

# Lagrådsremiss

## Motåtgärder på skatteområdet mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner samt vissa andra inkomstskattefrågor

---

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 3 september 2020

*Magdalena Andersson*

*Elisabeth Sheikh*  
(Finansdepartementet)

## Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås ändringar i inkomstskattelagen (1999:1229) som syftar till att uppfylla Ekofinrådets riktlinjer om motåtgärder på skatteområdet mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner som antogs den 5 december 2019.

Förslagen innebär att det införs regler i svensk rätt som på ett effektivt och proportionerligt sätt motverkar att icke samarbetsvilliga jurisdiktioner tillämpar metoder som inte uppfyller internationella standarder och granskningskriterier. Det föreslås därför att det som motåtgärd införs ett avdragsförbud för interna och externa ränteutgifter på skulder till företag i vissa icke samarbetsvilliga jurisdiktioner. Vidare föreslås att tillämpningen av CFC-reglerna bör säkerställas när det gäller Trinidad och Tobago.

Det nya avdragsförbudet föreslås innebära att ett företag inte får dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag som hör hemma i en jurisdiktion som är upptagen i en gällande och offentliggjord förteckning över stater eller jurisdiktioner utanför Europeiska unionen (EU) som av medlemsstaterna gemensamt har bedömts vara icke samarbetsvilliga på skatteområdet.

I lagrådsremissen föreslås också att termen verkligt värde vid beskattningsinträde i vissa fall ändras till nettoförsäljningsvärde. Förslaget är en följdändring av en tidigare ändring i årsredovisningslagen (1995:1554) där termen verkligt värde getts en ny innebörd.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2021.

# Innehållsförteckning

1	Beslut .....	4
2	Lagtext .....	5
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	5
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt .....	11
3	Ärendet och dess beredning .....	12
4	EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet .....	12
4.1	Bakgrund .....	12
4.2	Riktlinjer om motåtgärder på skatteområdet mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner .....	13
5	Motåtgärder mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner .....	14
5.1	Det behöver införas motåtgärder i svensk rätt .....	14
5.2	Vilken eller vilka motåtgärder bör införas? .....	15
5.3	Hur bör avdragsförbudet för ränteutgifter utformas? .....	19
5.4	Hur bör motåtgärden inom ramen för CFC-reglerna utformas? .....	24
6	Anskaffningsvärde vid beskattningsinträde .....	26
6.1	Bakgrund och gällande rätt .....	26
6.2	Ändrade regler för anskaffningsvärde vid beskattningsinträde .....	27
7	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser .....	28
8	Konsekvensanalys .....	28
8.1	Motåtgärder .....	28
8.1.1	Syfte och alternativa lösningar .....	28
8.1.2	Offentligfinansiell effekt .....	29
8.1.3	Effekter för företag .....	29
8.1.4	Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna .....	32
8.1.5	Effekter för den ekonomiska jämställdheten .....	32
8.1.6	Förslagets förenlighet med EU-rätten .....	33
8.1.7	Övriga effekter .....	33
8.2	Anskaffningsvärde vid beskattningsinträde .....	33
8.2.1	Syfte och alternativa lösningar .....	33
8.2.2	Offentligfinansiell effekt .....	33
8.2.3	Effekter för företagen .....	33
8.2.4	Effekter för jämställdheten .....	34
8.2.5	Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna .....	34
8.2.6	Förslagets förenlighet med EU-rätten .....	34
8.2.7	Övriga effekter .....	34
9	Författningskommentar .....	34

9.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	34
9.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt .....	37
Bilaga 1	Ekofinrådets riktlinjer om motåtgärder på skatteområdet mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner .....	38
Bilaga 2	Sammanfattning av promemorian Motåtgärder på skatteområdet mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner samt vissa andra inkomstskattefrågor .....	39
Bilaga 3	Promemorians lagförslag .....	40
Bilaga 4	Förteckning över remissinstanserna beträffande promemorian Motåtgärder på skatteområdet mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner samt vissa andra inkomstskattefrågor .....	46

# 1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

## 2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>1</sup>

*dels* att 20 a kap. 3 §, 24 kap. 1 § och bilaga 39 a ska ha följande lydelse,  
*dels* att det ska införas två nya paragrafer, 24 kap. 15 a och 15 b §§ och, närmast före 24 kap. 15 a § en ny rubrik av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### **20 a kap.**

##### **3 §<sup>2</sup>**

Som anskaffningsvärde för lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar ska anses det lägsta av anskaffningsvärdet och *det verkliga värdet* vid beskattningsinträdet. De lagertillgångar som finns kvar vid beskattningsinträdet ska anses ha anskaffats eller tillverkats senast. Med anskaffningsvärde och *verkligt värde* avses detsamma som i 17 kap. 2 §.

Som anskaffningsvärde för lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar ska anses det lägsta av anskaffningsvärdet och *nettoförsäljningsvärdet* vid beskattningsinträdet. De lagertillgångar som finns kvar vid beskattningsinträdet ska anses ha anskaffats eller tillverkats senast. Med anskaffningsvärde och *nettoförsäljningsvärde* avses detsamma som i 17 kap. 2 §.

Vid beskattningsinträde som avses i 1 § första stycket 6 ska dock som anskaffningsvärde för lagertillgångar som avses i 4 kap. 14 a och 14 c §§ årsredovisningslagen (1995:1554) anses det verkliga värdet. För tillgångar som avses i 4 kap. 14 b § första stycket 1–3 och 5 årsredovisningslagen ska som anskaffningsvärde anses det värde som tillgångarna har tagits upp till vid beskattningen om beskattning har skett för en period som avslutats i samband med beskattningsinträdet. Om beskattning inte har skett för en sådan period ska som anskaffningsvärde anses det värde som tillgångarna skulle ha tagits upp till vid beskattningen om beskattning hade skett. Vid tillämpning av detta stycke ska finansiella instrument som enligt 17 kap. 20 § andra stycket ingår i lagret behandlas som lagertillgångar.

Andra stycket gäller bara om näringsverksamheten eller den del av näringsverksamheten som tillgångarna ingår i före beskattningsinträdet har beskattats i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2016:1202.

en artikel om informationsutbyte som är tillämplig på de aktuella tillgångarna.

## **24 kap.**

### **1 §<sup>3</sup>**

- I detta kapitel finns bestämmelser om
- vad som avses med ränteutgifter och ränteinkomster i 2–4 §§,
  - tillämpning i inkomstslaget näringsverksamhet av vissa bestämmelser i inkomstslaget kapital i 5 och 6 §§,
  - partiell fission i 7 §,
  - kapitalrabatt på optionslån i 8 §,
  - avdragsförbud för ränteutgifter på vissa efterställda skulder i 9 §,
  - avdragsrätt för ränteutgifter på vinstandelslån i 10–15 §§,
    - *avdragsförbud för ränteutgifter på skulder till företag i vissa icke samarbetsvilliga stater eller jurisdiktioner i 15 a och 15 b §§,*
  - särskild avdragsbegränsning för ränteutgifter på vissa skulder till företag i intressegemenskap i 16–20 §§,
  - avdragsbegränsning för negativa räntenetton i 21–29 §§,
  - avdrag för lämnad utdelning i 30 §, och
  - skattefria utdelningar i 31–42 §§.
- En bestämmelse om skattefrihet för utdelning från privatbostadsföretag finns i 15 kap. 4 §.

### ***Avdragsförbud för ränteutgifter på skulder till företag i vissa icke samarbetsvilliga stater eller jurisdiktioner***

#### ***15 a §<sup>4</sup>***

*Med företag avses i 15 b § juridiska personer och svenska handelsbolag.*

#### ***15 b §<sup>5</sup>***

*Ett företag får inte dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag som hör hemma i en stat eller jurisdiktion som är upptagen i en gällande och offentliggjord förteckning över stater eller jurisdiktioner utanför Europeiska unionen som av medlemsstaterna gemensamt har bedömts vara icke samarbetsvilliga på skatteområdet.*

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2019:1241.

<sup>4</sup> Tidigare 15 a § upphävd genom 2019:1241.

<sup>5</sup> Tidigare 15 b § upphävd genom 2019:1241.

*Första stycket gäller bara ränteutgifter som belöper sig på den tid då staten eller jurisdiktionen är upptagen i förteckningen.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.
  2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2020.
  3. Bestämmelserna i bilaga 39 a i den nya lydelsen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

Områden som avses i 39 a kap. 7 §:

**1. Afrika**, med undantag av

- Djibouti, Seychellerna och Sankta Helena,
- Ceuta, Egypten, Gabon, Gambia, Ghana, Kap Verde, Komorerna, Kongo (Kongo-Brazzaville), Liberia, Libyen, Madagaskar, Marocko, Mauritius, Mayotte, Melilla, Réunion, Rwanda, Sao Tomé och Príncipe, Senegal, Tanzania och Tunisien, samtliga vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Madeira vad avser dels inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels inkomst som är föremål för notional interest deduction och liknande avdrag, samt
- Kenya och Namibia, båda vad avser dels inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels inkomst som inte beskattas där på grund av att inkomsten inte anses härröra därifrån.

**2. Amerika**, men bara vad avser

- Amerikas förenta stater, Brasilien, Colombia, Dominikanska Republiken, Ecuador, Haiti, Honduras, Kanada, Kuba, Mexiko och Venezuela,
- Argentina, Barbados, Chile, Franska Guyana, Guyana, Jamaica, Peru, Surinam, *Trinidad och Tobago* och Uruguay, samtliga med undantag av inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Argentina, Barbados, Chile, Franska Guyana, Guyana, Jamaica, Peru, Surinam och Uruguay, samtliga med undantag av inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Paraguay, med undantag av inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, samt
- Belize, Bolivia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Nicaragua och Panama, samtliga med undantag dels av inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels av inkomst som inte beskattas där på grund av att inkomsten inte anses härröra därifrån.



### **3. Asien**, med undantag av

- Bahrain, Förenade Arabemiraten och Maldiverna,
- Armenien, Azerbajdzjan, Filippinerna, Indien, Indonesien, Iran, Israel, Jordanien, Kazakstan, Kina, Libanon, Macao SAR, Nordkorea, Ryssland, Sydkorea, Tadzjikistan och Thailand, samtliga vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Georgien, Kirgizistan, Mongoliet, Oman, Turkmenistan och Uzbekistan, samtliga vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter,
- Cypern och Turkiet, båda vad avser dels inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels inkomst som är föremål för notional interest deduction och liknande avdrag,
- Brunei Darussalam, Hongkong SAR, Kuwait, Malaysia, Qatar, Singapore och Syrien, samtliga vad avser dels inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels inkomst som inte beskattas där på grund av att inkomsten inte anses härröra därifrån,
- Pakistan, vad avser inkomst från annan finansiell verksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, samt
- Julön och Kokosöarna, båda vad avser inkomst från bankverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där enligt regler om Offshore Banking Unit regime.

### **4. Europa**, med undantag av

- Brittiska Kanalöarna, Isle of Man, Malta och Monaco,
- Azerbajdzjan, Frankrike, Grekland, Irland, Kazakstan, Kroatien, Litauen, Luxemburg, Nederländerna, Polen, Rumänien, Ryssland, San Marino, Slovakien, Spanien, Tjeckien, Ukraina, Vitryssland och Österrike, samtliga vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Andorra, Bosnien Hercegovina, Bulgarien, Estland, Gibraltar, Georgien, Kosovo, Lettland, Makedonien, Moldavien, Montenegro, Schweiz och Ungern, samtliga vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter,
- Belgien, Italien, Liechtenstein, Portugal och Turkiet, samtliga vad avser dels inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels inkomst som är föremål för notional interest deduction och liknande avdrag, samt

– Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland samt Slovenien, båda vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där.

**5. Oceanien**, men bara vad avser

– Hawaii, Nya Zeeland och Papua Nya Guinea, samt

– Australien, med undantag av inkomst från bankverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där enligt regler om Offshore Banking Unit regime.

