förutsättningar att fullfölja åtagandet. Det bedöms inte nödvändigt att ta in en motsvarande skrivning i IL.

6 §

Av paragrafen framgår vad som avses med rörlig avgift. Med rörlig avgift avses den del av leasingavgiften som inte är fast och som beräknas med utgångspunkt från andra faktorer än enbart att tid har förflutit. Begreppet har samma innebörd som begreppet variabel avgift i K3-

regelverket. Som exempel på andra faktorer än att tid har förflutit nämns i kommentaren till punkt 20.10 i K3 viss procent av försäljning, nyttjandenivå, prisindex eller marknadsränta.

7 §

I paragrafen definieras begreppet ”verkligt värde”. Detta begrepp används i IL, i 17 kap. 2 § andra stycket. Definitionen är densamma i denna paragraf. Enligt 17 kap. 2 § andra stycket IL avses med verkligt värde detsamma som i 4 kap. 14 a § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554), förkortad ÅRL. 4 kap. 14 a § ÅRL behandlar värdering av finansiella instrument. K3 innehåller ett antal regler för hur det verkliga värdet ska bestämmas. Dessa regler är avsedda att tolka bestämmelsen i 4 kap. 14 a § ÅRL och är alltså inga självständiga regler. Övervägandena finns i avsnitt 9.5.1.

8 §

I paragrafen definieras begreppet nuvärde. Med nuvärde avses det diskonterade värdet av framtida kassaflöden. Begreppet definieras på samma sätt i K3-regelverket. Med diskontering avses att ett framtida belopp justeras med hänsyn till ränta. Tekniken för hur detta går till har behandlats i avsnitt 9.2.2. Termen ”nuvärde” används för att benämna det värde man får när man diskonterar ett belopp till tid noll, dvs. i dag.

9 §

Av paragrafen framgår vad som avses med finansiella leasingavtalets implicita ränta. Begreppet har behandlats i avsnitt 9.5.1.

Med det finansiella leasingavtalets implicita ränta avses den diskonteringssats som för leasegivaren vid avtalets ingående resulterar i att summan av nuvärdet av minimileaseavgifterna och den del av den leasade tillgångens restvärde som inte är garanterat av någon överensstämmer med summan av det verkliga värdet för den leasade tillgången och sådana direkta utgifter som uppkommer till följd av att avtalet ingås. Summan av minimileaseavgifterna och ett eventuellt restvärde som inte garanteras av någon ställs mot tillgångens verkliga värde och direkta utgifter till följd av att avtalet ingås. Den implicita räntan är den räntesats som gör dessa belopp lika stora.

Begreppet har samma innebörd som i K3-regelverket och definieras utifrån leasegivarens situation.

10 §

Med marginell ränta avses enligt paragrafen den ränta som leasetagaren skulle ha betalat enligt ett likvärdigt finansiellt leasingavtal med en oberoende motpart. Om denna räntesats inte kan fastställas, är den marginella låneräntan den räntesats som, vid avtalets ingående, leasetagaren skulle ha betalat för en finansiering genom lån under motsvarande period och med motsvarande säkerhet. I K3 används uttrycket ”motsvarande” i stället för ”likvärdigt” men begreppet har ändå samma innebörd som i K3-regelverket. Begreppet har behandlats i avsnitt 9.5.1.

11 §

Med en sale-and-lease-back-transaktion avses enligt paragrafen att ett företag säljer en tillgång i syfte att företaget självt eller ett företag som ingår i samma intressegemenskap ska leasa tillbaka den genom ett finansiellt leasingavtal. Begreppet har behandlats i avsnitt 9.7.

12 §

Enligt *första stycket* ska en leasetagare behandla rättigheter och skyldigheter enligt ett finansiellt leasingavtal som tillgång och skuld. Tillgången och skulden ska initialt uppgå till samma belopp. Tillgången ska behandlas på samma sätt som övriga tillgångar enligt 18–20 kap. Anskaffningsvärdet ska enligt *andra stycket* vara det lägsta av tillgångens verkliga värde och nuvärdet av minimileaseavgifterna vid tidpunkt för avtalets ingående. Utgifter som direkt kan hänföras till ingående av avtalet ska läggas till anskaffningsvärdet. Av *tredje stycket* framgår att nuvärdet av minimileaseavgifterna ska avtalets implicita ränta användas (se 9 §). Om avtalets implicita ränta inte kan bestämmas ska leasetagarens marginella låneränta användas (se 10 §).

Övervägandena finns i avsnitt 9.5.1.

13 §

Paragrafen reglerar hur leasingavgifterna hanteras. Enligt *första stycket* ska minimileaseavgifterna enligt 5 § fördelas på ränta respektive amortering av skulden (enligt 11 §). Räntan ska för varje beskattningsår beräknas med ett belopp som motsvarar en fast räntesats för skulden under respektive beskattningsår. Räntan bör beräknas enligt effektivräntemetoden, vilket är den metod som tillämpas i K3-regelverket (se avsnitt 9.5.1.).

Andra rörliga avgifter än sådana som ingår i minimileaseavgifterna enligt 3 § ska enligt *andra stycket* dras av som kostnad det beskattningsår de hänför sig till enligt god redovisningssed.

Det belopp som behandlas som ränta enligt första stycket och rörliga avgifter enligt andra stycket som är jämförbara med ränta ska enligt *tredje stycket* omfattas av bestämmelserna i 24 kap 7–31 §§ om begränsningar i avdragsrätten för ränta.

Övervägandena finns i avsnitt 9.5.1.

14 §

En leasegivare ska enligt *första stycket* i stället för den leasade tillgången ta upp en fordran enligt ett finansiellt leasingavtal. Fordringens anskaffningsvärde ska motsvara nuvärdet av summan av minimileaseavgifterna och den del av den leasade tillgångens restvärde som inte garanteras av någon och som tillfaller leasegivaren när avtalet upphör. Nuvärdet beräknas enligt *andra stycket* utifrån avtalets implicita ränta (se 9 §).

Övervägandena finns i avsnitt 9.6.1.

15 §

Av paragrafen framgår att en leasegivare ska fördela ränteintäkten enligt ett finansiellt leasingavtal så att en jämn förräntning erhålls på den vid

varje tidpunkt kvarstående fordringen enligt 14 §. Fördelningen ska ske på samma sätt som framgår av K3-regelverket.

Övervägandena finns i avsnitt 9.6.1.

16 §

I paragrafen finns en avskattningsregel som ska gälla för tillverkare och återförsäljare. Regeln blir tillämplig om den leasade tillgången är lager hos företaget när leasingavtalet ingås, I så fall ska leasegivaren ta upp en intäkt som uppgår till samma belopp som fordringen enligt 14 §. Detsamma gäller om tillgången inte är lager hos företaget men någon gång har varit lager hos ett företag som ingår i samma intressegemenskap. Den leasade tillgångens skattemässiga värde ska dras av som kostnad.

Övervägandena finns i avsnitt 9.6.2.

17 §

I paragrafen regleras vad som ska gälla för sale-and-lease-back-transaktioner. Den vinst eller förlust som uppkommer vid en sådan transaktion ska tas upp respektive dras av linjärt över leasingperioden.

Övervägandena finns i avsnitt 9.7.

24 kap.

1 §

Ändringarna i paragrafen är en följd av att nitton nya paragrafer, 24 kap. 2 och 14–31 §§, införs i kapitlet. Bestämmelsen i *tredje stycket* flyttas till 2 § andra stycket.

2 §

Paragrafen är ny.

Första stycket innehåller en definition av vad som avses med ”ränteutgifter” vid tillämpning av 24 kapitlet. Det innebär att samma definition gäller för bestämmelsen om efterställda skulder i 7 §, bestämmelserna om vinstandelslån i 8–13 §§, avdragsförbudet för ränta i vid gränsöverskridande situationer i 14–17 §§, bestämmelserna om avdragsrätt för ränta på vissa skulder till företag i intressegemenskap i 18–22 §§ och bestämmelserna om den generella avdragsbegränsningen för negativa räntenetton i 23–31 §§. Med ”ränteutgifter” avses ränta i ekonomisk mening. Vidare avses med ”ränta” det belopp som låntagaren betalar till långivaren utöver kapitalbeloppet som ersättning för att låna pengar, oavsett den beteckning ersättningen har getts av avtalsparterna.

