

Blendow Lexnova Expertkommentar - Skatterätt, augusti 2017

Förslag till nya ränteavdragsbegränsningsregler

Efter att Företagsskattekommitténs förslag ([SOU 2014:40](#)) mötte stark kritik har förslaget om ränteavdragsbegränsningar i företagssektorn omarbetats inom Finansdepartementet. I juni 2017 kom så ett nytt förslag från departementet i en promemoria benämnd Nya skatteregler för företagssektorn, Finansdepartementet, juni 2017 ([Fi2017/02752/S1](#)). Förutom att det föreslås att bolagsskatten sänks från nuvarande nivå om 22 procent till 20 procent innehåller förslaget två alternativa lagförslag om ränteavdragsbegränsning. Förslaget har skickats ut på remiss till i slutet av september 2017, för att sedan beredas vidare inför ett beslut av riksdagen så att reglerna kan träda i kraft den 1 juli 2018.

Huvuddelen av förslaget bygger på de överenskommelser som gjorts i det internationella samarbetet inom det G20/OECD-ledda BEPS-projektet, som 2015 resulterade i ett antal konkreta förslag. Som komplement till detta arbete har sedan EU-kommissionen tagit fram ett s.k. skatteflyktsdirektiv ([2016/1164](#)) med något mer preciserade regler för att harmonisera lagstiftningsarbetet inom EU. (Se vidare Lexnova Expertkommentarer i [november 2015](#) och [april 2016](#).)

Den generella avdragsbegränsningen har som sagt formulerats i två alternativ för att tillförsäkra ett så bra beslutsunderlag som möjligt. Det är dessutom två olika resultatmått som läggs till grund för de alternativa förslagen till generell ränteavdragsbegränsning, dels resultat före ränta och skatt (EBIT, Earnings Before Interest and Tax), dels resultat före ränta, skatt och avskrivningar (EBITDA, Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortization).

Alternativ 1 bygger på en EBIT-regel som begränsning av hur stora ränteavdragen får vara (max 35 procent av EBIT). Alternativ 2 har istället en EBITDA-reglering med ett avdragsutrymme om högst 25 procent av detta resultat. I båda förslagen finns dessutom två ytterligare begränsningsregler, en s.k. hybridregel och en ränteavdragsbegränsningsregel som är snarlik den vi har i dag i 24 kap. 10 a - 10 f §§ inkomstskattelagen (IL), men som avses få en snävare omfattning.

De båda alternativen (EBIT- eller EBITDA) slår olika för olika typer av verksamheter och intresseorganisationer och andra debattörer kommer säkerligen framföra en rad olika synpunkter på förslagets konsekvenser och vad som är mest fördelaktigt. Ett annat problem är vad som ska räknas som räntekostnad samt avgränsningen och regleringen av detta. Det är inte helt enkelt, eftersom det finns olika sätt att omvandla räntor till andra typer av kreditkostnader. Ett anslutande problem är hur man ska hantera finansiell leasing, vilket också föreslås regleras särskilt. Frågan har utretts tidigare och hamnat i byrålådan. Hur det går den här gången återstår att se.

Även den kompletterande regleringen avseende hybridföretag (24:16 i IL-förslaget) och hybrida finansiella instrument (24:17), dvs. att vägra avdrag i situationer där en betalning från ett företag eller för ett finansiellt instrument kan dras av som ränta i Sverige, utan att den räknas som skattepliktig inkomst i mottagarstaten (vilket kallas "avdrag utan inkludering") eller då samma räntekostnad också dras av hos ett annat företag inom intressegemenskapen ("dubbla avdrag"), har sitt ursprung i BEPS-projektet och EU-direktivet. En särskild regel som preciserar vad som är rimlig tid för att den avdragna räntan ska tas upp hos mottagaren införs också och anges som 12 månader. Utformningen av reglerna följer sålunda den överenskomna internationella standarden. Härutöver lämnas ytterligare några förslag om expansionsfonder, periodiseringsfonder och säkerhetsreserv,

men huvudfrågan är ändå ränteavdragsbegränsningen i kombination med den sänkta bolagsskattesatsen.