## 2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 5 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **1 kap.**

#### **5 §<sup>1</sup>**

Bestämmelserna i 2 kap. 3 § och 3 kap. 2 § tillämpas också i fall då en delägare beskattas för inkomst hos eller för innehav i ett företag som anges i 24 kap. 16 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), även om företaget inte är en utländsk juridisk person.

Bestämmelserna i 2 kap. 3 § och 3 kap. 2 § tillämpas också i fall då en delägare beskattas för inkomst hos eller för innehav i ett företag som anges i 24 kap. 34 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), även om företaget inte är en utländsk juridisk person.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2008:1350.

### 3 Ärendet och dess beredning

Inom Finansdepartementet har en promemoria, Motåtgärder på skatteområdet mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner samt vissa andra inkomstskattefrågor, tagits fram. Promemorian innehåller förslag som syftar till att uppfylla Ekofinrådets riktlinjer om motåtgärder på skatteområdet mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner som antogs den 5 december 2019 (14114/19. FISC 444. ECOFIN 1005 Annex 4), se *bilaga 1*. I promemorian föreslås även en ändring avseende bestämmelsen om beskattningsinträde. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 2* och promemorians lagförslag finns i *bilaga 3*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 4*. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (Fi2020/01089/S1).

I denna lagrådsremiss behandlas promemorians förslag och en justering av rättelsekaraktär i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

### 4 EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet

#### 4.1 Bakgrund

Uppförandekoden för företagsbeskattning<sup>1</sup> tar sikte på ”skatteåtgärder” inom bolagsskatteområdet som har eller kan få betydande inverkan på var inom gemenskapen ekonomisk verksamhet förläggs. Enligt koden åtar sig medlemsstaterna att inte införa nya skadliga skatteåtgärder, s.k. frysning (standstill) samt att se över nuvarande bestämmelser och gällande praxis och avveckla de skatteåtgärder som gruppen anser skadliga, s.k. avveckling (rollback). Uppförandekodgruppen för företagsbeskattning har inrättats för att genomföra uppförandekodens principer.<sup>2</sup> Varje halvår rapporterar gruppen om sitt arbete till Ekofinrådet.

I Ekofinrådets slutsatser från maj 2016 gavs uppförandekodgruppen i uppdrag att arbeta med frågan om att upprätta en gemensam EU-förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet och att utforska möjligheterna till motåtgärder på EU-nivå. Det angavs vidare att dessa motåtgärder kunde övervägas på såväl skatteområdet som utanför skatteområdet. I november samma år upprepade Ekofinrådet behovet av att fortsätta utforska motåtgärder på EU-nivå, i linje med Europeiska unionens råds slutsatser från maj.

<sup>1</sup> Resolution av rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar i rådet, församlade i rådet av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattning (EUT C 2/2, 6.1.98).

<sup>2</sup> Rådets slutsatser av den 9 mars 1998 om inrättande av uppförandekodgruppen (företagsbeskattning).

Vid Ekofinrådets möte den 5 december 2017 godkändes och offentliggjordes slutsatser om en EU-förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet, (EUT 2017/C 438/04). Kriterierna för listning är skattetransparens, rättvis beskattning och avsaknad av åtagande för att genomföra åtgärder mot BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) vars syfte är att skydda skattebasen och motverka vinstförflyttning. I samband med slutsatserna rekommenderade rådet medlemsstaterna att vidta vissa koordinerade motåtgärder på skatteområdet utan att detta ska påverka deras skyldigheter enligt EU-rätten och enligt internationell rätt. Vidare bad rådet uppförandekodgruppen att fortsätta utforska koordinerade motåtgärder på skatteområdet.

Förteckningen har uppdaterats ett flertal gånger och omfattar nu tolv stater eller jurisdiktioner (härefter benämnda som jurisdiktioner). För den senaste uppdateringen av EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet, se EUT 2020/C 64/03, Bilaga I. De jurisdiktioner som för närvarande är upptagna på EU:s förteckning är Amerikanska Jungfruöarna, Amerikanska Samoa, Caymanöarna, Fiji, Guam, Oman, Palau, Panama, Samoa, Seychellerna, Trinidad och Tobago och Vanuatu.

Utöver EU-förteckningen över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner publicerar rådet i sina slutsatser även en lägesrapport om samarbetet med EU i fråga om åtaganden som gjorts av samarbetsvilliga jurisdiktioner om att genomföra principer om god förvaltning i skattefrågor. Alla jurisdiktioner som gjort åtaganden är föremål för övervakning av uppförandekodgruppen för att säkerställa att de fullföljer sina åtaganden inom angivna tidsgränser. Av lägesrapporten framgår således vilka åtaganden som gjorts av respektive jurisdiktion och vilka åtaganden som fortfarande måste uppfyllas inom en viss tidsfrist för att jurisdiktionerna inte ska tas upp på EU-förteckningen, se EUT 2020/C 64/03, Bilaga II.

EU-förteckningen och lägesrapporten uppdateras två gånger per år. Nästa uppdatering är planerad till oktober 2020, se EUT 2020/C 64/03, punkt 7.

## 4.2 Riktlinjer om motåtgärder på skatteområdet mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner

Den 5 december 2019 antog Ekofinrådet riktlinjer om motåtgärder på skatteområdet mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner. Riktlinjerna innehåller bl.a. en verktygslåda med fyra materiella motåtgärder i form av avdragsförbud för vissa kostnader, CFC-regler (Controlled Foreign Company), källskatt på vissa betalningar och begränsningar av reglerna om skattefrihet på näringsbetingade andelar. Medlemsstaterna ska tillämpa minst en av dessa fyra motåtgärder mot listade jurisdiktioner fr.o.m. den 1 januari 2021.

De allmänna utgångspunkterna för, och innebörden av de olika motåtgärderna behandlas närmare i avsnitt 5.1.

## 5 Motåtgärder mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner

### 5.1 Det behöver införas motåtgärder i svensk rätt

**Regeringens bedömning:** Det bör införas bestämmelser i svensk rätt som på ett effektivt och proportionerligt sätt motverkar att icke samarbetsvilliga jurisdiktioner tillämpar metoder som inte uppfyller internationella standarder och granskningskriterier på skatteområdet.

**Promemorians bedömning** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inga invändningar mot att införa motåtgärder i svensk rätt. Till dessa hör *Bokföringsnämnden, Ekobrottsmyndigheten, Finansinspektionen, Kammarrätten i Stockholm, Konkurrensverket, FAR, Förvaltningsrätten i Linköping, Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, Skatteverket, Sparbankernas Riksförbund och Sveriges Advokatsamfund. Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA)* ifrågasätter om syftet med förslaget bör uppfyllas genom införandet av negativa konsekvenser för svenska företag i stället för genom riktade politiska åtgärder mot de icke samarbetsvilliga jurisdiktionerna.

#### Skälen för regeringens bedömning

##### *Allmänna utgångspunkter för motåtgärderna*

Enligt riktlinjerna är syftet med EU-förteckningen över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner och motåtgärderna att uppmuntra de jurisdiktioner som är med på förteckningen till en positiv förändring. EU-förteckningen och motåtgärderna är tänkta att utgöra en stark signal till dessa jurisdiktioner att uppfylla och följa relevanta internationella standarder men även granskningskriterierna för arbetet i uppförandekodgruppen (punkt 4). Målet med EU-förteckningen och motåtgärderna är att de listade jurisdiktionerna ska kunna tas bort från förteckningen när kraven är uppfyllda (punkt 9).

För att motåtgärderna ska vara effektiva och uppmuntra till en positiv förändring krävs att dessa utgör specifika åtgärder som skiljer sig från medlemsstatens nuvarande skatteregler. Om beskattningen av en listad och en icke listad jurisdiktion leder till samma resultat skulle motåtgärderna, enligt riktlinjerna, inte få avsedd effekt. Det är därför viktigt att medlemsstaterna föreskriver effektiva motåtgärder i sin nationella lagstiftning för att motverka skattebaserosion (punkt 5).

Medlemsstaterna ska därför lagstiftning införa effektiva och proportionerliga motåtgärder för att på ett effektivt sätt motverka icke önskvärda tillvägagångssätt i de aktuella jurisdiktionerna (punkt 6).

Eftersom EU-förteckningen och motåtgärderna inte utgör lagstiftning på EU-nivå är det varje medlemsstats ansvar att utformningen av åtgärderna också innebär att syftet med åtgärderna uppnås (punkt 8). De införda motåtgärderna ska vara kompatibla med de nationella skattesystemen och ska inte påverka medlemsstaternas kompetens och skyldigheter enligt EU-rätten eller enligt internationell rätt (punkt 3). Det är medlemsstaternas

ansvar att säkerställa att de nationella motåtgärderna tillämpas i förhållande till nya listningar respektive inte tillämpas vid avlistningar, så snart som möjligt med beaktande av respektive motåtgärds innebörd samt de nationella reglerna för genomförande (punkt 25). En eventuell avlistning av en jurisdiktion från EU:s förteckning hindrar dock inte en medlemsstat från att tillämpa motåtgärder om jurisdiktionen kvarstår på en nationell lista i den aktuella medlemsstaten (punkt 14).

### *Sverige bör genomföra en eller flera motåtgärder*

Inom EU har arbetet för att motverka skadlig skattekonkurrens pågått under en längre tid. Regeringen anser att uppförandekoden för företagsbeskattning är ett viktigt instrument för att motverka skadlig skattekonkurrens inom EU. En del av uppförandekodgruppens uppdrag är att säkerställa att inte heller länder utanför EU ägnar sig åt skadlig skattekonkurrens. Den framtagna EU-förteckningen över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet tillsammans med motåtgärderna utgör enligt regeringen en viktig del i detta arbete. Det är därför enligt regeringens bedömning angeläget att införa motåtgärder i nationell rätt för att stärka de internationella påtryckningarna mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner och på så sätt motverka skadlig skattekonkurrens.

SVCA ifrågasätter syftet och den faktiska nyttan med att införa motåtgärder och om detta inte kan uppnås på annat sätt genom åtgärder på mellan- och överstatlig nivå. Det kan dock konstateras att det av riktlinjerna om motåtgärder på skatteområdet mot listade jurisdiktioner framgår att medlemsstaterna ska tillämpa minst en av de framtagna motåtgärderna fr.o.m. den 1 januari 2021. Medlemsstaterna kommer att utvärderas under 2022 när det gäller hur arbetet med motåtgärderna fortskrider. Syftet med motåtgärderna är att uppmuntra till positiva förändringar av de listade jurisdiktionerna vilket framgår av de allmänna utgångspunkterna för motåtgärderna. Mot denna bakgrund anser regeringen, i likhet med majoriteten av remissinstanserna, att Sverige bör införa regler som till sin innebörd utgör en stark signal till de jurisdiktioner som har bedömts vara icke samarbetsvilliga på skatteområdet och som på ett effektivt och proportionerligt sätt motverkar att dessa jurisdiktioner tillämpar metoder som inte uppfyller internationella standarder och granskningskriterier.

## 5.2 Vilken eller vilka motåtgärder bör införas?

**Regeringens bedömning:** Det bör införas ett avdragsförbud för ränteutgifter avseende skulder till företag i vissa icke samarbetsvilliga jurisdiktioner. Tillämpningen av CFC-reglerna bör säkerställas när det gäller Trinidad och Tobago.

**Promemorians bedömning** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inga invändningar mot att införa ett avdragsförbud för ränteutgifter eller mot bedömningen avseende tillämpningen av CFC-reglerna. Till dessa hör *Ekobrottsmyndigheten*, *Finansinspektionen*,

*Kammarrätten i Stockholm, Konkurrensverket, FAR, Förvaltningsrätten i Linköping, Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, Skatteverket, Sparbankernas Riksförbund och Sveriges Advokatsamfund. SVCA lyfter fram att begränsning av ränteavdrag är den av de fyra motåtgärderna som är mest lämplig att använda i det svenska skattesystemet.*

### **Skälen för regeringens bedömning**

EU:s riktlinjer innehåller en verktygslåda med fyra olika materiella motåtgärder. Det handlar om ett avdragsförbud för vissa kostnader, CFC-regler, källskatt på vissa betalningar och begränsningar av reglerna om skattefrihet på näringsbetingade andelar. Minst en av dessa ska genomföras i nationell rätt (se avsnitt 5.1).