Definitionen motsvarar vad som följer av rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion (direktivet mot skatteundandraganden). Där framgår det att med uttrycket ”lånekostnader” avses (se artikel 2.1): räntekostnader för alla former av skuld, andra kostnader som ekonomiskt motsvarar ränta och kostnader som uppkommer i samband med införskaffandet av kapital, enligt definitionen i nationell rätt, inbegripet men ej begränsat till betalningar avseende vinstandelslån, tillskriven ränta på instrument som konvertibla obligationer och nollkupongsobligationer, belopp enligt alternativa finansieringsarrangemang, t.ex. islamisk finansiering, finansieringskostnads-

delen av betalningar av finansiell leasing, kapitaliserad ränta som ingår i balansräkningsvärdet av en därtill relaterad tillgång, eller nedskrivning av kapitaliserad ränta, belopp som i förekommande fall mäts med hänvisning till avkastningen på finansiering inom ramen för internprissättningsregler, belopp av fiktiv ränta inom ramen för derivatinstrument eller säkringsarrangemang med anknytning till ett subjeks lån, vissa utländska valutakursvinster och valutakursförluster på lånat kapital och instrument med anknytning till införskaftet av kapital, garantiavgifter för finansieringsarrangemang, arrangemangsavgifter och liknande kostnader som gäller upplåning av kapital.

Direktivet mot skatteundraganden baseras på OECD:s BEPS-rekommendationer avseende ränteavdrag (se OECD:s rapport "OECD (2017), Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris"). I dessa framgår bl.a. att uttrycket "lånekostnader" inte gäller t.ex. valutakursvinster och -förluster som inte har samband med lånat kapital, ersättning på derivatinstrument och valutasäkringsavtal som inte gäller lånat kapital såsom råvaruderivat, rabatter som inte gäller lånat kapital, leasingavgiften vid operationella leasingavtal eller ersättning för rätten att använda intellektuella rättigheter. Hänsyn ska tas till detta vid tillämpning av definitionen av ränteutgifter enligt denna paragraf.

Som utgångspunkt omfattas inte t.ex. kapitalförluster och motsvarande kapitalvinster samt utdelning på delägarätter och fordringsrätter av begreppet "ränta". Utdelning som får dras av enligt 39 kap. 14 och 22–24 §§ omfattas därför inte av "ränteutgifter". Inte heller räknas tillskriven ränta på olika slag av avsättningar för framtida förpliktelser i balansräkningen, utfästelse av pension som tryggas genom avsättning i balansräkning i förening med kreditförsäkring eller i förening med kommunal eller statlig borgen eller liknande garanti som ränteutgifter. Detsamma gäller tillskriven ränta på krediter på grund av köp av varor eller tjänster i näringsverksamheten, dvs. leverantörsskulder och motsvarande kundfordringar. Vidare omfattas inte tomträttsavgäld av definitionen.

Vad gäller factoring omfattas inte avgift som fakturainnehavaren betalar för tjänsten när en faktura säljs av definitionen, om fakturföretaget tar över risken för att fakturamottagaren inte betalar. Däremot omfattas en betalning till ett factoringföretag av räntedefinitionen vid olika former av belåning av fakturan. Vidare faller inte kreditförluster samt ned- och uppskrivning av lån in under termen "ränteavgift".

Med "andra utgifter för kredit" avses utgifter som uppstår för att anskaffa lånat kapital. Det gäller t.ex. uppläggningsavgifter, garantiavgifter, kortavgifter, avbetalningstillägg, fast årlig avgift på kreditbelopp för checkkredit, ränteskillnadsersättning och utgifter för borgen såsom ersättning för borgensåtagande.

Med "utgifter som är jämförbara med ränta" avses t.ex. dold räntekompensation och ersättningar på finansiella instrument – såsom options-, termins- eller swapavtal, valutakursförluster på lånat kapital såsom lån som ska lämnas, eller bestämmas, i utländsk valuta och valutakursförluster på räntederivat.

Övervägandena avseende första stycket finns i avsnitt 8.2.

I *andra stycket* hänvisas till bestämmelserna om i vilken utsträckning leasingavgifter samt ersättningar i form av livränta och liknande utbetalningar för avyttrade tillgångar behandlas som ränta.

14 §

I paragrafen, som är ny, definieras när företag ska anses vara i intressegemenskap med varandra vid tillämpning av de nya reglerna om avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer. Reglerna om avdragsförbud finns i 15–17 §§ och ska endast tillämpas för företag som är i intressegemenskap med varandra. Definitionen av intressegemenskap begränsar således tillämpningsområdet för avdragsförbudet.

I *första stycket* räknas det upp fyra situationer när företag ska anses vara i intressegemenskap med varandra. Enligt *första punkten* ska företag anses vara i intressegemenskap med varandra om företagen ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § ÅRL. Förenklat innebär årsredovisningslagens koncerndefinition att om ett företag, moderföretaget, innehar mer än hälften av rösterna i en annan juridisk person, dotterföretaget, så ingår företagen i samma koncern. Detsamma gäller om ett företag äger andelar i den juridiska personen och förfogar över mer än hälften av rösterna, har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna. Alla fysiska och juridiska personer som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, koncernredovisning eller delårsrapport kan vara moderföretag. Att koncernen ska vara ”av sådant slag” som anges i 1 kap. 4 § ÅRL innebär att även utländska koncerner omfattas om företagen upprätthåller förbindelser med varandra motsvarande vad som anges i årsredovisningslagen.

Av *andra och tredje punkten* följer att företag ska anses vara i intressegemenskap med varandra om ett av företagen, direkt eller indirekt, innehar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i det andra företaget eller om ett av företagen har rätt till minst 25 procent av vinsten i det andra företaget.

Av *fjärde punkten* följer att företag som innehas av en och samma person ska anses vara i intressegemenskap med varandra. Innehavet kan vara direkt eller indirekt och måste avse minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i företagen. Innehavaren kan vara antingen en fysisk eller en juridisk person.

I *andra stycket* anges vad som ska gälla vid bedömningen enligt första stycket om flera personer agerar tillsammans i fråga om innehav av kapitalet eller rösterna i ett annat företag. Agerar flera personer tillsammans ska dessa personer behandlas som en enda person, dvs. deras andel av kapital- eller röstandelarna i företaget ska läggas samman. Vid tillämpningen av första stycket första till tredje punkten är det juridiska personer som avses. I första fjärde punkten kan det vara såväl fysiska som juridiska personer som agerar tillsammans. Personer kan exempelvis anses agera tillsammans om en person överlåter andelar i ett företag till en annan person som fortsätter agera i enlighet med överlåtarens intressen och önskningsar. Ett annat exempel kan vara minoritetsägare som kontrolleras av en och samma person.

Enligt *tredje stycket* ska vid tillämpning av 15 eller 16 §, i stället för 25 procent i första stycket 2–4, 50 procent gälla. I 15 och 16 §§ behandlas hybrida mismatchningar i form av dubbla avdrag respektive med hybrida företag. Se kommentarerna till dessa paragrafer.

Bestämmelserna ansluter till definitionen av termerna kontrollgrupp och närstående i OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2, avsnitt 11) samt termen närstående företag i direktivet mot skatteundandraganden (artikel 2.4) och rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktivet mot skatteundandraganden vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer (ändringsdirektivet, artikel 1.2).

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.

15 §

Paragrafen är ny och föranleds av förslaget om avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer. Den situation som behandlas i paragrafen är när samma ränteutgift får dras av i två stater (dubbla avdrag).

Av *första stycket* följer att ett företag under vissa förutsättningar inte får dra av ränteutgifter om avdrag för samma utgift även får göras av ett företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende och som ingår i samma intressegemenskap. De närmare förutsättningarna anges i *första och andra strecksatserna*. För att avdrag inte ska få göras ska någon av strecksatserna vara uppfyllda. Enligt första strecksatsen ska utgiften betalas av företaget i den andra staten. Enligt andra strecksatsen ska utgiften betalas av företaget i Sverige och avdrag inte nekas i den andra staten. Att utgiften ska betalas av företaget innebär att utgiften antingen har betalats eller kommer att betalas av företaget.