I denna kommentar ska jag dock fokusera på den sedan år 2009 införda och år 2013 modifierade ränteavdragsbegränsningen, som nu föreslås gälla också i fortsättningen, om än något modifierad. Många hade nog hoppats på att mer handfasta generella avdragsbegränsningar skulle medföra att den så hårt kritiserade lagstiftningen kunde tas bort. Denna reglering har mött kraftig kritik i Sverige och av EU-kommissionen (se mina tidigare kommentarer i Lexnova [februari 2015](#), [maj 2014](#), [oktober 2012](#) och [februari 2012](#)) och har av Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) bedömts aktualisera utpräglade utrednings- och bevisfrågor som inte lämpar sig för att pröva inom ramen för ett förhandsbesked, varför det inte heller förhandsbeskedsvägen gått att pröva avdragsmöjligheterna för interna lån.

Även om räntor håller sig inom de ovan nämnda generella ramarna ska de likväl inte få dras av, om de inte också undgår att träffas av vad som nu kallas *de riktade reglerna om ränteavdragsbegränsning*. Som ska utvecklas i det följande handlar det om ytterligare begränsningar av räntor på lån inom en grupp av företag i intressegemenskap där en prövning ska ske med hjälp av de vaga rekviriten *väsentlig skatteförmån* respektive om ett förvärv är *affärsmässigt motiverat*. Innan jag övergår till att diskutera förslaget ska jag redogöra för de föreslagna reglernas konstruktion och hur de liknar respektive skiljer sig från dagens regler.

De föreslagna reglerna omfattar, liksom för närvarande, företag i intressegemenskap. Definitionerna är desamma, dvs. att företag ska anses vara i intressegemenskap med varandra om ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det andra företaget eller företagen står under i huvudsak gemensam ledning. På samma sätt som nu ska en andel i ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES behandlas som en delägarrätt vid tillämpningen av de särskilda reglerna om skulder på förvärv av delägarrätter (se nedan).

Enligt den *nuvarande* regleringen görs en åtskillnad mellan lån där räntorna i mottagarstaten beskattas med minst 10 procent och sådana där skatten i mottagarstaten är lägre. Sker en beskattning med minst 10 procent får avdrag för räntan göras, såvida det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit inte är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån (24 kap. 10 d § IL). Om beskattningen är lägre får avdrag för räntan endast ske om skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat och mottagaren hör hemma i stat inom EES eller i stat med vilken Sverige har dubbelbeskattningsavtal, som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster och företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten (24 kap. 10 e § IL). Gäller skulden ett förvärv av delägarrätter ska även förvärvet vara huvudsakligen affärsmässigt motiverat.

Med den *föreslagna* regleringen, som utformas något annorlunda, dras först en gräns för alla räntor avseende skulder till företag inom intressegemenskapen (24 kap. 20 § i IL-förslaget). För avdragsrätt krävs att det mottagande företaget är hemmahörande i stat inom EES eller i stat med vilken Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal (som nyss nämnts) eller att räntan beskattas med minst 10 procent enligt lagstiftningen i mottagstaten samt att skuldförhållandet inte får ha uppkommit för att intressegemenskapen uteslutande eller så gott som uteslutande ska få en väsentlig skatteförmån.

Regeln kompletteras sedan enligt förslaget med en regel för räntor på skulder som avser *delägarrätter*. Även om de inte träffas av den nyss nämnda begränsningen medges inte ränteavdrag om det räntebetalande företaget inte kan visa att förvärvet av delägarrätter är väsentligen affärsmässigt motiverat (24 kap. 21 § i IL-förslagen). Denna regel ska enligt förslaget också gälla räntebetalningar i förhållande till företag som är belägna i stater inom EES och med vilka Sverige

har dubbelbeskattningsavtal.

Resultatet blir sålunda inte så stort i fråga om omfattningen av regleringen. Räntor till företag hemmahörande inom EU och EES kommer även fortsättningsvis omfattas om de antingen träffas av spärregeln som avser lån till förvärv av *delägarrätter*, om den som begär avdraget inte kan visa att förvärvet är *väsentligen affärsmässigt motiverat*, eller avseende andra lån, om det inte kan visas att de inte tillkommit för att intressegemenskapen *uteslutande eller så gott som uteslutande* ska få en *väsentlig skatteförmån*. Räntor på skulder till företag inom intressegemenskapen belägna i andra stater kommer inte att få dras av om beskattningen i mottagarstaten inte är minst 10 procent eller ändå leder till nämnda skatteförmån eller, ifråga om skulder på förvärv av *delägarrätter*, inte visas vara väsentligen affärsmässigt motiverade.