#### *Avdragsförbud för vissa kostnader*

Enligt riktlinjerna innebär motåtgärden om avdragsförbud för vissa kostnader att medlemsstater ska neka avdrag för kostnader och betalningar som i andra fall skulle vara avdragsgilla, när dessa kostnader och betalningar anses ha mottagits av ett företag i en listad jurisdiktion. I riktlinjerna exemplifieras dessa kostnader och betalningar med ränta, royaltybetalningar och andra ersättningar för immateriella tillgångar, samt serviceavgifter.

När det gäller räntebetalningar har Sverige redan avdragsbegränsningsregler för ränteutgifter. Sedan 2009 har Sverige haft regler som tar sikte på att begränsa avdragsrätten för ränteutgifter på vissa skulder till företag i intressegemenskap. Den särskilda begränsningen i avdragsrätten för ränteutgifter på vissa skulder till företag i intressegemenskap finns i 24 kap. 18 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, och brukar även benämnas den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln. Denna regel innebär att avdrag endast får göras om det företag som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften antingen hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller 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 och har hemvist i denna stat enligt avtalet, eller om företaget 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. Ytterligare en förutsättning för avdrag är att det inte är fråga om sådan hög grad av skatteplanering som regeln är avsedd att träffa. Regeln innebär att räntor på interna skulder som betalas till lågskattejurisdiktioner aldrig får dras av (prop. 2017/18:245 s. 365).

Utöver den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln har Sverige sedan den 1 januari 2019 en generell avdragsbegränsningsregel i bolagssektorn för negativa räntenetton (24 kap. 21–29 §§ IL), även kallad den generella ränteavdragsbegränsningsregeln. Ett företag får enligt den s.k. EBITDA-regeln, dra av ett negativt räntenetto med högst ett belopp som motsvarar 30 procent av avdragsutrymmet, 24 kap. 24 § första stycket IL. Denna regel är således baserad på resultatmättet EBITDA (Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization). Avdragsbegränsningen gäller för ränteutgifter för vilka avdragsrätten inte har begränsats enligt andra ränteavdragsbegränsningsregler. Med negativt räntenetto avses



skillnaden mellan ränteutgifter som ska dras av under beskattningsåret och ränteinkomster som ska tas upp under beskattningsåret, om ränteutgifterna överstiger ränteinkomsterna. Den generella ränteavdragsbegränsningen gäller både för interna och externa ränteutgifter.

Både den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln och den generella ränteavdragsbegränsningsregeln är avsedda att skydda den svenska bolagsskattebasen genom att motverka skattebaserosion och vinstförflyttning (prop. 2017/18:245 s. 84–85 och 171). Det beror på att det har identifierats att det sker skatteplanering med ränteavdrag och att det är i en sådan omfattning att det skulle kunna uppfattas som ett hot mot den svenska bolagsskattebasen. Detta är en anledning till att den generella ränteavdragsbegränsningsregeln omfattar även externa lån (prop. 2017/18:245 s. 84).

Som framgår av riktlinjerna (punkt 5) tar också motåtgärderna sikte på att motverka baserosion genom skatteundandraganden, i likhet med de befintliga ränteavdragsbegränsningsreglerna. Enligt regeringens bedömning skulle en motåtgärd i form av ett avdragsförbud för ränteutgifter till listade jurisdiktioner passa väl in som ett led i, och komplettera, redan införda åtgärder i svensk rätt som syftar till att motverka baserosion genom skatteundandraganden. En sådan åtgärd skulle uppfylla både syftet med EU-förteckningen och de allmänna utgångspunkterna för motåtgärderna. Det skulle också enligt regeringen utgöra en stark signal till de jurisdiktioner som har bedömts vara icke samarbetsvilliga på skatteområdet att uppfylla och följa relevanta internationella standarder och kriterier.

När det gäller royaltybetalningar gör däremot regeringen bedömningen att ett införande av ett avdragsförbud för sådana betalningar inte skulle vara lämpligt som motåtgärd. Utländska företag är enligt gällande regler skattskyldiga för inkomst i form av royalty eller liknande periodvisa avgifter från ett företag med fast driftställe i Sverige (6 kap. 11 § andra stycket IL). Med hänsyn till de allmänna utgångspunkterna för motåtgärderna, som bl.a. anger att eventuella motåtgärder ska vara anpassade till de nationella skattesystemen i medlemsstaterna, anser regeringen att motåtgärden inte ska omfatta royaltybetalningar och andra ersättningar för immateriella tillgångar eller serviceavgifter.

Mot denna bakgrund anser regeringen i likhet med en majoritet av remissinstanserna att ett avdragsförbud för ränteutgifter till listade jurisdiktioner är en lämplig åtgärd att genomföra i svensk rätt. En sådan motåtgärd bedöms på ett effektivt och proportionerligt sätt motverka att listade jurisdiktioner tillämpar metoder som inte uppfyller internationella standarder och granskningskriterier.

### *CFC-regler*

CFC-regler innebär att en delägare i en utländsk juridisk person med låg-beskattade inkomster kan beskattas löpande för sin andel av det överskott som uppkommer hos den utländska juridiska personen, oavsett om beloppet tas ut ur den utländska juridiska personen. Enligt riktlinjerna ska motåtgärder i form av CFC-regler omfatta inkomsten hos ett bolag eller ett fast driftställe i en listad jurisdiktion. Motåtgärden kan enligt riktlinjerna tillämpas i överensstämmelse med CFC-reglerna i artiklarna 7 och 8 i

rådets direktiv (EU) 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion (direktivet mot skatteundandraganden). I sådant fall ska reglerna anpassas så att listade jurisdiktioner ges incitament att anpassa sina regelverk till uppförandekodens principer. Anpassningen ska ske i förhållande till en medlemsstats genomförande av direktivets regler.

Som exempel på anpassning nämns i riktlinjerna att en bredare definition av CFC-inkomst än den som anges i direktivet kan användas och att medlemsstater vars CFC-regler innehåller en lista över länder kan tillämpa reglerna mot jurisdiktioner på EU:s förteckning. Den anpassning som beskrivs anses uppnådd om åtgärden tillämpas mot en listad jurisdiktion och upphävs när jurisdiktionen tas bort från förteckningen, samtidigt som riktlinjerna tillåter att åtgärder tillämpas även därefter om en jurisdiktion är upptagen på den aktuella medlemsstatens nationella förteckning.

De svenska CFC-reglerna har från och med den 1 januari 2019 anpassats till direktivet mot skatteundandraganden (prop. 2017/18:296). En generell ändring av gällande CFC-regler för att anpassa dem till nu aktuella riktlinjer, vilka har ett delvis annat syfte, anser regeringen inte är lämpligt. En mer begränsad ändring för att säkerställa att CFC-reglerna kan tillämpas bedömer regeringen däremot är en lämplig åtgärd i de fall bestämmelser i ett skatteavtal innebär att avdragsförbudet för ränteutgifter inte kan tillämpas mot de jurisdiktioner som för närvarande är upptagna på EU:s förteckning. Sverige har skatteavtal med en av dessa jurisdiktioner, Trinidad och Tobago. Med hänsyn till detta bedöms det lämpligt att införa en kompletterande motåtgärd avseende Trinidad och Tobago inom ramen för CFC-reglerna. Detta behandlas närmare i avsnitt 5.4.

#### *Införande av en källskatt eller begränsningar av skattefriheten på näringsbetingade andelar*

Om en medlemsstat väljer att införa motåtgärder i form av källskatt ska denna källskatt tillämpas till en högre skattesats t.ex. på betalningar som ränta, royaltybetalningar, serviceavgifter och ersättning som anses som mottagna i en listad jurisdiktion. Ett alternativ till detta, eller i kombination med en högre skattesats, kan vara att särskilda riktade regler mot sådana betalningar tillämpas.

I svensk rätt finns inte några särskilda regler om källskatt på t.ex. ränta eller royaltybetalningar. Att införa en motåtgärd i form av sådan källskatt bedöms inte heller vara mest lämpligt som åtgärd för att uppfylla syftet med motåtgärderna. Sverige har redan generella begränsningar i avdragsrätten för negativa räntenetton, se 24 kap. 21–29 §§ IL.

Vidare innebär motåtgärden om begränsningar av reglerna om skattefrihet på näringsbetingade andelar följande. Medlemsstater som tillämpar regler som tillåter att utdelningar eller andra vinster på näringsbetingade andelar undantas från beskattning eller är avdragsgilla, kan neka eller begränsa sådant undantag om utdelningen eller vinsten har mottagits från en listad jurisdiktion. Reglerna om näringsbetingade andelar i 24 kap. IL syftar bl.a. till att undvika kedjebeskattnings av vinster i bolagssektorn (prop. 2002/03:96 s. 1).

Det kan konstateras att av Skatteverkets årsredovisning för 2019 (s. 91 f.) framgår att det, med något undantag, inte funnits, eller i vart fall

inte kunnat iakttas, några skattedrivna transaktioner med de listade jurisdiktionerna som har koppling till problem med något av de tre kriterierna för listning enligt EU:s förteckning. Jämfört med en motåtgärd i form av ett avdragsförbud för ränteutgifter, som bedöms passa väl med det nuvarande systemet och svensk rätt som syftar till att motverka baserosion genom skatteundandraganden, bedöms en motåtgärd i form av källskatt eller begränsningar av möjligheten till skattefrihet på näringsbetingade andelar vara mindre ändamålsenlig. Sådana åtgärder skulle vidare passa mindre väl med det nuvarande skattesystemet (jfr punkt 3 i riktlinjerna).

Mot denna bakgrund anser regeringen att varken en motåtgärd i form av införandet av källskatt eller begränsningar av möjligheten till skattefrihet på näringsbetingade andelar skulle vara lämpligt utifrån syftet med införandet av motåtgärder.

### 5.3 Hur bör avdragsförbudet för ränteutgifter utformas?

**Regeringens förslag:** Ett företag får inte dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag som hör hemma i en jurisdiktion som är upptagen i en gällande och offentliggjord förteckning över stater eller jurisdiktioner utanför Europeiska unionen (EU) som av medlemsstaterna gemensamt har bedömts vara icke samarbetsvilliga på skatteområdet. Det gäller bara ränteutgifter som belöper sig på den tid då staten eller jurisdiktionen är upptagen i förteckningen.

Med företag avses juridiska personer och svenska handelsbolag.

**Promemorians förslag** överensstämmer i huvudsak med regeringens. I promemorian föreslogs att avdragsförbudet skulle gälla företag inom en intressegemenskap.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av remissinstanserna som har yttrat sig tillstyrker eller har inga invändningar mot förslaget. *Förvaltningsrätten i Linköping*, *Skatteverket* och *SVCA* föreslår att kravet på att låntagaren ska ingå i en intressegemenskap tas bort. Vidare anser Skatteverket att det bör förtydligas vad som avses med att ett företag hör hemma i en jurisdiktion på EU:s förteckning. *Sveriges Advokatsamfund*, *Finansbolagens förening*, *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *SVCA* har synpunkter på den dynamiska hänvisningen i förhållande till legalitetsprincipen och tillgängliggörandet av EU:s förteckning. Sveriges advokatsamfund och *SVCA* anser bl.a. att implementeringen av EU:s förteckning bör ske genom att Skatteverket åläggs en skyldighet att löpande tillhandahålla information om förändringar i förteckningen. Svenskt Näringsliv anser att det bör införas en skälig tidsfrist innan avdragsförbudet blir tillämpligt gentemot länder som har lagts till på förteckningen. Vidare anser Sveriges advokatsamfund och *Finansbolagens förening* att de nya reglerna bör begränsas till att omfatta lån som tas upp från företag som är hemmahörande i en icke samarbetsvillig jurisdiktion.