I *andra stycket* finns ett undantag från första stycket. Undantaget innebär att avdrag inte ska nekas om den inkomst som företaget i Sverige tar upp även tas upp i den stat där det andra företaget hör hemma i skattehänseende inom tolv månader räknat från utgången av det beskattningsår som ränteutgiften hänför sig till. I avsnitt 6.3 finns ett exempel på en situation med dubbla avdrag.

Bestämmelserna ansluter till OECD:s BEPS rekommendationer, (åtgärd 2, avsnitt 6) och ändringsdirektivet (artikel 1.4).

Övervägandena finns i avsnitt 6.3.

16 §

Paragrafen, som är ny, föranleds av förslaget om avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer. Den situation som behandlas i paragrafen är mismatchningar med hybrida företag som innebär att avdrag för en betalning får göras i en stat utan att motsvarande inkomst tas upp till beskattning i den mottagande staten (avdrag utan inkludering). I paragrafen behandlas betalningar gjorda av ett hybridföretag och betalningar till ett hybridföretag. Ett hybridföretag är exempelvis ett företag som behandlas som ett eget skattesubjekt enligt lagstiftningen i en stat och som delägarbeskattat enligt lagstiftningen i en annan stat.

Av paragrafen följer att ett företag under vissa förutsättningar inte får dra av ränteutgift till ett företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende och som ingår i samma intressegemenskap. De närmare

förutsättningarna anges i *första* och *andra strecksatsen* som båda måste vara uppfyllda. För det första ska inkomst som motsvarar ränteutgiften inte tas upp till beskattning av det andra företaget, dvs. det företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende (*första strecksatsen*). Har inkomsten tagits upp till beskattning av det andra företaget är inte förutsättningarna för att neka avdrag uppfyllda. För det andra ska skälet till att inkomsten inte tas upp till beskattning av det andra företaget vara skillnader i den rättsliga klassificeringen av något av företagen i skattehänseende i Sverige och den andra staten eller i två eller flera andra stater (*andra strecksatsen*). Om inte detta kriterium är uppfyllt föreligger inte någon hybridsituation även om inkomsten inte har tagits upp till beskattning i den andra staten. Att skillnaderna i den rättsliga klassificeringen ska avse något av företagen innebär att antingen företaget med hemvist i Sverige eller det andra företaget kan vara ett hybridföretag.

Paragrafen omfattar med andra ord både situationer med betalningar av ett hybridföretag och betalningar till ett hybridföretag. Skillnaderna i den rättsliga klassificeringen kan uppstå antingen mellan Sverige och den andra staten eller mellan två eller flera andra stater. Se avsnitt 6.3, exempel 1 och 2 för en närmare beskrivning av de situationer som kan uppstå.

Bestämmelserna ansluter till OECD:s BEPS rekommendationer (åtgärd 2, avsnitt 3 och 4) och ändringsdirektivet (artikel 1.4).

Övervägandena finns i avsnitt 6.3.

17 §

Paragrafen, som är ny, föranleds av förslaget om avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer. Den situation som behandlas i paragrafen är mismatchningar med hybrida finansiella instrument som innebär att avdrag för en betalning får göras i en stat utan att motsvarande inkomst tas upp till beskattning i den mottagande staten (avdrag utan inkludering). Som ett exempel kan ett finansiellt instrument anses vara ett hybridinstrument om det behandlas som ett skuldinstrument i en stat och som eget kapital i en annan stat.

Enligt *första stycket* får ett företag inte dra av ränteutgifter till ett företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende och som ingår i samma intressegemenskap om motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning av det andra företaget (*första strecksatsen*) och detta beror på skillnader i den rättsliga klassificeringen av det finansiella instrumentet eller betalningen i skattehänseende i Sverige och den andra staten (*andra strecksatsen*). Både *första* och *andra strecksatsen* måste vara uppfyllda.

Av *andra stycket* följer att en inkomst ska anses tas upp till beskattning om den tas upp inom tolv månader räknat från utgången av det beskattningsår som ränteutgiften hänförs till.

Bestämmelserna ansluter till OECD:s BEPS rekommendationer (åtgärd 2, avsnitt 1) och ändringsdirektivet (artikel 1.4).

Övervägandena finns i avsnitt 6.3.

18 §

348 Paragrafen är ny och föranleds av förslaget om en särskild avdragsbegränsning för ränta på vissa skulder till företag i intressegemenskap

(de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna, se avsnitt 7). I *första stycket* definieras vad som avses med företag vid tillämpning av den riktade begränsningen av ränteavdrag. Definitionen motsvarar den i 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler (10 a § andra stycket). Med ”företag” avses juridiska personer och svenska handelsbolag. Vidare anses också utländska juridiska personer som ”juridiska personer”, t.ex. i utlandet delägarbeskattade juridiska personer (2 kap. 2 § andra stycket, 2 kap. 3 § femte stycket, 5 kap. 2 a § och 6 kap. 8 §). Vad som sägs om svenska handelsbolag gäller också i fråga om europeiska ekonomiska intressegrupperingar (5 kap. 2 § andra stycket IL).

När företag ska anses vara i intressegemenskap med varandra vid tillämpning av 20–22 §§ följer av *andra stycket*. Definitionen är densamma som i 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler (10 a § första stycket)

Övervägandena finns i avsnitt 7.3.2.

19 §

Paragrafen är ny och föranleds av förslaget om en särskild avdragsbegränsning för ränta på vissa skulder till företag i intressegemenskap. Den innehåller en definition av vad som ska behandlas som en delägarrätt vid tillämpning av 21 §. Definitionen är densamma som i 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler (10 a § tredje stycket).

Övervägandena finns i avsnitt 7.3.2.

20 §

Paragrafen är ny och föranleds av förslaget om en särskild avdragsbegränsning för ränta på vissa skulder till företag i intressegemenskap. I paragrafen anges förutsättningarna för när ränteutgifter får dras av avseende skuldförhållanden inom en intressegemenskap. Tillämpningsområdet är detsamma som i 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler (10 b §), dvs. alla interna lån omfattas.

Av *första stycket* framgår att ett företag som ingår i en intressegemenskap bara får dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen under vissa förhållanden och om inte annat följer av andra stycket eller 21 §.

Enligt *första strecksatsen* får avdrag göras om det företag som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Vidare framgår det av *andra strecksatsen* att avdrag får göras om det företag som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en stat utanför EES med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet. En motsvarande bestämmelse finns i 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler (den s.k. ventilen för affärsmässigt motiverade förhållanden, 10 e § första stycket). Av *tredje strecksatsen* följer att avdrag också får göras om det företag som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats för inkomsten med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där företaget hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten. Detta motsvarar kriterierna i den s.k. tioprocentregeln i 2013 års ränteavdrags-

begränsningsregler (10 d § första stycket). Vägledning avseende tillämpning av begreppen ”den som faktiskt har rätt till inkomsten” och det ”hypotetiska testet” finns i prop. 2008/09:65 s. 59 f.

Bestämmelsen i första stycket innebär att räntor på interna skulder som betalas till lågskattejurisdiktioner aldrig får dras av.

Enligt *andra stycket* får ränteutgifterna dock inte dras av om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Med ”uteslutande eller så gott som uteslutande” avses i inkomstskattelagen cirka 90–95 procent upp till 100 procent (se prop. 1999/2000:2 del 1 s. 504).

Vid bedömningen av om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att uppnå en väsentlig skatteförmån bör vägledning hämtas från vad som följer av förarbetena till 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler (se bl.a. prop. 2012/13:1 s. 333 och 334 samt s. 252–254). Där framgår bl.a. att hela skuldförhållandet ska beaktas vid bedömningen, dvs. en prövning ska göras utifrån både gäldenärens och borgenärens perspektiv.