De förändringar som framhålls i förslaget är att erhållandet av en "skatteförmån" förändras från det *huvudsakliga* skälet till att det *uteslutande eller så gott som uteslutande* ska ha varit motivet till att skuldförhållande har uppkommit. Det beskrivs i förarbetena som en höjning från 75 procent till 90-95 procent (se s. 161 i promemorian). Språkligt sett är det naturligtvis en skärpning till ett mycket högt krav, även om procentsatser i dessa sammanhang blir illusoriska. Läger man därtill att "skatteförmån" är ett innehållslöst begrepp, av skäl som jag och andra har visat (se bl.a. Lexnova oktober 2012), så är jag benägen att hålla med om att regeln med förslaget kraftigt har begränsats så att den i det närmaste torde vara verkningslös. Då blir det emellertid mycket förvirrande att promemorian hänvisar till 2013 års lagstiftnings förarbeten för ledning av hur den bör tillämpas (se s. 161 och s. 324 i promemorian). Förutom att reglering genom förarbeten och som nu, förarbeten som hänvisar till tidigare förarbeten avseende en annan lydelse, i sig är en dubiös form av reglering på ett område där kravet är att normerna ska framgå av föreskrifterna (det s.k. föreskriftskravet i legalitetsprincipen), blir det förvirrande att mötas av uppfattningen att den nu skärpta regleringen skulle kunna hämta ledning från en reglering med andra rekvisit. Rekviseitet "uteslutande eller så gott som uteslutande" ger snarare uttryck för att endast undanta uppenbart skattemotiverade och i övrigt meningslösa lånetransaktioner från avdrag för räntor. Som tidigare påpekats torde detta gälla även utan särskilda lagregler härom (se vidare nedan).

Vidare förändras nivån avseende "affärsmässigt motiverat" från huvudsakligen till väsentligen affärsmässigt motiverat. Som Lagrådet tidigare påpekat är det även affärsmässigt att ta hänsyn till skatteskal (se [prop. 2008/09:65](#) s. 115 och min artikel i Svensk skattetidning 2012 s. 122 ff.), men läser man förarbetena har avsikten varit att urskilja andra affärsmässiga skäl än skatteskal. Här föreligger dock ett stort problem, inte bara att denna typ av mätningar av syften är omöjliga att göra i praktiken, utan också att detta kommer i konflikt med EU-rätten. I promemorian med förslaget har man emellertid en annan uppfattning när förslaget presenteras (s. 164 f. i prom.):

"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 delägarrätt 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."

Ändringen från huvudsakligen affärsmässigt motiverat till väsentligen affärsmässigt motiverat anses således medföra att regeln ger uttryck för vad som är tillåtet enligt EU-rätten. Terminologin i förslaget knyter an till det s.k. skatteflyktsdirektivet där termen "icke-genuina arrangemang" används, men EU-domstolens i praxis fastslagna gräns är relaterad till den s.k. missbruksdoktrinen i Halifax ([C-255/02](#)) och att det ska vara fråga om "wholly artificial arrangements" (i Cadbury Schweppes, [C-196/04](#)). I sistnämnda fall sägs också att normala skatteregler inte får åsidosättas när den skattskyldige "carries on genuine economic activities", vilket sannolikt gett upphov till uttrycket "icke-genuina arrangemang", men fortfarande är som sagt gränsen att det inte föreligger några affärsmässiga skäl alls. Därför blir även den nu föreslagna gränsen "väsentligen affärsmässigt motiverat" också diskriminerande om den appliceras på fall där det föreligger riktiga lån (genuina och rättsligen bindande), även skattemässigt motiverade sådana, under förutsättning att de inte är rent konstlade arrangemang ägnade att endast ge ett skatteavdrag.