## Skälen för regeringens förslag

*Ett företag bör inte få dra av ränteutgifter hänförliga till interna och externa skulder till företag som hör hemma i vissa icke samarbetsvilliga jurisdiktioner*

För att på ett effektivt och proportionerligt sätt motverka att icke samarbetsvilliga jurisdiktioner tillämpar metoder som inte uppfyller internationella standarder och kriterier bör det enligt regeringens bedömning införas motåtgärder på skatteområdet (se avsnitt 5.1). I avsnitt 5.2 gör regeringen bedömningen att för att uppnå detta syfte bör det införas en motåtgärd i form av ett avdragsförbud för ränteutgifter. Vidare anser regeringen att tillämpningen av CFC-reglerna bör säkerställas i vissa fall avseende de jurisdiktioner som för närvarande är upptagna på EU:s förteckning (se avsnitt 5.4).

Det föreslagna avdragsförbudet för ränteutgifter bör gälla för företag. Vidare bör avdragsförbudet omfatta skulder till företag som hör hemma i sådana icke samarbetsvilliga jurisdiktioner som är upptagna på EU:s förteckning. Skatteverket för fram att det bör förtydligas vad som avses med att ett företag hör hemma i en sådan jurisdiktion. Enligt regeringens bedömning bör inte uttrycket ”hör hemma” kräva att det ska prövas om skattskyldighet föreligger utan uttrycket omfattar även företag som inte är skattskyldiga någonstans. En sådan situation kan t.ex. uppkomma i förhållande till en icke samarbetsvillig jurisdiktion som inte har något skattesystem och som därmed inte heller har ett behov av att klassificera ett företag som hemmahörande där. Med företag bör i detta sammanhang avses juridiska personer och svenska handelsbolag.

När det gäller utformningen av ett sådant avdragsförbud för ränteutgifter aktualiseras ett antal frågor. Inledningsvis behöver det göras en bedömning avseende det nya avdragsförbudets omfattning. En sådan bedömning omfattar frågan om regeln ska gälla inom en intressegemenskap eller om den även ska gälla företag som inte ingår i en intressegemenskap. Bedömningen omfattar även frågan om avdragsförbudet ska ta sikte på interna såväl som externa lån.

Ovan i avsnitt 5.2 redogörs för de befintliga ränteavdragsbegränsningsreglerna. Enligt den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln i 24 kap. 18 § IL begränsas avdragsrätten för ränta på vissa skulder till företag i intressegemenskap. Bestämmelsen innebär att räntor på interna skulder som betalas till lågskattejurisdiktioner aldrig får dras av. Avdrag får inte heller göras i de fall det är fråga om hög grad av skatteplanering. Denna regel är alltså begränsad till interna ränteutgifter inom en intressegemenskap och omfattar inte ränteutgifter som är hänförliga till externa skulder. Den generella avdragsbegränsningsregeln för negativa räntenetton tar däremot sikte på både interna och externa ränteutgifter och är inte avgränsad till företag som ingår i en intressegemenskap (24 kap. 21–29 §§ IL).

Enligt de allmänna utgångspunkterna i avsnitt 5.1 är syftet med motåtgärderna att ge de listade jurisdiktionerna incitament att följa internationella standarder så att jurisdiktionerna kan tas bort från EU-förteckningen. Det förutsätter att det införs specifika åtgärder som skiljer sig från medlemsstatens nuvarande skatteregler och att beskattningen av en listad och en icke listad jurisdiktion inte ska leda till samma resultat.

För att motåtgärden på ett effektivt sätt ska uppfylla sitt syfte, gör regeringen bedömningen att det föreslagna avdragsförbudet därför bör sträcka sig längre än de befintliga reglerna. Den föreslagna motåtgärden bör därmed inte bara omfatta ränteutgifter hänförliga till interna skulder, utan även externa skulder. Att begränsa de nya reglerna till att endast omfatta lån som tas upp från företag som hör hemma i en icke samarbetsvillig jurisdiktion på det sätt som *Sveriges advokatsamfund* och *Finansbolagens förening* förespråkar bedömer regeringen dock inte vara förenligt med syftet med riktlinjerna. Enligt regeringens mening skulle det finnas en stor risk för kringgåenden. Motåtgärden skulle inte vara effektiv om lån som först tas upp från en jurisdiktion som inte finns upptagen på EU:s förteckning men som i ett senare skede förs över till en icke samarbetsvillig jurisdiktion skulle undantas från tillämpningsområdet. Syftet med motåtgärderna är enligt de allmänna utgångspunkterna att uppmuntra de listade jurisdiktionerna till positiva förändringar genom att införa motåtgärder som avhåller från transaktioner med dessa jurisdiktioner.

I promemorian gjordes bedömningen att det vore mest ändamålsenligt att begränsa avdragsförbudet till att gälla för företag som befinner sig i en intressegemenskap eftersom risken för baserosion och vinstförflyttning är störst i dessa fall. *Förvaltningsrätten i Linköping*, *Skatteverket* och *SVCA* invänder dock mot ett sådant krav på intressegemenskap och föreslår att det tas bort bl.a. mot bakgrund av syftet med motåtgärden samt att det komplicerar tillämpningen av reglerna. Skatteverket påpekar att det gör det svårare att kontrollera avdragsförbudet särskilt eftersom gränsen är betydligt lägre än den koncerndefinition som finns i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Mot bakgrund av de tillämpnings- och kontrollsvårigheter som har förts fram av remissinstanserna gör regeringen bedömningen att det inte bör införas något krav på intressegemenskap. Avdragsförbudet ska således gälla företag såväl inom som utom en intressegemenskap.

I avsnitt 5.4 nedan lämnas ett förslag på ytterligare en motåtgärd med anledning av att bestämmelser i skatteavtal i vissa fall innebär att ett avdragsförbud för ränteutgifter inte kan tillämpas.

#### *Turordningen mellan förslaget om ett ränteavdragsförbud och de befintliga ränteavdragsbegränsningsreglerna*

Även det nya avdragsförbudet bör placeras i 24 kap. IL, som behandlar räntor i inkomstslaget näringsverksamhet. I propositionen Nya skatte regler för företagssektorn (prop. 2017/18:245 s. 146) tas det upp att det finns flera regler om begränsning av ränteavdrag i 24 kap. IL. Av propositionen framgår bl.a. att det ligger i sakens natur att en prövning av en ränteutgift i första hand kommer att göras av gällande avdragsförbud, såsom exempelvis avdragsförbudet för ränteutgifter på vissa efterställda skulder (24 kap. 9 § IL). Det anges vidare att en bedömning därefter kommer att göras enligt den riktade avdragsbegränsningsregeln och sist enligt den generella avdragsbegränsningsregeln för negativa räntenetton. Detta innebär att avdrag för ränteutgifter på skulder till företag i en icke samarbetsvillig jurisdiktion rent turordningsmässigt ska nekas innan en

prövning av en sådan ränteutgift ska göras enligt den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln.

*Det bör användas en dynamisk hänvisning i lagen till EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner*

Enligt de allmänna utgångspunkterna i avsnitt 5.1 ovan är det medlemsstaternas ansvar att säkerställa att de nationella motåtgärderna tillämpas i förhållande till nya listningar, respektive inte tillämpas vid avlistningar. Detta ska ske så snart det är möjligt med hänsyn till respektive motåtgärds innebörd samt till de nationella reglerna för genomförande (punkt 25). Som framgår av avsnitt 4 uppdateras EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner två gånger per år.

Mot denna bakgrund föreslås att det bör införas en bestämmelse som innebär att avdragsförbudet ska omfatta ränteutgifter som belöper sig på den tid då jurisdiktionen är upptagen i EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner. Ränteutgifter som belöper sig på tiden före eller efter det att jurisdiktionen är upptagen i förteckningen omfattas alltså inte.

I fråga om lämplig teknik för hänvisning till EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet gör regeringen följande bedömning. De föreslagna reglerna är beroende av vilka jurisdiktioner som finns på förteckningen. Om nya jurisdiktioner bedöms vara icke samarbetsvilliga under året kommer de att tas upp på förteckningen medan jurisdiktioner som har uppfyllt kriterierna för god förvaltning på skatteområdet kommer att tas bort. Dessa ändringar bör enligt regeringen få direkt genomslag och återspeglas i svensk rätt för att motåtgärden ska uppnå sitt syfte. I samband med en sådan ändring blir effekten att avseende de jurisdiktioner som tas bort från förteckningen gäller ränteavdragsförbudet inte längre. Vidare blir effekten att avdragsförbudet blir tillämpligt när det gäller en jurisdiktion som blir listad. Fördelen med en tillämpning av en s.k. statisk hänvisning är att en uppdatering av förteckningen i form av vilka jurisdiktioner som tillkommit eller tagits bort kommer att framgå direkt av en bilaga till lagtexten. Nackdelen är dock att en sådan uppdatering av lagtexten tar tid och att det därmed uppstår en fördröjning av när den uppdaterade förteckningen får genomslag i svensk rätt.

Vid tillämpning av en s.k. dynamisk hänvisning införs i stället en hänvisning till den aktuella förteckningen i lagtexten. En nackdel är att det inte uttryckligen framgår av lagtexten vilka de listade jurisdiktionerna är. Fördelen med en sådan metod är dock att lagstiftningen inte behöver uppdateras varje gång förteckningen förändras. På så sätt får ändringarna effekt direkt vid beslutet om uppdatering och den fördröjning som uppstår med en statisk hänvisning undviks. Av denna anledning har dynamiska hänvisningar också tillämpats allt oftare vid genomförande av EU-rättsakter i svensk rätt. Se t.ex. prop. 2015/16:160 Miljöbalken och EU:s kemikalielagstiftning s. 45 samt prop. 2019/20:74 Genomförande av EU:s direktiv om automatiskt utbyte av upplysningar som rör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang s. 101. Den senare gällde just en dynamisk hänvisning till EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet. Detsamma gäller enligt 3 § första stycket

3 punkten lagen om omställningsstöd (prop. 2019/20.181 s. 110, SFS 2020:548).

*Sveriges Advokatsamfund* och *SVCA* har lämnat synpunkter på tillämpningen av den dynamiska hänvisningen och ifrågasätter om denna är förenlig med legalitetsprincipen. Regeringen delar inte remissinstansernas bedömning med hänsyn till vad som anförts ovan. Därutöver har även Högsta domstolen (HD) i sin praxis uttalat stöd för dynamiska hänvisningar t.ex. på miljöstraffrättens område och ansett sådana hänvisningar godtagbara och förenliga med legalitetsprincipen (NJA 2016 s. 680).

När det gäller lämplig teknik för hänvisning till EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet anser därför regeringen att övervägande skäl talar för en dynamisk hänvisning. Med en dynamisk hänvisning går det enligt regeringens bedömning att säkerställa att en ändring i EU:s förteckning får omedelbart genomslag när det gäller det föreslagna ränteavdragsförbudet. I detta sammanhang bör det även noteras att uppdateringar av EU:s förteckning inte innebär några materiella förändringar av kriterierna för listning utan kriterierna kvarstår oförändrade.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen sammanfattningsvis att en dynamisk hänvisning införs i det föreslagna avdragsförbudet. Det innebär därmed att bedömningen av om avdragsförbudet är tillämpligt ska göras utifrån den förteckning som är gällande och offentliggjord genom publicering i EUT.