Hänsyn bör exempelvis tas till om det handlar om slussning, kapitalets ursprung, beskattningsnivån hos mottagaren eller om det är egen-upparbetade medel som lånas ut. Ett annat exempel är att ett företag som har stora underskott och som saknar medel att låna ut ändå agerar som långivare genom att en fordran flyttas. Vidare bör det beaktas hur strukturen ser ut och om olika former av hybridinstrument eller hybridföretag har använts på ett sätt som leder till en förmånlig skattesituation. På motsvarande sätt som gäller enligt 2013 års regler ska kortfristiga skulder normalt sett anses vara affärsmässigt motiverade (se bl.a. prop. 2012/13:1 s. 258). Vad som gäller enligt dessa regler avseende normal s.k. cash-pool- och internbanksverksamhet bör även tillämpas fortsättningsvis. I likhet med vad som sägs i prop. 2012/13:1 s. 252 bör det även i fortsättningen tas hänsyn till den särskilda skattesituation som företag som kan göra avdrag för utdelning befinner sig i.

Att finansiering i stället hade kunnat ske genom kapitaltillskott bör beaktas tillsammans med övriga omständigheter vid bedömningen av om skuldförhållandet har uppkommit uteslutande eller så gott som uteslutande för att uppnå en väsentlig skatteförmån. T.ex. bör det beaktas om långgivaren tillskjuter sin fordran till ett annat företag i intressegemenskapen. Andra omständigheter som bör beaktas är skälen för internlånen och nivån på räntan. Även om möjligheten att lämna kapitaltillskott bör ges särskild tyngd vid finansiering av koncerninterna förvärv (jfr t.ex. HFD 2011 ref. 90 I) är det inte en omständighet som i övrigt ska tillmätas större betydelse än andra omständigheter vid bedömningen. Bedömningen av om tillskott kunnat lämnas ska göras på intressegemenskapsnivå, dvs. inte bara utifrån det långivande och låntagande företaget.

Övervägandena finns i avsnitt 7.3.1.

21 §

Paragrafen är ny och föränleds av förslaget om en särskild avdragsbegränsning för ränta på vissa skulder till företag i intressegemenskap. I 350 paragrafen behandlas vad som gäller vid vissa förvärv av delägarätter.

Bestämmelserna motsvarar 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler (10 e § andra stycket), med den skillnaden att endast interna förvärv omfattas.

Enligt *första stycket* får avdrag för ränteutgifter som omfattas av 20 § bara göras under vissa förutsättningar. Syftet med bestämmelsen är att när det gäller förvärv av delägarätter så ska det inte vara möjligt att undvika att träffas av begränsningen genom att endast visa att skuldförhållandet inte uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit av skatteplaneringsskäl. Bestämmelsen är avsedd att träffa fall som inte är genuina, dvs. när förvärvet inte väsentligen är affärsmässigt motiverat. Det innebär att ränteutgifterna bara får dras av om förvärvet av delägarätter är väsentligen affärsmässigt motiverat, dvs. i en sådan situation får avdrag inte göras även om ett skuldförhållande inte är av sådan art att det träffas av 20 § andra stycket.

Bestämmelsen omfattar det som enligt 48 kap. 2 § utgör delägarätter eller behandlas som delägarätter (jfr prop. 2008/09:65 s. 49, 50, 83 och 84). Det gäller även om förvärvet avser delägarätter som utgör lagertillgångar. Förvärv av andelar genom nyemission omfattas också av bestämmelserna (HFD 2011 ref. 90 V).

I *andra stycket* finns en bestämmelse om s.k. tillfälliga skulder. Med detta avses situationer då en skuld till ett företag inom intressegemenskapen har ersatt en tillfällig extern skuld. Bestämmelsen innebär – i likhet med vad som följer av första stycket – att en förutsättning för avdrag är att förvärvet är väsentligen affärsmässigt motiverat.

Övervägandena finns i avsnitt 7.3.1.

22 §

Paragrafen är ny och föranleds av förslaget om en särskild avdragsbegränsning för ränta på vissa skulder till företag i intressegemenskap. Paragrafen behandlar vissa skuldförhållanden utanför intressegemenskapen, s.k. back-to-back-lån. En bestämmelse om back-to-back-lån som är avgränsad till vissa förvärv av delägarätter finns 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler (10 c §). Tillämpningsområdet utökas till att gälla alla interna lån.

Även vid tillämpning av bestämmelserna i denna paragraf gäller förutsättningarna för avdrag som följer av 20 §. Detta innebär att endast ränteutgifter som betalas till ”en verklig” mottagare som hör hemma inom EES och i vissa skatteavtalssituationer får dras av. Detsamma gäller om inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där företaget hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten. Ränteutgifter som betalas till lågskattejurisdiktioner får inte dras av.

I likhet med vad som gäller enligt 20 § andra stycket får avdrag dock inte göras om skuldförhållandet har uppkommit uteslutande eller så gott som uteslutande för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Vid tillämpning av bestämmelserna i denna paragraf ska samma omständigheter beaktas som vid bedömningen enligt 20 § andra stycket (se kommentaren ovan). Vid bedömningen av om avdrag ska få göras kan omständigheter som har samband med den externa fordran beaktas. Bedömningen av om förutsättningar för avdrag föreligger ska

göras med hänsyn tagen till att förutsättningarna skiljer sig åt något eftersom det är en extern part inblandad (se prop. 2012/13:1 s. 266 ff.).

Vidare gäller samma förutsättningar för avdrag vid förvärv av delägar rätt som följer av 21 § första stycket.

Övervägandena finns i avsnitt 7.3.1.

23 §

Paragrafen är ny och föranleds av förslaget i avsnitt 5 om en generell avdragsbegränsning för negativa räntenetton. Av *första stycket* framgår att med "företag" avses vid tillämpning av avdragsbegränsningen för negativa räntenetton juridiska personer och svenska handelsbolag.

I *andra stycket* anges olika situationer då det inte är fråga om ett "företag". Enligt *första strecksatsen* räknas inte ett svenskt handelsbolag som "företag" om det under hela beskattningsåret bara har ägts av fysiska personer. Av 4 kap. 2 § IL framgår att detta även gäller för ett dödsbo efter en sådan fysisk person. Regeln gäller oavsett om den fysiska personen äger andelarna direkt eller indirekt via ett eller flera andra svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Den omfattar både begränsat och obegränsat skattskyldiga fysiska personer.

Under vissa förutsättningar räknas inte heller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som "företag". Det gäller om den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen direkt eller indirekt bara har ägts av obegränsat skattskyldiga fysiska personer. Det indirekta ägandet kan avse ett eller flera andra svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. En förutsättning är att andelarna har ägts under hela beskattningsåret. Detta framgår av *andra strecksatsen*.

Med en "i utlandet delägarbeskattad juridisk person" avses en utländsk juridisk person vars inkomster beskattas hos delägarare i den utländska stat där personen hör hemma (5 kap. 2 a §). Vad som avses med uttrycket "utländsk juridisk person" framgår av 6 kap. 8 §.

Med "beskattningsår" avses enligt *tredje stycket* för svenska handelsbolag räkenskapsåret. Till skillnad från svenska handelsbolag, behandlas utländska juridiska personer, t.ex. i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, vid inkomstbeskattningen som "juridiska personer". Det innebär att beskattningsåret för (svenska och utländska) juridiska personer är räkenskapsåret (1 kap. 15 §). Det gäller trots de begränsningar i fråga om skattskyldighet för inkomstskatt som gäller för vissa utländska juridiska personer (se 6 kap. 12 §).

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.7.

24 §

I paragrafen, som är ny, anges vad som avses med företag i intressegemenskap vid tillämpning av förenklingsregeln som finns i 26 § andra och tredje stycket. Paragrafen föranleds av förslaget om en generell avdragsbegränsning för negativa räntenetton.

Av *första strecksatsen* framgår att företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra är företag i intressegemenskap.

I fråga om företag som direkt eller indirekt äger andel i ett svenskt handelsbolag, anses företaget och handelsbolaget vara företag i intresse-

gemenskap. Motsvarande gäller om företag direkt eller indirekt äger andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Detta framgår av *andra och tredje strecksatserna*.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.4.