Således är gränsen enligt EU-rätten mer i linje med den ovan nämnda begränsningsregeln, om vi formulerar den som "uteslutande skatteskal utan genuina ekonomiska aktiviteter" (alltså inte ens "så gott som uteslutande" om det nu gör någon egentlig skillnad). Å andra sidan behövs inte en sådan regel, eftersom det inte finns någon anledning att tillmäta sådana (fiktiva) rättshandlingar någon verkan vid beskattningen (jfr Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen 1995 s. 511). Vi är då också med bred marginal bortom förutsättningarna enligt lagen (1995:575) mot skatteflykt, som i så fall borde ha varit tillräcklig oavsett vilken inställning i övrigt man har till den lagen.

Förslaget - med två olika särskilda gränser för "skatteflykt" - är således motsägelsefullt och präglas av att undgå förnyad kritik från EU-kommissionen samtidigt som avdrag även ska kunna vägras vid tillämpningen på de godtyckliga grunder som sker enligt nuvarande lagstiftning (om man i tillämpningen skulle fästa avseende vid normerande uttalanden via motiven). Ingen domstol i Sverige har heller hittills begärt förhandsavgörande av nuvarande regler trots att det yrkas i nästan samtliga fall som för närvarande är under prövning. Förhandsbesked ska enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte meddelas, eftersom de nuvarande reglerna aktualiserar utpräglade utrednings- och bevisfrågor som inte lämpar sig för att pröva inom ramen för ett förhandsbesked, och det torde inte bli annorlunda med de nu föreslagna reglerna. Frågan om möjligheten till förhandsbesked berörs över huvud taget inte i promemorian.

Andra förändringar är t.ex. att *bestämmelsen* om möjligheten att beakta kapitaltillskott tas bort (den har fått en alltför strikt tillämpning), men istället skrivs i *motiven* att kapitaltillskott ändå ska beaktas med ungefär samma "anvisningar" för tillämpningen som tidigare (s. 162 ff. i prom.). En något modifierad regel för s.k. back-to-back-lån föreslås också (24 kap. 22 § IL-förslaget).

Min sammanfattande bedömning är därför att EBIT- eller EBITDA-förslaget och hybridreglerna både har stöd i BEPS-projektet och EU-regleringen och därför överensstämmer med de regler som både är internationellt accepterade och som också bör implementeras för att Sverige ska fullgöra sina internationella åtaganden, men att den särskilda s.k. riktade avdragsbegränsningen, som utgör en liten modifiering i förhållande till de nuvarande reglerna, varken låter sig förenas med EU-rätten eller kan tillämpas på ett rättssäkert sätt. Särskilt anmärkningsvärd i legalitetshänseende är metoden med motsägelsefulla rekvisit i lagtexten och omfattande normgivning via motiven, som dessutom hänvisar tillbaka till tidigare förarbeten till en annan utformning av reglerna. Förhandsbeskedsfrågan lyser med sin frånvaro, trots att den borde stå högt på agendan, om man ska jämföra med den allmänna debatten kring skatteflyktlagen, där lagens vaghet ansetts behöva motverkas med en möjlighet till förhandsbesked (jfr [prop. 1996/97:170](#) s. 35, 46-47). Den nu föreslagna riktade avdragsbegränsningen har motsvarande karaktär, och frågan är t.o.m. om den över huvud taget säger någonting mer än skatteflyktlagen, dvs. den torde även med förslagsställarnas utgångspunkt därför räcka (och modifieras för att komma i samklang med

EU-rätten).

Enligt min mening är det således endast den mer begränsade missbruksdoktrinen som håller måttet enligt EU-rätten och som därför kan tillämpas vid gränsöverskridande transaktioner mellan EU:s medlemsstater. Den sammanfaller i det närmaste med doktrinen om rättshandlingars verkliga innebörd och behöver därför inte ens lagstöd, eftersom det är en del av vår civil- och skatterätt, varför särskilda klausuler och dito utformade avdragsbegränsningar är obehövlige. Men sannolikt är det så att förslaget avser att möjliggöra mer godtyckliga begränsningar av avdragsrätten även för riktiga lån, där skattehänsyn tagits, och därmed kommer reglerna, om de införs, även fortsättningsvis leda till kritik både från EU-rättsligt håll och för att tillämpningen inte går att förutse.



Anders Hultqvist

Professor i finansrätt vid Karlstads universitet & gästprofessor vid Stockholms universitet.