För att det ska bli tydligt bl.a. för de skattskyldiga vilka jurisdiktioner som står med på förteckningen, och därmed omfattas av det nya ränteavdragsförbudet gjordes bedömningen i promemorian att Skatteverket bör informera, t.ex. på myndighetens webbplats, om vilka jurisdiktioner som finns med på förteckningen. Sveriges advokatsamfund och SVCA anser att det i stället bör införas en skyldighet för Skatteverket att löpande tillhandahålla information om förändringar i förteckningen. Med hänsyn till att bedömningen av om avdragsförbudet är tillämpligt ska göras utifrån den förteckning som är gällande och offentliggjord genom publicering i EUT anser regeringen att det inte skulle vara lämpligt att införa en skyldighet för Skatteverket att publicera informationen. Det skulle i stället kunna medföra en osäkerhet kring vilken tidpunkt som ska gälla för tillämpningen av avdragsförbudet, dvs. om det är publicering i EUT eller Skatteverkets publicering av informationen som ska gälla. Regeringen instämmer därför i promemorians bedömning.

*Svenskt Näringsliv* delar promemorians bedömning om att det bör införas en dynamisk hänvisning men efterfrågar i detta sammanhang att det införs en skälig tidsfrist innan avdragsförbudet blir tillämpligt gentemot jurisdiktioner som har lagts till på förteckningen. Syftet är att ge företag en reell möjlighet att hinna omstrukturera sina lån efter att rådet beslutat om upptagande av en ny jurisdiktion.

Regeringen anser inte att det är motiverat att införa en särskild tidsfrist för tillämpningen av avdragsförbudet av följande skäl. Som tidigare nämnts anser regeringen att det är viktigt att ändringarna i förteckningen får direkt genomslag och återspeglas i svensk rätt för att motåtgärden ska uppnå sitt syfte i enlighet med riktlinjerna. Syftet är att den listade jurisdiktionen så snart som möjligt ska få tillräckliga incitament att vidta

åtgärder för att kunna avlistas. Om det införs en tidsfrist skulle detta kunna riskera att motverka syftet med att införa en motåtgärd i form av ett avdragsförbud. Som framgår av avsnitt 4 övervakar dessutom uppförandekodgruppen löpande alla jurisdiktioner som gjort åtaganden att genomföra åtgärder för att leva upp till principerna om god förvaltning i skattefrågor, för att säkerställa att de fullföljer sina åtaganden inom angivna tidsgränser. Sammanställningen (lägesrapporten) över de jurisdiktioner som gjort åtaganden uppdateras i likhet med EU-förteckningen över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner två gånger per år och offentliggörs även vid samma tidpunkter som uppdateringen av EU-förteckningen. Det innebär att det finns tillgänglig information som gör det möjligt för företagen att följa utvecklingen för jurisdiktioner som gjort åtaganden att åtgärda problem och förbereda sig på att en jurisdiktion i ett senare skede kan komma att tas upp på förteckningen över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder att två nya paragrafer, 24 kap. 15 a och 15 b §§, införs i IL.

### 5.4 Hur bör motåtgärden inom ramen för CFC-reglerna utformas?

**Regeringens förslag:** Bilaga 39 a till inkomstskattelagen ändras så att Trinidad och Tobago utesluts från tillämpningsområdet för kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § samma lag.

**Promemorians förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *SVCA* pekar på punkt 9 i riktlinjerna, vilken anger att motåtgärder inte har avsedd effekt om beskattningen blir densamma oavsett om en jurisdiktion är listad eller inte. *SVCA* anser att det är tveksamt om kravet är uppfyllt när det gäller förslaget avseende Trinidad och Tobago, eftersom ett stort antal andra jurisdiktioner ( däribland EU-medlemsstater) behandlas på samma sätt i bilaga 39 a och att behandlingen av Trinidad och Tobagos inte uttryckligen hänger ihop med dess listning som icke samarbetsvillig jurisdiktion. *SVCA* anser att en annan utformning av lagstiftningen kan övervägas för att uppfylla de krav som ställs i riktlinjerna.

**Skälen för regeringens förslag:** I avsnitt 5.3 föreslås ett avdragsförbud för ränteutgifter avseende en skuld till ett företag som hör hemma i en jurisdiktion som bedömts vara icke samarbetsvillig. Bestämmelser i skatteavtal kan dock i vissa fall innebära att avdragsförbudet för ränteutgifter inte kan tillämpas. Som framgår av avsnitt 5.2 bör det därför införas en kompletterande motåtgärd som säkerställer tillämpning av CFC-reglerna i vissa fall mot de jurisdiktioner som för närvarande är upptagna på EU:s förteckning. Sverige har ett skatteavtal med en av dessa jurisdiktioner, Trinidad och Tobago. Mot denna bakgrund bör det därför införas en kompletterande motåtgärd inom ramen för CFC-reglerna i fråga om Trinidad och Tobago.



Enligt riktlinjerna ska motåtgärder i form av CFC-regler omfatta inkomst hos ett bolag eller ett fast driftställe i en listad jurisdiktion. Denna motåtgärd kan enligt riktlinjerna tillämpas i överensstämmelse med CFC-reglerna i artiklarna 7 och 8 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) (punkt 17). Reglerna ska i sådant fall anpassas så att listade jurisdiktioner ges incitament att anpassa sina regelverk till kriterierna avseende EU-förteckningen (punkt 18). Detta anses uppfyllt om åtgärden tillämpas mot en listad jurisdiktion och upphävs när jurisdiktionen avlistas, samtidigt som riktlinjerna tillåter att en jurisdiktion kvarstår på en nationell lista i den aktuella medlemsstaten (punkt 14). Regeringen anser därför att förslaget uppfyller de krav som uppställs i riktlinjerna.

CFC-reglerna i 39 a kap. IL innebär att en delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster kan beskattas löpande för sin andel av det överskott som uppkommer hos den utländska juridiska personen, oavsett om beloppet tas ut ur den utländska juridiska personen. I en huvudregel i 5 § anges när en nettoinkomst hos en utländsk juridisk person ska anses lågbeskattad. En kompletterande regel i 7 § (kompletteringsregeln) anger att en inkomst hos en utländsk juridisk person inte ska anses lågbeskattad om den uppbärs av en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat eller annan jurisdiktion som anges i en särskild lista i en bilaga till IL (bilaga 39 a till IL, den s.k. vita listan), och som inte omfattas av i listan angivna undantag. Sådant undantag görs avseende all inkomst i fråga om vissa jurisdiktioner.

Det förekommer även partiella undantag från kompletteringsregeln. Dessa partiella undantag innebär att viss inkomst på grund av beskattningen i de aktuella staterna inte omfattas av kompletteringsregeln. Till exempel görs i vissa fall undantag för inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royaltybetalningar och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där. För inkomst som omfattas av kompletteringsregeln ska CFC-beskattnings inte ske.

Trinidad och Tobago omfattas delvis av kompletteringsregeln i 7 §. En motåtgärd enligt riktlinjerna kan uppnås genom att helt undanta inkomst i Trinidad och Tobago från kompletteringsregelns tillämpningsområde. Detta bör ske genom en ändring i bilaga 39 a till IL som innebär att en prövning enligt huvudregeln i 5 § ska ske när det gäller Trinidad och Tobago.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder en ändring i bilaga 39 a till IL.

## 6 Anskaffningsvärde vid beskattningsinträde

### 6.1 Bakgrund och gällande rätt

I 20 a kap. IL finns regler om anskaffningsvärde och anskaffningsutgift för tillgångar vid beskattningsinträde i inkomstslaget näringsverksamhet. Skälet till införandet av bestämmelserna var att en ökad förekomst av gränsöverskridande etableringar gjort det angeläget att reglera hur anskaffningsvärde och anskaffningsutgift ska beräknas för tillgångar och förpliktelser vid beskattningsinträde (se prop. 2002/03:96 s. 153). I förarbetena till 20 a kap. IL övervägdes olika metoder för hur denna värdering ska ske. Att värdera tillgångar till marknadsvärde vid beskattningsinträde ansågs inte lämpligt, bl.a. med hänsyn till de värderingstvister som kunde förväntas uppstå mellan myndigheter och enskilda (se prop. 2002/03:96 s. 155). I stället infördes särskilda regler med innebörd att en tillgångs skattemässiga värde vid beskattningsinträde som huvudregel ska beräknas utifrån anskaffningsutgiften. Den valda lösningen skiljer sig åt för olika slag av tillgångar på så vis att olika schabloniserade justeringar görs av den ursprungliga anskaffningsutgiften. I fråga om lager, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar ska tillgången enligt 20 a kap. 3 § första stycket IL anses anskaffad för det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. Avseende termen verkligt värde angavs vid bestämmelsens införande att detta bör bestämmas genom de definitioner som framgår av 17 kap. 2 § IL. Enligt då gällande lydelse av 17 kap. 2 § IL framgår att med verkligt värde avses detsamma som i 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554), förkortad ÅRL. Enligt då gällande lydelse av 4 kap. 9 § ÅRL (SFS 1999:1112) framgår att med verkligt värde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad.

Efter ändringar i ÅRL som trädde i kraft den 1 januari 2004 (SFS 2003:774) används termen nettoförsäljningsvärde för att definiera försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad (4 kap. 9 § ÅRL). Syftet med ändringen var att reservera termen verkligt värde för finansiella instrument (prop. 2002/03:121 s. 43). Med termen verkligt värde avses numera i stället marknadsvärde (4 kap. 14 a § ÅRL). Genom följdändringar som trädde i kraft samma dag ersattes termen verkligt värde av nettoförsäljningsvärde i ett flertal lagrum i IL, bl.a. 17 kap. 2 § första stycket och 3 § första stycket. Ingen följdändring gjordes dock i 20 a kap. 3 § första stycket IL. Ändringarna i IL motiverades uttryckligen med att det som tidigare kallades verkligt värde nu benämndes nettoförsäljningsvärde (se prop. 2003/04:28 s. 28).

I 20 a kap. 3 § lades den 1 januari 2017 ett andra och tredje stycke till med syfte att särskilt reglera anskaffningsvärdet vid beskattningsinträde, i samband med fusion eller fission, för vissa finansiella instrument. Här har verkligt värde valts i den nu aktuella betydelsen (se prop. 2016/17:7 s. 15). När det andra och tredje stycket infördes gjordes inte någon översyn av första stycket (prop. 2016/17:7 s. 25).

Eftersom termen verkligt värde fortfarande används i IL innehåller 17 kap. 2 § andra stycket IL fortsatt en hänvisning till ÅRL för definitionen av verkligt värde (4 kap. 14 a § ÅRL). Då ingen ändring skett i 20 a kap 3 § första stycket IL gäller fortfarande att som anskaffningsvärde för lagertillgångar m.m. ska anses det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet.

Skatteverket har i en hemställan om lagändringar den 29 september 2014 (Fi2014/3288/S1) begärt att verkligt värde i 20 a kap. 3 § första stycket IL ersätts av nettoförsäljningsvärde. I hemställan har vidare begärts att en ny bestämmelse, 42 kap. 11 a §, införs i IL i syfte att ändra klassificeringen av löpande avkastning från vissa finansiella instrument.

## 6.2 Ändrade regler för anskaffningsvärde vid beskattningsinträde

**Regeringens förslag:** Som anskaffningsvärde för lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar anses det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet vid beskattningsinträdet.

**Promemorians förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna** har inte särskilt berört förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Värdet som ska anses som anskaffningsvärde utgör tillgångens skattemässiga värde och tjänar som underlag för avdrag som kan komma att medges vid värdenedgång, försäljning m.m. som sker efter beskattningsinträdet. Nettoförsäljningsvärdet räknas i praktiken ut genom att sådana kostnader som är direkt hänförliga till försäljningstransaktionen dras av ifrån marknadsvärdet. För vissa lagertillgångar kan skillnaden mellan nettoförsäljningsvärdet och marknadsvärdet därmed vara förhållandevis stor.

När bestämmelserna om beskattningsinträde infördes utformades de så att det skattemässiga värdet schablonmässigt skulle bli detsamma som det med rimliga antaganden skulle ha kunnat vara om tillgången anskaffats i och därefter ingått i en näringsverksamhet som beskattas i Sverige (prop. 2002/03:96 s. 153). För att uppnå detta bör samma värde användas i 20 a kap. 3 § första stycket IL som i huvudregeln för lager i 17 kap. 3 § IL, vilket var avsikten vid införandet av 20 a kap. Som anskaffningsvärde för lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar bör därför anses det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet vid beskattningsinträdet.