25 §

Paragrafen är ny och föranleds av förslaget om en generell avdragsbegränsning för negativa räntenetton. Av *första stycket* framgår att med ”ränteinkomster” avses inkomster som motsvarar ränteutgifter, vid tillämpning av avdragsbegränsningen för negativa räntenetton. Avgörande för prövningen av om en inkomst utgör en ”ränteinkomst” är om den skulle utgöra en ”ränteutgift” om den som uppbär inkomsten i stället hade haft motsvarande utgift. Vad som avses med ränteutgifter framgår av 2 §. På motsvarande sätt som gäller för ”ränteutgifter” avses med ”ränteinkomst” ränta i ekonomisk mening. Uttrycken ”ränteutgifter” och motsvarande ”ränteinkomster” behandlas närmare i avsnitt 8.

I *andra och tredje stycket* definieras vad som är negativt räntenetto respektive positivt räntenetto. Räntenettet är skillnaden mellan ränteutgifter som får dras av och ränteinkomster som ska tas upp. Genom att det ska vara fråga om ränteutgifter som får dras av omfattas inte ränteutgifter som inte får dras av enligt någon av de andra ränteavdragsbegränsningsreglerna i kapitlet. Däremot kan ränteutgifter som inte träffas vid tillämpning av den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln begränsas, eftersom avdrag inte kan göras för mer ränteutgifter än vad som följer av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln.

Övervägandena av vad som avses med negativt respektive positivt räntenetto finns i avsnitt 5.2.3. och 5.2.6.

26 §

Paragrafen är ny och föranleds av förslaget om en generell avdragsbegränsning för negativa räntenetton. Av *första stycket* framgår att ett företag får dra av ett negativt räntenetto högst med ett belopp som motsvarar 25 procent av avdragsunderlaget (avdragsutrymmet). I 27 § anges vad som avses med avdragsunderlaget. Bestämmelsen motsvarar vad som följer av artikel 4.1 och skäl 6 i direktivet mot skatteundandraganden.

I *andra stycket* finns en förenklingsregel som innebär att ett negativt räntenetto i stället får dras av upp till en beloppsgräns om 100 000 kronor. Avdrag enligt denna regel är ett alternativ till att tillämpa första stycket. Beloppsgränsen gäller sammanlagt för företag som är i intressegemenskap enligt 24 §. Intressegemenskapen får således högst göra avdrag för negativa räntenetton med sammanlagt 100 000 kronor om något av företagen ska få tillämpa förenklingsregeln. Möjligheten att ha en förenklingsregel framgår av artikel 4.3 i direktivet mot skatteundandraganden.

Enligt *tredje stycket* får förenklingsregeln bara tillämpas om fördelningen av beloppsgränsen inom intressegemenskapen redovisas öppet i inkomstdeklarationen. Sådan redovisning ska ske i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), eller som skulle ha haft det om inte något av företagens bokföringsskyldighet upphör. Som framgår av

23 § tredje stycket räknas räkenskapsåret som beskattningsår för svenska handelsbolag.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.3 och 5.2.4.

27 §

Paragrafen är ny och föranleds av förslaget om en generell avdragsbegränsning för negativa räntenetton. I paragrafen anges vad som är avdragsunderlaget. Av paragrafen följer att avdragsunderlaget utgörs av överskottet av näringsverksamheten före avdrag för negativt räntenetto enligt 26 § och avdrag för kvarstående räntenetto enligt 28 §. Bestämmelsen motsvarar vad som följer av artikel 4.2 i direktivet mot skatteundandraganden.

I 14 kap. 21 § framgår att överskott och underskott i en näringsverksamhet ska beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna. Inkomst som inte ska tas upp till beskattning ingår inte i avdragsunderlaget, t.ex. skattefri utdelning på näringsbetingade andelar.

Avdragsunderlaget ska ökas med ränteutgifter (*första strecksatsen*) och med vissa avdrag enligt 18–20 kap (*andra och tredje strecksatsen*). De aktuella avdragen räknas särskilt upp i paragrafen.

Avdragsunderlaget ska ökas med årliga värdeminskningsavdrag enligt 18 kap. 3 §, 19 kap. 4 och 26 §§ samt 20 kap. 4 och 17 §§ (*andra strecksatsen*). Att avdragsunderlaget ska öka med årliga värdeminskningsavdrag markerar att omedelbara avdrag, i den utsträckning de nämnda bestämmelserna medger sådana avdrag, inte ökar underlaget. Det föreslagna primäravdraget för hyreshus är ett avdrag som utgör ett årligt värdeminskningsavdrag enligt 19 kap. 4 § och sådana avdrag ska därför öka avdragsunderlaget. De aktuella bestämmelserna avser avdrag för utgifter för att anskaffa inventarier, anskaffa eller förbättra byggnader och markanläggningar samt utgifter för inköp och plantering av träd och buskar för frukt- och bärödling. Avdrag för värdeminskning på lagerfastigheter genom årliga värdeminskningsavdrag som görs enligt 19 kap. och 20 kap. IL ingår också i avdragsunderlaget.

Även nyttjanderättshavare som har utgifter för anskaffning av inventarier som denne innehar med nyttjanderätt och som en fastighetsägare omedelbart blir ägare till får tillämpa bestämmelserna i 18 kap. (19 kap. 27 § IL).

Det är dock inte enbart anskaffningsutgifter som omfattas av bestämmelserna, även utgifter för underhåll och reparationer av inventarier, byggnader och markanläggningar som inte skrivs av genom direktavskrivning skrivs av genom årliga värdeminskningsavdrag. På samma sätt ska även de avdrag som en delägare i ett andelshus inte får göra omedelbart enligt 19 kap. 3 § och där utgifterna i stället aktiveras och dras av som årliga värdeminskningsavdrag också öka avdragsunderlaget, eftersom utgifterna kommer att läggas till anskaffningsvärdet och således dras av enligt 19 kap. 4 §. Även avdrag för utgifter som omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet i 19 kap. 2 § andra stycket kommer att öka avdragsunderlaget om den skattskyldige inte gör omedelbart avdrag, eftersom den skattskyldige i så fall kommer att göra årliga värdeminskningsavdrag i stället. Avdrag för anskaffning av sådana tillgångar som visserligen kan skrivas av omedelbart, men som ändå

skrivs av enligt plan ökar också avdragsunderlaget, t.ex. korttidsinventarier och rent tillfälliga byggnader och markanläggningar.

Avdragsunderlaget ska, förutom med de årliga värdeminskningssavdragen, även öka med avdrag enligt 19 kap. 7 och 28 § andra stycket samt 20 kap. 7 § (*tredje strecksatsen*). Avdrag enligt de nämnda bestämmelserna utgör inte årliga värdeminskningssavdrag, men de utgör vissa särskilda avdrag för anskaffning. I 19 kap. 7 § regleras att avdrag ska göras vid utrangering av byggnader för den del av anskaffningsvärdet som inte dragits av tidigare. Bestämmelsen i 19 kap. 28 § andra stycket gäller för nyttjanderättshavare som haft utgifter för att anskaffa eller förbättra byggnader och markanläggningar eller för att anskaffa byggnadsinventarier, markinventarier eller andra inventarier och som denne innehåller med nyttjanderätt. Enligt den nämnda bestämmelsen ska nyttjanderättshavaren, det beskattningsår som nyttjanderätten upphör, dra av den del av anskaffningsvärdet som inte dragits av tidigare. I 20 kap. 7 § finns bestämmelser om avdrag för anskaffning eller förbättring av markanläggningar vid överlåtelse och viss utrangering.

Vidare ska avdragsunderlaget minskas med ränteinkomster (*fjärde strecksatsen*). Det ska också minskas med överskott som belöper sig på andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer (*femte strecksatsen*).

Till den del det negativa räntenettet inte får dras av, rullas det vidare.