I 20 a kap. 3 § andra och tredje styckena IL behandlas speciella situationer avseende anskaffningsvärde för finansiella instrument när beskattningsinträdet sker genom fusion eller fission. Det saknas därmed anledning att ändra dessa bestämmelser.

Det saknas anledning att gå vidare med Skatteverkets förslag att införa en ny bestämmelse i 42 kap. IL.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder en ändring i 20 a kap. 3 § första stycket IL.

## 7 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

**Regeringens förslag:** Lagändringarna träder i kraft den 1 januari 2021.

Ändringarna i inkomstskattelagen tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2020.

Den nya lydelsen i bilaga 39 a till inkomstskattelagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.

**Promemorians förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna** har inte särskilt berört förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Enligt riktlinjerna om motåtgärder på skatteområdet mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner ska medlemsstaterna tillämpa motåtgärderna fr.o.m. den 1 januari 2021. Ändringarna i reglerna om anskaffningsvärde vid beskattningsinträde bör träda i kraft så snart som möjligt.

De nya bestämmelserna föreslås därför träda i kraft den 1 januari 2021. De nya bestämmelserna i inkomstskattelagen ska tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2020. Bestämmelserna i bilaga 39 a till inkomstskattelagen i den nya lydelsen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.

Ändringen av rättelsekaraktär i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt bör ha samma ikraftträdandetidpunkt som övriga bestämmelser, dvs. den 1 januari 2021.

## 8 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslagets effekter i den omfattning som bedöms lämpligt i de aktuella lagstiftningsärendena och med beaktande av förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

*Regelrådet* saknar möjlighet att behandla ärendet och avstår därför från att yttra sig.

### 8.1 Motåtgärder

#### 8.1.1 Syfte och alternativa lösningar

Förslaget är föranlett av Ekofinrådets riktlinjer om motåtgärder på skatteområdet mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner. Det övergripande syftet är därmed att fullgöra ett åliggande som följer av Sveriges medlemskap i EU. Syftet med riktlinjerna är att uppmuntra de jurisdiktioner som omfattas av EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner att uppfylla och följa relevanta internationella standarder men även granskningskriterierna för arbetet i uppförandekodgruppen för företagsbeskattning. Målet är att de listade jurisdiktionerna ska kunna tas bort från förteckningen när kraven är uppfyllda.

Den föreslagna lösningen bedöms ligga i linje med Ekofinrådets riktlinjer samtidigt som den utformats på ett sätt som minimerar påverkan på personer som inte ska omfattas av motåtgärderna. Den bedöms således vara såväl effektiv som proportionerlig. I avsnitt 5.2 görs överväganden avseende övriga materiella åtgärder som framgår av Ekofinrådets antagna riktlinjer. Om Ekofinrådets riktlinjer inte följs skulle Sverige inte uppfylla sina åtaganden i EU. Förslaget påverkar inte skatteutgiftsredovisningen.

Tidpunkten för ikraftträdandet föranleder inte att särskild hänsyn behöver tas till berörda, exempelvis i fråga om informationsinsatser.

## **8.1.2 Offentligfinansiell effekt**

Syftet med förslaget är att ge icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner incitament att följa internationella standarder och kriterier med målet att jurisdiktionerna ska kunna tas bort från förteckningen. Medlet för detta är att inte tillåta avdrag för ränteutgifter som hänför sig till lån från företag som hör hemma i dessa jurisdiktioner. Dessutom föreslås att inkomster i bolag i Trinidad och Tobago omfattas av den s.k. huvudregeln vid tillämpningen av CFC-reglerna. Det innebär att sådan inkomst kommer att beskattas i Sverige om den är lågbeskattad enligt CFC-reglerna och övriga förutsättningar för reglernas tillämpning är uppfyllda.

Det långsiktiga syftet med förslaget är således att minska utrymmet för skadlig skattekonkurrens, vilket i förlängningen bidrar till en stabilare skattebas som löper mindre risk att urholkas långsiktigt. Detta är något som bedöms inte kunna uttryckas i termer av offentligfinansiella effekter.

I ett kortsiktigt perspektiv medför förslaget att avdrag inte får göras för vissa ränteutgifter. Förslaget kan även medföra att vissa inkomster i Trinidad och Tobago beskattas i Sverige i enlighet med CFC-reglerna. Åtgärderna medför därför i princip att bolagsskatteintäkterna ökar, med en direkt offentligfinansiell effekt som följd. När det gäller räntor på interna lån och CFC-beskattning av inkomster i Trinidad och Tobago är dock bedömningen att den direkta offentligfinansiella effekten är av begränsad storlek. Denna bedömning bygger på uppgifter som visar att det är ett litet antal företag i de aktuella jurisdiktionerna som har ett svenskt bolag som ägare eller som äger ett svenskt företag. När det gäller räntor på externa lån saknas underlag som visar omfattningen. Av osäkerhetsskäl och för att inte överskatta eventuella ökade skatteintäkter sätts därför den offentligfinansiella effekten till noll.

## **8.1.3 Effekter för företag**

### **Antalet berörda företag**

De företag som berörs av förslaget är dels företag som har ränteutgifter avseende ett internt lån från ett moder- eller dotterföretag som hör hemma i de jurisdiktioner som har bedömts vara icke-samarbetsvilliga, dels företag som har ränteutgifter avseende ett externt lån från ett företag som hör hemma i dessa jurisdiktioner. Det kan även finnas personer som berörs av de föreslagna ändringarna av CFC-reglerna rörande Trinidad och Tobago.

När det gäller interna lån berörs ett litet antal företag. Enligt uppgifter i SCB:s koncernregister fanns år 2016 98 svenska bolag med antingen ett dotterföretag eller moderföretag registrerat i någon av jurisdiktionerna som för närvarande är upptagna i förteckningen. Den föreslagna ändringen av CFC-reglerna berör endast något enstaka svenskt bolag. Det saknas uppgifter om eventuella fysiska personer som är delägare i företag i Trinidad och Tobago. Även när det gäller externa lån saknas uppgifter som visar omfattningen på lån från företag i de jurisdiktioner som omfattas. Det är därmed inte möjligt att göra en uppskattning av hur många juridiska och fysiska personer som berörs av förslaget i dessa avseenden.

#### **Antal svenska företag med dotterföretag eller moderföretag i någon av de listade jurisdiktionerna**

Jurisdiktion	Antal företag med:	
	dotterföretag i jurisdiktion	moderföretag i jurisdiktion
Caymanöarna	21	29
Panama	20	11
Övriga jurisdiktioner	14	3

Källa: SCB, Koncernregistret 2016

Någon ytterligare kategorisering av berörda företag, exempelvis efter storlek och bransch, är inte lämplig att göra eftersom det lilla antalet gör att risken är stor att enskilda företags identitet röjs.

Samtliga berörda företag ingår i koncerner. Bedömningen av om särskild hänsyn behöver tas till små företag bör därför göras på koncernnivå. Bedömningen är att ingen av de berörda koncernerna är av sådan storlek att den behöver beaktas särskilt vid reglernas utformning.

#### **Administrativa kostnader**

De administrativa kostnaderna för att följa de föreslagna reglerna bedöms vara små för de flesta företag.

När det gäller ränteutgifter som hänför sig till interna lån finns redan regler som begränsar avdragsrätten. De föreslagna reglerna bedöms därför endast marginellt medföra att ytterligare tid behöver läggas på hanteringen av ränteavdragsbegränsningsreglerna.

När det gäller ränteutgifter som hänför sig till externa lån är informationen om hur vanligt det är med sådana lån och hur de ser ut knapphändig. I den mån sådana lån förekommer är det dock troligt att den tillkommande administrativa hanteringen ser olika ut mellan företagen. Hanteringen varierar beroende på vad det rör sig om för slags lån eller kredit och hur lånevillkoren ser ut.

Förslaget om ändring av CFC-reglerna i fråga om Trinidad och Tobago kan medföra en ökad administrativ börda för personer som är delägare i företag som hör hemma där. Bedömningen är att det rör sig om ett mycket litet antal personer.

De genomsnittliga kostnaderna för att hantera de ändrade reglerna är svåra att uppskatta. Merkostnaderna för att hantera det föreslagna ränteavdragsförbudet bedöms vara små, såväl när det gäller initiala som löpande kostnader. Hantering av CFC-regler medför i regel en större tidsåtgång.

En mycket osäker uppskattning är att den tid som behöver användas för att informera sig om reglerna och göra en analys av hur de bör tillämpas uppgår till en timme för personer som berörs av ränteavdragsförbudet och till mellan en och fem timmar för personer som berörs av CFC-reglerna. Den tid som sedan behöver användas för att löpande följa reglerna antas vara densamma som den tid som lades initialt.

Den genomsnittliga löpande timkostnaden beräknas i enlighet med Tillväxtverkets rekommendationer.<sup>3</sup> Bedömningen är att en jurist eller kvalificerad ekonom utför de uppgifter som resulterar i de löpande kostnaderna. Den genomsnittliga månadslönen för en affärs- och företagsjurist uppgår enligt SCB:s statistik över genomsnittlig månadslön 2017 till 56 100 kronor. Enligt Tillväxtverket ska den genomsnittliga månadslönen multipliceras med schablonvärdet 1,84 som inkluderar semesterersättning, arbetsgivaravgifter och en overheadkostnad.

Utifrån antagandena ovan uppskattas såväl de initiala som de löpande genomsnittliga kostnaderna per företag för att hantera de föreslagna reglerna om ränteavdragsförbud till 600 kronor ( $56\,100 \times 1,84 / 160 \approx 600$ ). På motsvarande sätt uppskattas de initiala och löpande kostnaderna för att hantera föreslagna ändringar av CFC-reglerna till mellan 600 kronor ( $56\,100 \times 1,84 / 160 \approx 600$ ) och 3 200 kronor ( $56\,100 \times 1,84 \times 5 / 160 \approx 3\,200$ ).

Någon uppskattning av de totala administrativa kostnaderna är inte möjlig att göra eftersom uppgifter om det totala antalet berörda saknas.

## **Konkurrens**

Förslaget bidrar till att utrymmet att få en lägre skattekostnad genom transaktioner till listade jurisdiktioner blir mindre. De direkta effekterna för de företag som utnyttjar detta utrymme är ökade skattekostnader och en ökad administrativ börda. Dessa kostnader ska betraktas som ett medel för det som eftersträvas, dvs. att på sikt skapa en stabilare skattebas.

Även ur ett konkurrensperspektiv bör dessa kostnader betraktas som ett medel. De ökade kostnaderna motsvarar skillnaden i skattekostnader mellan företag som utnyttjar utrymmet att få ner skattekostnaden genom transaktioner till listade jurisdiktioner och företag som inte gör det, men i övrigt är jämförbara. Med andra ord så medför ett minskat utrymme att flytta vinster att det blir svårare att uppnå konkurrensfördelar genom en lägre beskattning. Därmed uppstår en indirekt positiv effekt för företag som i stället för att lägga resurser på skatteplanering försöker konkurrera genom att utveckla sin verksamhet, exempelvis med förbättrade produkter eller effektivare produktion.

<sup>3</sup> Tillväxtverket, Ekonomiska effekter av nya regler-Så beräknar du företagens kostnader.

### **8.1.4 Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna**

Förslaget medför att Skatteverket kommer att behöva uppdatera informationsmaterial. Några särskilda informationsinsatser bedöms inte vara nödvändiga, utöver att förslaget innebär ett behov av information om uppdateringar av EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner. Reglerna har ett avhållande syfte och bedömningen är att de inte kommer att tillämpas i någon större omfattning. Tillkommande kostnader för Skatteverket är små och kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Förslaget bedöms inte medföra att antalet mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna kommer att påverkas.

### **8.1.5 Effekter för den ekonomiska jämställdheten**

Det övergripande målet för regeringens jämställdhetspolitik är att kvinnor och män ska ha samma makt att forma samhället och sitt eget liv. Utifrån det övergripande målet arbetar regeringen efter sex delmål. Det andra jämställdhetspolitiska delmålet är ekonomisk jämställdhet. Kvinnor och män ska ha samma möjligheter och villkor i fråga om betalt arbete som ger ekonomisk jämställdhet livet ut.

Förslaget om motåtgärder mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner riktar sig mot företag som har ett lån från företag i ett antal uppräknade jurisdiktioner. Förslaget kan även beröra personer som direkt eller indirekt äger ett företag i Trinidad och Tobago. Ett långsiktigt syfte med åtgärderna är att skapa incitament för icke samarbetsvilliga jurisdiktioner att uppfylla relevanta internationella standarder.

Fysiska personer kan beröras av förslaget både direkt och indirekt. De fysiska personer som berörs direkt är sådana som äger ett företag i Trinidad och Tobago och som därmed kommer att omfattas av den ändring av CFC-reglerna som föreslås. Fysiska personer berörs indirekt i egenskap av ägare till företag som berörs av förslaget.

Det saknas information om fysiska personer som äger företag i Trinidad och Tobago. Därmed är det inte möjligt att bedöma hur förslaget påverkar kvinnor respektive män i egenskap av ägare till företag. När det gäller indirekt påverkan så uppstår den till den del som företagets värde påverkas av förslagen.

Bedömningen är att företagets värde påverkas marginellt. Till detta ska läggas att det är en mycket liten andel av alla företag som direkt kommer att beröras av förslaget. Därmed är också eventuell påverkan på kvinnors respektive mäns ekonomiska förutsättningar i egenskap av ägare till berörda företag marginell. När det gäller reglernas syfte så medför de ett bidrag till att skattebasen för företagsbeskattning blir långsiktigt mer stabil. Detta gynnar alla som tar del av de samhällsfunktioner som finansieras genom skatter. Långsiktigt innebär det att kvinnor och män som grupper betraktat gynnas i motsvarande proportion som de utnyttjar de skattefinansierade samhällsfunktionerna.



### **8.1.6 Förslagets förenlighet med EU-rätten**

Förslaget om avdragsförbud för ränteutgifter på skulder till företag i vissa icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner bedöms vara förenligt med EU-rätten. Detsamma gäller ändringen i bilaga 39 a IL.

### **8.1.7 Övriga effekter**

Förslaget medför inte några konsekvenser för miljön, sysselsättningen eller inkomstfördelningen.

## **8.2 Anskaffningsvärde vid beskattningsinträde**

### **8.2.1 Syfte och alternativa lösningar**

Syftet med förslaget är att den ändrade innebörden av termen verkligt värde som genomfördes i ÅRL utan följdändring i IL ska följas upp med en följdändring så att bestämmelsen i 20 a kap. 3 § första stycket IL får samma innebörd som före ändringen i ÅRL. Någon alternativ lösning som uppnår syftet är inte aktuell. Om förslaget inte genomförs kvarstår bestämmelsens oavsiktliga lydelse. Tidpunkten för ikraftträdandet föranleder inte att särskild hänsyn behöver tas till berörda, exempelvis i fråga om informationsinsatser.

### **8.2.2 Offentligfinansiell effekt**

Bedömningen är att den offentligfinansiella effekten är försumbar. Enligt uppgifter från Skatteverket är beskattningsinträden sällan förekommande. Mot bakgrund av detta och att bestämmelsen enbart tillämpas när den aktuella tillgångens verkliga värde är lägre än dess anskaffningsvärde görs bedömningen att förslaget kommer att få betydelse i mycket få fall. Det går dock inte att utesluta att det potentiellt kan förekomma beskattningsinträden där tillgångar med stora värden innefattas. Sådana beskattningsinträden bedöms dock ske med så låg och oregelbunden frekvens att det inte är meningsfullt att försöka beräkna ett årligt genomsnitt för en tidsperiod som omfattar många år. Därtill tillkommer en osäkerhet som följer inte bara av att förslaget endast får betydelse om verkligt värde är lägre än anskaffningsvärdet, utan även att avyttringen av den aktuella tillgången ska vara förenad med en försäljningskostnad av betydelse. Mot bakgrund av detta bedöms att den offentligfinansiella effekten av förslaget är försumbar.

### **8.2.3 Effekter för företagen**

Förslaget bedöms beröra mycket få företag. För de företag som berörs kommer förslaget i normalfallet att medföra en liten eller ingen kostnadsökning. Förslaget har därmed en mycket liten effekt på den samlade administrativa bördan för företag.

När det gäller vilka kategorier företag som kan komma att beröras saknas underlag för en bedömning. Anledningen till detta är att beskattningsinträden sällan förekommer och att de speciella omständigheter som måste föreligga, för att ett företag ska påverkas av förslaget, inte är synliga i något register eller någon annan informationskälla.

#### **8.2.4 Effekter för jämställdheten**

Det övergripande målet för regeringens jämställdhetspolitik är att kvinnor och män ska ha samma makt att forma samhället och sitt eget liv. Utifrån det övergripande målet arbetar regeringen efter sex delmål. Det andra jämställdhetspolitiska delmålet är ekonomisk jämställdhet. Kvinnor och män ska ha samma möjligheter och villkor i fråga om betalt arbete som ger ekonomisk jämställdhet livet ut.

De som ur ett tillämpningsperspektiv direkt berörs av förslaget är företag. Det betyder att regeltillämpningen inte direkt berör fysiska personer. Fysiska personer kan däremot beröras indirekt i egenskap av delägare i sådana företag. Bedömningen är dock att förslagets påverkan på företagen inte är märkbar. Därmed är också eventuell påverkan på kvinnors respektive mäns ekonomiska förutsättningar inte märkbar.

#### **8.2.5 Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna**

Förslaget bedöms inte medföra några konsekvenser för Skatteverket eller de allmänna förvaltningsdomstolarna.

#### **8.2.6 Förslagets förenlighet med EU-rätten**

Förslaget bedöms vara förenligt med EU-rätten.

#### **8.2.7 Övriga effekter**

Förslaget bedöms inte medföra några effekter för enskilda personer, offentlig sektor, miljön, sysselsättningen eller inkomstfördelningen.

## **9 Författningskommentar**

### **9.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)**

#### **20 a kap.**

##### **3 §**

Paragrafen innehåller bestämmelser om anskaffningsvärde och anskaffningsutgift för lager m.m. vid beskattningsinträde.

I paragrafens första stycke finns huvudregeln för att bestämma anskaffningsvärde för lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar vid beskattningsinträde.

Ändringen innebär att verkligt värde ersätts av nettoförsäljningsvärde. Anskaffningsvärdet vid beskattningsinträdet ska således beräknas som det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet vid beskattningsinträdet som de definieras i 17 kap. 2 § jämförd med 4 kap. 9 § andra och tredje styckena årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL. Med nettoförsäljningsvärde avses därmed försäljningsvärdet vid beskattningsinträdet med avdrag för beräknad försäljningskostnad.

Övervägandena behandlas i avsnitt 6.2.

## **24 kap.**

### **1 §**

Av 16 kap. 1 § framgår att ränteutgifter ska dras av som kostnad även om de inte är utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster. I 24 kap. finns dock bestämmelser som innebär att avdragsrätten för ränteutgifter begränsas. Paragrafen innehåller hänvisningar till dessa bestämmelser.

Ändringen i paragrafens *första stycke* innebär att det görs en hänvisning till de nya bestämmelserna i 15 a och b §§ om avdragsförbud för ränteutgifter på skulder till företag i vissa icke samarbetsvilliga stater eller jurisdiktioner.

Övervägandena behandlas i avsnitt 5.3.

### *15 a §*

Paragrafen är ny och innehåller bestämmelser om vad som avses med företag vid tillämpning av avdragsförbudet för ränteutgifter i 15 b §. Med ”företag” avses juridiska personer och svenska handelsbolag. Vad som sägs om svenska handelsbolag gäller också i fråga om europeiska ekonomiska intressegrupperingar (5 kap. 2 § andra stycket).

Övervägandena behandlas i avsnitt 5.3.

### *15 b §*

Paragrafen är ny och innehåller bestämmelser om avdragsförbud för ränteutgifter avseende skulder till företag i vissa icke samarbetsvilliga jurisdiktioner.

Av *första stycket* framgår att ett företag inte får dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag som hör hemma i en stat eller jurisdiktion som är upptagen i en gällande och offentliggjord förteckning över stater eller jurisdiktioner utanför Europeiska unionen (EU) som av medlemsstaterna gemensamt har bedömts vara icke samarbetsvilliga på skatteområdet. Medlemsstaterna har gemensamt antagit en förteckning över icke samarbetsvilliga stater eller jurisdiktioner på skatteområdet genom beslut av Ekofinrådet den 5 december 2017. Förteckningen har därefter reviderats av Ekofinrådet och från och med 2020 uppdateras den två gånger per år.

Bestämmelsen ska ge icke samarbetsvilliga jurisdiktioner incitament att följa internationella standarder och kriterier med målet att jurisdiktionerna ska kunna tas bort från förteckningen. Bestämmelsen omfattar därför räntebetalningar hänförliga både till interna och externa lån och gäller

skulder till företag som hör hemma i en icke samarbetsvillig jurisdiktion som uppfyller definitionen av företag i 15 a §.

Uttrycket ”hör hemma” kräver inte att det ska prövas om skattskyldighet föreligger utan uttrycket omfattar även företag som inte är skattskyldiga någonstans. En sådan situation kan t.ex. uppkomma i förhållande till en icke samarbetsvillig jurisdiktion som inte har något skattesystem och som därmed inte heller har ett behov av att klassificera ett företag som hemmahörande där.

Bedömningen av om en ränteutgift är avdragsgill eller inte ska göras utifrån en förteckning som är gällande och offentliggjord i EUT. Hänvisning till EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga stater eller jurisdiktioner på skatteområdet avser förteckningarna i deras vid varje tidpunkt gällande lydelse, en s.k. dynamisk hänvisning.

Av *andra stycket* framgår att avdragsförbudet bara gäller sådana ränteutgifter som belöper sig på den tid då staten eller jurisdiktionen är upptagen i förteckningen. Det innebär att ränteutgifter som belöper sig på tiden före en jurisdiktion är upptagen i förteckningen inte omfattas av det föreslagna avdragsförbudet. Detsamma gäller ränteutgifter som belöper sig på tiden efter det att en jurisdiktion har tagits bort från förteckningen.

När det gäller turordningen vid prövningen av om en ränteutgift får dras av eller inte, ska i första hand avdragsförbudet för ränteutgifter avseende skulder till företag i vissa icke samarbetsvilliga jurisdiktioner och andra avdragsförbud beaktas. Därefter ska en prövning göras enligt andra ränteavdragsbegränsningsregler. När det gäller dessa regler ska den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln i 18 § tillämpas före den generella ränteavdragsbegränsningsregeln i 24 §.

Vid tillämpning av avdragsförbudet för ränteutgifter avseende skulder till företag i vissa icke samarbetsvilliga jurisdiktioner gäller definitionen av ränteutgifter i 24 kap. 2 §.

Övervägandena behandlas i avsnitt 5.3.

### **Bilaga 39 a**

Bilagan ändras så att Trinidad och Tobago inte längre delvis undantas från kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 §.

Övervägandena behandlas i avsnitt 5.4.

## **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Av *första punkten* framgår att lagen träder i kraft den 1 januari 2021.

Av *andra punkten* framgår att lagen tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2020.

Av *tredje punkten* framgår att bestämmelserna i bilaga 39 a i den nya lydelsen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.

Övervägandena behandlas i avsnitt 7.