Avdragsrätten för negativt räntenetto gäller ränteutgifter som i och för sig får dras av. Det gäller t.ex. ränta som får dras av enligt reglerna om vinstandelslån i nya 8–13 §§ och den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln för vissa interna skulder i nya 18–22 §§. På motsvarande sätt gäller att avdragsrätten för negativt räntenetto inte omfattar ränteutgifter som över huvud taget inte får dras av, t.ex. på den grunden att de begränsas enligt reglerna om efterställda skulder (nya 7 §), vinstandelslån (nya 8–13 §§), avdragsförbudet för ränta på vissa skulder vid gränsöverskridande betalningar (nya 14–17 §§), den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln (nya 18–22 §§) eller regeln om oriktig prissättning (14 kap. 19 §).

Bestämmelserna i punkten 12 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna om en tillfällig begränsning av underskottsavdrag för juridiska personer, avsättning till periodiseringsfond i 30 kap. 5 § samt om negativt räntenetto eller kvarstående räntenetto enligt EBITDA-regeln i 24 kap. 26 och 28 §§ är alla kopplade till överskottet av näringsverksamheten. De ska tillämpas i angiven turordning, som innebär följande.

Den tillfälliga begränsningen av tidigare års underskott baseras på resultatet före avsättning till och återföring från periodiseringsfond. Avdraget för tidigare års underskott görs före nämnda dispositioner med periodiseringsfonden. Regeln om avsättning till periodiseringsfond bygger på resultatet efter det EBITDA-baserade ränteavdraget och avdraget för ett rullat kvarstående räntenetto. Avdragsunderlaget för ränteavdraget baseras således på resultatet efter tidigare års underskott men före avsättning till periodiseringsfond, utom det rullade räntenettet, som över huvud taget inte påverkar något underlag, utan kan föranleda ett avdrag vid sidan av ränteavdraget, om avdragsutrymmet ger utrymme för detta.

Anta att ett aktiebolag har ett överskott av näringsverksamheten (före avdrag för negativt räntenetto och avdrag för avsättning till periodiseringsfond) som uppgår till 90. I det angivna överskottet av näringsverksamhet ingår avskrivningar (50) samt ränteutgifter (65) och ränteinkomster (5). Det innebär att det negativa räntenettet uppgår till 60. Avdragsunderlaget – dvs. överskottet av näringsverksamhet före det aktuella avdraget (90) – ska ökas med avskrivningar (50) och ränteutgifter (65) och minskas med ränteinkomster (5). Det innebär att avdragsunderlaget är 200 ($90+50+65-5$) och att avdragsutrymmet – dvs. 25 procent av avdragsunderlaget – är 50 ($0,25 \times 200$). Det innebär i sin tur att det negativa räntenettet (60) ska dras av med 50. Det negativa räntenetto som inte ryms inom avdragsutrymmet – 10 ($60-50$) – rullas vidare (kvarstående räntenetto). Resultatet efter ränteavdrag uppgår till 100 ($90+65-5-50$). Från detta resultat medges avdrag för avsättning till periodiseringsfond med 25 procent. Överskottet uppgår därefter till 75 ($100-25$).

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.3.

28 §

Paragrafen är ny och föränleds av förslaget om en generell avdragsbegränsning för negativa räntenetton. I paragrafen anges i vilken utsträckning ett negativt räntenetto som inte har kunnat dras enligt 26 § första stycket ska kunna dras av ett senare beskattningsår. Bestämmelsen motsvarar vad som följer av artikel 4.6 i direktivet mot skatteundandraganden.

Av *första stycket* framgår att om ett negativt räntenetto kvarstår från ett föregående beskattningsår (kvarstående räntenetto) så ska ett företag dra av det kvarstående räntenettet i den utsträckning det ryms inom avdragsutrymmet, minskat med årets avdrag för negativt räntenetto.

Avdrag för kvarstående räntenetto får inte göras senare än det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då det kvarstående räntenettet har uppkommit. Det kvarstående räntenetto som har uppkommit först ska dras av först. Det framgår av *andra stycket*.

Anta att ett aktiebolag har ett kvarstående räntenetto som uppgår till 10 (se exemplet ovan i 27 §). Det aktuella beskattningsåret uppgår överskottet av näringsverksamheten (före avdrag för negativt räntenetto och avdrag för kvarstående räntenetto) till 75. I det angivna överskottet av näringsverksamhet ingår ränteutgifter (20) och ränteinkomster (5) samt avskrivningar (10). Det innebär att det negativa räntenettet uppgår till 15. Avdragsunderlaget – dvs. överskottet av näringsverksamhet före de aktuella avdragen (75) – ska ökas med ränteutgifter (20) och minskas med ränteinkomster (5) samt ökas med avskrivningar (10). Det innebär att avdragsunderlaget är 100 ($= 75+20-5+10$) och att avdragsutrymmet – dvs. 25 procent av avdragsunderlaget – är 25 ($= 0,25 \times 100$). Det innebär i sin tur att det negativa räntenettet (15) ska dras av fullt ut och att det kvarstående räntenettet (10) ska dras av. Överskottet uppgår därefter till 65 ($75+20-5-15-10$).

Anta i stället att ett företag har ett underskott av näringsverksamheten (före avdrag för negativt räntenetto) som uppgår till 200. I underskottet av näringsverksamheten ingår ränteinkomster (10) och ränteutgifter (50).

Det negativa räntenettet är 40 (= 50–10). Eftersom avdragsunderlaget är negativt får det negativa räntenettet (40) inte dras av.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.3.

29 §

Paragrafen är ny och föranleds av förslaget om en generell avdragsbegränsning för negativa räntenetton. Av *första stycket* framgår att vid ägarförändringar som innebär att ett företag får ett bestämmande inflytande över ett annat företag, upphör möjligheten att utnyttja kvarstående räntenetto hos det sistnämnda företaget.

Ett företag anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag, om företagen efter ägarförändringen tillsammans utgör en koncern av sådant slag som avses i 1 kap. 4 § ÅRL. Det framgår av *andra stycket*. En motsvarande bestämmelse finns i 14 § och innebörden av vad som avses beskrivs närmare i författningskommentaren till den paragrafen.

Enligt *tredje stycket* är bestämmelsen inte tillämplig om företaget har försatts i resolution enligt lagen (2015:1016) om resolution.

Övervägandena finns in avsnitt 5.2.3.

30 §

Paragrafen är ny och föranleds av förslaget om en generell avdragsbegränsning för negativa räntenetton. Av *första stycket* framgår att ett företag som har ett positivt räntenetto får dra av ett annat företags negativa räntenetto. Avdrag får högst göras med ett belopp som motsvarar företagets positiva räntenetto. Bestämmelsen motsvarar vad som följer av skäl 7 i direktivet mot skatteundandraganden.

Det negativa räntenettet hos ett annat företag får inte dras av till den del det har dragits av på annat sätt. Det framgår av *andra stycket*.

Ett avdrag som ett företag med positivt räntenetto gör enligt första stycket ska minska det negativa räntenettet hos det andra företaget i motsvarande utsträckning. Det framgår av *tredje stycket*.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.6.

31 §

Paragrafen, som är ny, föranleds av förslaget om en generell avdragsbegränsning för negativa räntenetton. Av paragrafen framgår att avdrag bara får göras för negativt räntenetto enligt 30 § om båda företagen med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra. Därutöver ska företagen redovisa avdraget öppet i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), eller som skulle ha haft det om inte något av företagens bokföringsskyldighet upphör.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.6.

41 §

Ändringen i paragrafen innebär att uttrycket ”utländskt företag” ersätts med uttrycket ”företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende”. Ändringen föranleds av de nya bestämmelserna om avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer som införs i 15–17 §§ och innebär att samma terminologi används i de olika

bestämmelserna om hybrida mismatchningar. Någon materiell ändring är inte avsedd.

25 kap.

2 §

Ändringen i paragrafen är en följd av att det införs en definition av ränteutgifter i 24 kap. 2 §. Av *tredje stycket*, som är nytt, framgår att särskilda bestämmelser som begränsar avdragsrätten för ränta finns i kap. 24. Syftet med tillägget är att tydliggöra att vissa kapitalvinster och kapitalförluster som i och för sig omfattas av 25 kap 3 och 4 §§ kan komma att behandlas som ränteutgift och därmed begränsas enligt bestämmelserna i 24 kap. 2 §, exempelvis vissa räntederivat.