## 9.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

### **1 kap.**

#### 5 §

Ändringen i paragrafen är av rättelsekaraktär och en följd av att 24 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, omnummerats (SFS 2018:1206, prop. 2017/18:245). Ändringen innebär att det i 5 § hänvisas till bestämmelsen i 24 kap. 34 § andra stycket IL.

### **Ikraftträdandebestämmelser**

Av *första punkten* framgår att lagen träder i kraft den 1 januari 2021.

Övervägandena behandlas i avsnitt 7.

## Ekofinrådets riktlinjer om motåtgärder på skatteområdet mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner

## Sammanfattning av promemorian Motåtgärder på skatteområdet mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner samt vissa andra inkomstskattefrågor

I Ekofinrådets slutsatser från maj 2016 gavs uppförandekodgruppen för företagsbeskattning i uppdrag att arbeta med frågan om att upprätta en gemensam EU-förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet och att utforska möjligheterna till motåtgärder på EU-nivå.

Vid Ekofinrådets möte den 5 december 2017 godkändes och offentliggjordes slutsatser om en EU-förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet. Förteckningen har därefter uppdaterats ett flertal gånger och omfattar nu tolv stater eller jurisdiktioner.

Den 5 december 2019 antog Ekofinrådet riktlinjer om motåtgärder på skatteområdet mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner. Riktlinjerna innehåller bl.a. en verktygslåda med fyra materiella motåtgärder.

I promemorian föreslås att det bör införas regler i svensk rätt som på ett effektivt och proportionerligt sätt motverkar att icke samarbetsvilliga jurisdiktioner tillämpar metoder som inte uppfyller internationella standarder och granskningskriterier. Som motåtgärd föreslås att det införs ett avdragsförbud för interna och externa ränteutgifter på skulder till företag i vissa icke samarbetsvilliga jurisdiktioner. Vidare föreslås att tillämpningen av CFC-reglerna bör säkerställas när det gäller Trinidad och Tobago.

Det nya avdragsförbudet föreslås innebära att ett företag som ingår i en intressegemenskap, inte får dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag som hör hemma i en jurisdiktion som är upptagen i en gällande och offentliggjord förteckning över stater eller jurisdiktioner utanför Europeiska unionen (EU) som av medlemsstaterna gemensamt har bedömts vara icke samarbetsvilliga på skatteområdet.

I promemorian föreslås också att termen verkligt värde i bestämmelsen om beskattningsinträde i 20 a kap. 3 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) ändras till nettoförsäljningsvärde. Förslaget är en följdändring av en tidigare ändring i årsredovisningslagen (1995:1554) där termen verkligt värde getts en ny innebörd.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2021.

## Promemorians lagförslag

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>11</sup>

*dels* att 20 a kap. 3 §, 24 kap. 1 § och bilaga 39 a ska ha följande lydelse, *dels* att det ska införas tre nya paragrafer, 24 kap. 15 a–15 c §§ och, närmast före 24 kap. 15 a § en ny rubrik av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### **20 a kap.**

##### **3 §<sup>12</sup>**

Som anskaffningsvärde för lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar ska anses det lägsta av anskaffningsvärdet och *det verkliga värdet* vid beskattningsinträdet. De lagertillgångar som finns kvar vid beskattningsinträdet ska anses ha anskaffats eller tillverkats senast. Med anskaffningsvärde och *verkligt värde* avses detsamma som i 17 kap. 2 §.

Som anskaffningsvärde för lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar ska anses det lägsta av anskaffningsvärdet och *nettoförsäljningsvärdet* vid beskattningsinträdet. De lagertillgångar som finns kvar vid beskattningsinträdet ska anses ha anskaffats eller tillverkats senast. Med anskaffningsvärde och *nettoförsäljningsvärde* avses detsamma som i 17 kap. 2 §.

Vid beskattningsinträde som avses i 1 § första stycket 6 ska dock som anskaffningsvärde för lagertillgångar som avses i 4 kap. 14 a och 14 c §§ årsredovisningslagen (1995:1554) anses det verkliga värdet. För tillgångar som avses i 4 kap. 14 b § första stycket 1–3 och 5 årsredovisningslagen ska som anskaffningsvärde anses det värde som tillgångarna har tagits upp till vid beskattningen om beskattning har skett för en period som avslutats i samband med beskattningsinträdet. Om beskattning inte har skett för en sådan period ska som anskaffningsvärde anses det värde som tillgångarna skulle ha tagits upp till vid beskattningen om beskattning hade skett. Vid tillämpning av detta stycke ska finansiella instrument som enligt 17 kap. 20 § andra stycket ingår i lagret behandlas som lagertillgångar.

Andra stycket gäller bara om näringsverksamheten eller den del av näringsverksamheten som tillgångarna ingår i före beskattningsinträdet har beskattats i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte som är tillämplig på de aktuella tillgångarna.

<sup>11</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

<sup>12</sup> Senaste lydelse 2016:1202.



I detta kapitel finns bestämmelser om

- vad som avses med ränteutgifter och ränteinkomster i 2–4 §§,
- tillämpning i inkomstslaget näringsverksamhet av vissa bestämmelser i inkomstslaget kapital i 5 och 6 §§,
- partiell fission i 7 §,
- kapitalrabatt på optionslån i 8 §,
- avdragsförbud för ränteutgifter på vissa efterställda skulder i 9 §,
- avdragsrätt för ränteutgifter på vinstandelslån i 10–15 §§,
  - *avdragsförbud för ränteutgifter på skulder till företag i vissa icke samarbetsvilliga stater eller jurisdiktioner i 15 a–15 c §§,*
- särskild avdragsbegränsning för ränteutgifter på vissa skulder till företag i intressegemenskap i 16–20 §§,
- avdragsbegränsning för negativa räntenetton i 21–29 §§,
- avdrag för lämnad utdelning i 30 §, och
- skattefria utdelningar i 31–42 §§.

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

***Avdragsförbud för ränteutgifter på skulder till företag i vissa icke samarbetsvilliga stater eller jurisdiktioner***

*15 a §<sup>14</sup>*

*Med företag avses i 15 b och c § juridiska personer och svenska handelsbolag.*

*15 b §<sup>15</sup>*

*Företag ska vid tillämpningen av 15 c § anses vara i intressegemenskap 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 eller har rätt till minst 25 procent av vinsten i det andra företaget, eller*

<sup>13</sup> Senaste lydelse 2019:1241.

<sup>14</sup> Tidigare 15 a § upphävd genom 2019:1241.

<sup>15</sup> Tidigare 15 b § upphävd genom 2019:1241.

3. 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 ska personer som agerar tillsammans i fråga om innehav av kapitalet eller rösterna i ett annat företag behandlas som en enda person.*

15 c §<sup>16</sup>

*Ett företag som ingår i en intressegemenskap får inte dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag som hör hemma i en stat eller jurisdiktion som är upptagen i en gällande och offentliggjord förteckning över stater eller jurisdiktioner utanför Europeiska unionen som av medlemsstaterna gemensamt har bedömts vara icke-samarbetsvilliga på skatteområdet.*

*Första stycket gäller ränteutgifter som belöper sig på den tid då staten eller jurisdiktionen är upptagen i förteckningen.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.
  2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2020.
  3. Den nya lydelsen i bilaga 39 a tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Områden som avses i 39 a kap. 7 §:

**1. Afrika**, med undantag av

- Djibouti, Seychellerna och Sankta Helena,
- Ceuta, Egypten, Gabon, Gambia, Ghana, Kap Verde, Komorerna, Kongo (Kongo-Brazzaville), Liberia, Libyen, Madagaskar, Marocko, Mauritius, Mayotte, Melilla, Réunion, Rwanda, Sao Tomé och Príncipe, Senegal, Tanzania och Tunisien, samtliga vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Madeira vad avser dels inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels inkomst som är föremål för notional interest deduction och liknande avdrag, samt
- Kenya och Namibia, båda vad avser dels inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels inkomst som inte beskattas där på grund av att inkomsten inte anses härröra därifrån.

**2. Amerika**, men bara vad avser

- Amerikas förenta stater, Brasilien, Colombia, Dominikanska Republiken, Ecuador, Haiti, Honduras, Kanada, Kuba, Mexiko och Venezuela,
- Argentina, Barbados, Chile, Franska Guyana, Guyana, Jamaica, Peru, Surinam, *Trinidad och Tobago* och Uruguay, samtliga med undantag av inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Paraguay, med undantag av inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, samt
- Belize, Bolivia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Nicaragua och Panama, samtliga med undantag dels av inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels av inkomst som inte beskattas där på grund av att inkomsten inte anses härröra därifrån.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2018:1752.

**3. Asien**, med undantag av

- Bahrain, Förenade Arabemiraten och Maldiverna,
- Armenien, Azerbajdzjan, Filippinerna, Indien, Indonesien, Iran, Israel, Jordanien, Kazakstan, Kina, Libanon, Macao SAR, Nordkorea, Ryssland, Sydkorea, Tadzjikistan och Thailand, samtliga vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Georgien, Kirgizistan, Mongoliet, Oman, Turkmenistan och Uzbekistan, samtliga vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter,
- Cypern och Turkiet, båda vad avser dels inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels inkomst som är föremål för notional interest deduction och liknande avdrag,
- Brunei Darussalam, Hongkong SAR, Kuwait, Malaysia, Qatar, Singapore och Syrien, samtliga vad avser dels inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels inkomst som inte beskattas där på grund av att inkomsten inte anses härröra därifrån,
- Pakistan, vad avser inkomst från annan finansiell verksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, samt
- Julön och Kokosöarna, båda vad avser inkomst från bankverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där enligt regler om Offshore Banking Unit regime.

**4. Europa**, med undantag av

- Brittiska Kanalöarna, Isle of Man, Malta och Monaco,
- Azerbajdzjan, Frankrike, Grekland, Irland, Kazakstan, Kroatien, Litauen, Luxemburg, Nederländerna, Polen, Rumänien, Ryssland, San Marino, Slovakien, Spanien, Tjeckien, Ukraina, Vitryssland och Österrike, samtliga vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där,
- Andorra, Bosnien Hercegovina, Bulgarien, Estland, Gibraltar, Georgien, Kosovo, Lettland, Makedonien, Moldavien, Montenegro, Schweiz och Ungern, samtliga vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter,
- Belgien, Italien, Liechtenstein, Portugal och Turkiet, samtliga vad avser dels inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet, försäkringsverksamhet, royalty och andra inkomster av immateriella rättigheter, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där, dels inkomst som är föremål för notional interest deduction och liknande avdrag, samt

– Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland samt Slovenien, båda vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet, som inte beskattas med den normala inkomstskatten där. Bilaga 3

**5. Oceanien**, men bara vad avser

– Hawaii, Nya Zeeland och Papua Nya Guinea, samt

– Australien, med undantag av inkomst från bankverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten där enligt regler om Offshore Banking Unit regime.

## Förteckning över remissinstanserna beträffande promemorian Motåtgärder på skatteområdet mot icke samarbetsvilliga jurisdiktioner samt vissa andra inkomstskattefrågor

Efter remiss har yttranden kommit in från Bokföringsnämnden, FAR, Finansbolagens förening, Finansinspektionen, Föreningen Svenskt Näringsliv, Förvaltningsrätten i Linköping, Kammarrätten i Stockholm, Konkurrensverket, Lunds universitet, Skatteverket, Sparbankernas Riksförbund, Swedish private Equity & Venture Capital Association (SVCA) och Sveriges advokatsamfund.

Därutöver har yttrande inkommit från Akademikerförbundet SSR.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Ekobrottsmyndigheten, Fondbolagens förening, Företagarna, Landsorganisationen i Sverige (LO), Näringslivets regelnämnd, Regelrådet, Stockholms universitet (Juridiska fakulteten), Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen, Sveriges Handelskamrar, Sveriges akademikers centralorganisation (SACO), Svensk försäkring och Tjänstemännens centralorganisation (TCO).