30 kap.

6 a §

I paragrafen finns bestämmelser om att en juridisk person som har gjort avsättning till periodiseringsfond ska ta upp en schablonintäkt. Ändringen i *första stycket* innebär att den del av intäktsberäkningen som baseras på statslåneräntan ska beräknas till statslåneräntan i stället för till 72 procent av statslåneräntan.

Övervägandena finns i avsnitt 11.1.

33 kap.

8 §

Ändringen i paragrafen är en följd av att expansionsfondsskatten sänks från 22 procent till 20 procent (se 65 kap. 8 §).

16 §

Ändringarna i *första stycket* är dels en följd av att expansionsfondsskatten sänks från 22 procent till 20 procent (se 65 kap. 8 §), dels en ny hänvisning till första stycket i 12 §.

34 kap.

6, 8, 10, 18 och 20 §§

Ändringarna i paragraferna är en följd av att expansionsfondsskatten sänks från 22 procent till 20 procent (se 65 kap. 8 §).

39 kap.

8 a §

Paragrafen är ny. Av *första stycket* framgår att ett skadeförsäkringsföretag som har en säkerhetsreserv, ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till statslåneräntan vid utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut multiplicerad med säkerhetsreserven vid ingången av beskattningsåret. I första stycket framgår också att statslåneräntan som lägst ska anses vara 0,5 procent.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, ska schablonintäkten justeras i motsvarande mån. Det framgår av *andra stycket*.

Tidigare 8 a § har bytt benämning till 8 b §.

Övervägandena finns i avsnitt 11.3.

50 kap.

5 §

Vid beräkningen av kapitalvinst vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag, ökas anskaffningsutgiften med belopp som tagits upp som den skattskyldiges andel av handelsbolagets inkomster. Ändringen i *första stycket andra strecksatsen* innebär att det beloppet ska minskas med de ränteutgifter och negativa räntenetton som, direkt eller indirekt, belöper sig på andelen och som enligt 24 kap. inte har fått dras av.

Av den nya *tredje strecksatsen* följer att kvarstående räntenetton som har dragits av enligt 24 kap. 28 § och som belöper sig på andelen ska öka anskaffningsutgiften.

Nedan visas genom ett exempel beräkningen av justerad anskaffningsutgift där hänsyn tas till ränteutgifter och negativa räntenetton som inte har dragits av. Justerad anskaffningsutgift är vid årets ingång 100, skattepliktig inkomst är 100 och uttagen från handelsbolaget uppgår till 80. I handelsbolaget finns ett negativt räntenetto om 100, varav 80 dragits av. Ränteavdragsbegränsningen har alltså medfört att det skattemässiga resultatet uppgår till 100 i stället för 80. Det betyder att justerad anskaffningsutgift för delägaren måste minskas med den delen av räntenettet som inte dragits av. Om inte en sådan justering görs skulle den del av räntenettet som omfattas av ränteavdragsbegränsningen i stället resultera i ett skattemässigt avdrag vid försäljningen av delägarens andel av handelsbolaget. Justerad anskaffningsutgift uppgår därmed i exemplet till 100 (skattepliktig inkomst + skattemässigt resultat – uttag – räntenetto som inte får dras av = $100 + 100 - 80 - 20$).

Den del av ränteutgiften som inte dragits av (kvarstående räntenetto) får dras av inom sex år om det finns ett avdragsutrymme. Om så sker ska även detta beaktas vid beräkningen av justerad anskaffningsutgift. Detta visas genom ett exempel. Justerad anskaffningsutgift är vid årets ingång 100, skattepliktig inkomst är 100 och uttagen från handelsbolaget uppgår till 120. I handelsbolaget finns ett negativt räntenetto om 60 och ett kvarstående räntenetto om 20. Avdragsutrymmet är 80, vilket betyder att både det negativa räntenettet och kvarstående räntenetto kan dras av fullt ut. Det kvarstående räntenettet har det år det uppstod reducerat den justerade anskaffningsutgiften. För att inte det kvarstående räntenettet återigen, genom det aktuella årets resultat, ska reducera justerad anskaffningsutgift måste det läggas till. Justerad anskaffningsutgift uppgår därmed i exemplet till 100 ($100 + 100 - 120 + 20$).

Ändringarna i *första stycket tredje och fjärde strecksatserna* och *andra stycket fjärde och femte strecksatserna* är en följd av att expansionsfondsskatten sänks från 22 procent till 20 procent (se 65 kap. 8 §).

Övervägandena finns i avsnitten 5.2.7 och 5.5.

65 kap.

8 §

Av ändringen i paragrafen framgår att expansionsfondsskatten sänks från 22 procent till 20 procent. Vid sådant förhållande ska ett mot expansionsfondsskatten svarande belopp dras av från den slutliga skatten vid återföring.

Övervägandena finns i avsnitt 5.5.

10 §

Av ändringen i paragrafen framgår att bolagsskatten sänks från 22 procent till 20 procent.

Övervägandena finns i avsnitt 5.4.

9 kap. 5 §, 24 kap. 8, 13, 33, 34, 36–39, 42 och 43 §§, 25 kap. 12 §, 25 a kap. 23 och 23 a §§, 38 a kap. 23 §, 39 kap. 14 och 23 §§, 48 kap. 27 § och 56 kap. 8 §

Ändringarna är föranledda av att flera paragrafer i 24 kap. har fått en ny benämning.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Av *första punkten* framgår att lagen träder i kraft den 1 juli 2018.

Av *andra punkten* framgår att bestämmelserna i 9 kap. 5 §, 14 kap. 4 §, 17 kap. 2 §, 18 kap. 7 §, 19 kap. 8 och 9 §§, 20 kap. 11 §, 20 a kap. 4 §, 24 kap. 2, 8, 13–31, 33, 34, 36–39, 42 och 43 §§, 25 kap. 2 och 12 §§, 25 a kap. 23 och 23 a §, 30 kap. 6 a §, 34 kap. 6, 18 och 20 §§, 39 kap. 8 a, och 8 b, 14 och 23 §§, 48 kap. 27 §, 50 kap. 5 § och 65 kap. 8 och 10 § i sina nya lydelse tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 30 juni 2018. Övergångsbestämmelsen innebär bl.a. att aktiveringsförbuden i 14 kap. 4 §, 18 kap. 7 §, 19 kap. 8 och 9 §§ och 20 kap. 11 § bara gäller ränteutgifter som uppkommer efter ikraftträdandet.

Av *tredje punkten* framgår att den nya bestämmelsen i 19 kap. 5 a § ska tillämpas för byggnader som färdigställs från och med den 1 januari 2017. För hyreshus som färdigställs under tiden 1 januari 2017–30 juni 2018 framgår att primäravdrag får göras för den delen av femårsperioden från färdigställandet som återstår den 1 juli 2018. Det innebär att för byggnader som färdigställs innan ikraftträdandet, men efter den 31 december 2016, så börjar femårsperioden från färdigställandet att löpa innan ikraftträdandet och primäravdrag får sedan göras för den vid ikraftträdandet återstående delen av femårsperioden. För ett hyreshus som färdigställs den 1 juli 2017 får primäravdrag således inte göras det första året av femårsperioden, utan primäravdrag får i stället göras under det andra till och med det femte året av samma period och med maximalt 8 procent av avskrivningsunderlaget.

Av *fjärde punkten* framgår att det nya 20 b kap. ska tillämpas för finansiella leasingavtal som ingås efter den 30 juni 2018. Vidare framgår det att endast bestämmelserna om beräkning och hantering av räntedelen av leasingavgifterna ska tillämpas för finansiella leasingavtal som har ingåtts före den 1 juli 2018.

Av *femte punkten* framgår att de upphävda bestämmelserna i 24 kap. 10 a–10 f §§ fortfarande gäller för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar före den 1 juli 2018.

Av *sjätte punkten* framgår att för beskattningsår som omfattar längre tid än tolv månader och som börjar före men avslutas efter den 30 juni 2018 får ett negativt räntenetto enligt bestämmelserna i 24 kap. 25–31 §§ som belöper sig på perioden från och med den 1 juli 2018 till och med utgången av det beskattningsåret, eller i fråga om svenska handelsbolag

räkenskapsåret, inte dras av. Det innebär att det negativa räntenettet över huvud taget inte får dras av i det med bestämmelsen avsedda fallet.

Av *sjunde punkten* framgår att vid tillämpning av 30 kap. 7, 8 och 10 a §§ ska avdrag för avsättning till periodiseringsfonder som har gjorts vid beskattningsår som börjar före den 1 juli 2018 återföras med 110 procent av avdraget, om återföringen görs av en juridisk person vid beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2018. Vid tillämpning av bestämmelsen spelar det ingen roll vem som har gjort det faktiska avdraget för avsättning till periodiseringsfond (se 30 kap. 15 § IL). Syftet är att uppnå samma effektiva skattebelastning för avdrag respektive återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond.

Övervägandena finns i avsnitt 11.2.

Av *åttonde punkten* framgår att bestämmelserna i 33 kap. 8 och 16 §§ och 34 kap. 8 och 10 §§ i sina nya lydelse tillämpas första gången för beskattningsåret efter det beskattningsår som börjar närmast efter den 30 juni 2018.

Av *nionde punkten* framgår att för det första beskattningsåret som börjar närmast efter den 30 juni 2018, ska samtliga kvarvarande avdrag för avsättning till expansionsfond som har gjorts enligt äldre bestämmelser anses återförda och genast återavsatta till expansionsfond den 1 juli 2018. 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. Vid bestämmande av det belopp som expansionsfonden högst får uppgå till i samband med omvandlingen av fonden 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. Anledningen till detta är att den skattskyldige inte ska tvingas återföra delar av återavsättningen.

Om den skattskyldige samma år som fonden omvandlas 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.

Av *tionde punkten* framgår att företag med beskattningsår som börjar före men som avslutas efter den 1 juli 2018 får vid tillämpningen av 35 kap. under det beskattningsåret bara göra avdrag högst med 91 procent för koncernbidrag som har lämnats till företag med beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2018.

Av *elfte punkten första stycket* framgår att ett skadeförsäkringsföretag som har en säkerhetsreserv vid ingången av det första beskattningsåret som börjar efter den 30 juni 2018, ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till 10 procent av säkerhetsreserven vid ingången av det beskattningsåret. Schablonintäkten ska tas upp med en sjättedel det första beskattningsåret och med en sjättedel per år under de fem påföljande beskattningsåren eller med hela beloppet under det första beskattningsåret.

Av *elfte punkten andra stycket* framgår att schablonintäkt som inte har tagits upp enligt första stycket ska tas upp till beskattning om företaget upphör att bedriva försäkringsrörelse, skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör, näringsverksamheten inte längre ska beskattas i

Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, företaget upplöses genom fusion eller fission och annat inte följer av bestämmelserna i 37 kap. 17 § IL eller företaget försätts i konkurs. Förslaget har utformats med 39 kap. 8 a § IL (se prop. 2015/16:15) som förebild.

Övervägandena finns i avsnitt 11.4.

Av *tolfte punkten* framgår att vid tillämpning av 40 kap. 2 § ska, i den utsträckning som det inte finns några begränsningar som avses i den paragrafen, en juridisk persons avdrag för ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret beräknas till högst ett belopp som motsvarar 50 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget

ökat med

- avdrag för negativt räntenetto enligt 24 kap. 26 §, och
- avdrag för kvarstående räntenetto enligt 24 kap. 28 §, och
- avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. 5 §,

minskat med

- återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap.

Bestämmelsen tillämpas för beskattningsåret som börjar efter den 30 juni 2018 och före den 1 juli 2021. Om ett beskattningsår som bestämmelsen ska tillämpas för omfattar kortare eller längre tid än tolv månader, ska bestämmelsen tillämpas också för det därpå följande beskattningsåret.

Till den del underskottet inte får dras av, rullas det vidare och får användas följande år, i den utsträckning förutsättningarna för det då är uppfyllda.

Bestämmelserna i punkten 12 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna, 30 kap. 5 § och 24 kap. 26 och 28 §§ – som alla är kopplade till överskottet av näringsverksamheten – tillämpas i angiven turordning (se författningskommentaren till 24 kap. 27 §).

Anta att ett aktiebolag har ett tidigare års underskott som uppgår till 100. Som förutsättning för exemplet gäller att begränsningar av avdragsrätten för tidigare års underskott inte föreligger enligt t.ex. 40 kap. 9–24 §§. Överskottet av näringsverksamheten (före avdrag för tidigare års underskott) uppgår till 150. Det innebär att underskottet av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret (100) ska dras av med 75 (= 0,5x150) i stället för 100. Givet att aktiebolaget inte ska göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond, negativt räntenetto eller kvarstående räntenetto (se författningskommentarerna till 24 kap. 26 och 28 §§) uppgår den beskattningsbara inkomsten – med bortseende från allmänna avdrag – till 75 (= 150–75) i stället för 50 (= 150–100). Det innebär att bolagsskatt tas ut med 20 procent av 75 i stället för 50.

Övervägandena finns i avsnitt 11.5.

14.4 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

33 kap.

6 §

Ändringen i paragrafen är en följd av att det införs ränteavdragsbegränsningar i 24 kap. IL.

Av *tredje stycket*, som är nytt, framgår att ett svenskt handelsbolag avseende en delägare som är fysisk person ska lämna uppgift om sådana ränteutgifter och negativa räntenetton som avses i 50 kap. 5 § första stycket IL. Det rör sig om de ränteutgifter och negativa räntenetton som belöper sig på delägarans andel och som enligt 24 kap. IL inte har fått dras av. Vidare ska anskaffningsutgiften ökas med kvarstående räntenetton som har dragits av enligt 24 kap. 28 § IL. Särskild uppgift ska även lämnas vid ett indirekt ägande i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

Övervägandena finns i avsnitt 5.6.

34 kap.

4 a §

Av paragrafen framgår att svenska handelsbolag, med undantag för fåmanshandelsbolag, och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige ska lämna sådan information till delägarna att de kan beräkna sina intäkter från bolaget eller den juridiska personen. Det kan vara fråga om sådan information som behövs för att beräkna inkomsterna vid tillämpning av bestämmelserna om avdrag för ränteutgifter och negativa räntenetton i 24 kap. IL. Ett exempel är information om negativa räntenetton som dragits av respektive inte dragits av. Ett annat exempel är om förenklingsregeln som föreslås i 24 kap. 26 § andra stycket IL har tillämpats. Det kan även vara fråga om uppgift för beräkning av avdrag för avsättning till periodiseringsfond 30 kap. 5 § IL. Detta gäller dock endast vid tillämpning av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln i form av en EBIT-regel (se avsnitt 1.2 och 5.2.2). Enligt EBIT-regeln ska tretton sjundedelar av ett negativt räntenetto minska underlaget vid avsättning till periodiseringsfond. Slutligen kan uppgift behöva lämnas för beräkning av anskaffningsutgift enligt bestämmelsen i 50 kap. 5 § IL.

Övervägandena finns i avsnitt 5.6.

58 kap.

2 §

Ändringen i *första stycket* är en följd av att bolagsskatten sänks från 22 procent till 20 procent (se 65 kap. 10 IL).

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Av *första punkten* framgår att lagen träder i kraft den 1 juli 2018.

Av *andra punkten* framgår att bestämmelsen i 33 kap. 6 § tillämpas första gången på uppgifter som avser beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2018.

Av *tredje punkten* framgår att bestämmelsen i 58 kap. 2 § i dess nya lydelse tillämpas första gången på avyttringar av andelar i skalbolag som sker efter den 30 juni 2018. Om skalbolagsdeklarationen till någon del avser tid före den 1 juli 2018, gäller dock vid tillämpningen av 58 kap. 2 § första stycket att procenttalet 22 ska användas i stället för 20.

Av den *fjärde punkten* framgår att den nya bestämmelsen 34 kap. 4 a § tillämpas första gången på uppgifter som avser beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2018.