

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2012-06-21

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

Effektivare ränteavdragsbegränsningar

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

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

Förslaget föranleder följande yttrande av Lagrådet:

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

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

Lagrådets uppfattning i yttrandet 2008 bekräftas genom det nu framlagda förslaget, vilket i hög grad går ut på att komma till rätta med skatteflyktsliknande förfaranden. Sådana förslag ställer höga krav på att rättssäkerheten tillgodoses i regelsystemet. Lagrådet tar upp de frågor som aktualiseras i detta hänseende i anslutning till förslagen till nya bestämmelser i 24 kap. 10 d §.

24 kap. 10 d §

I *första stycket* finns den s.k. tioprocentsregeln som innebär att avdrag medges om den inkomst som motsvarar ränteutgiften beskattas med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.

I *andra stycket* införs en kompletterande regel till bestämmelsen i första stycket för bl.a. företag som är skattskyldiga till avkastningskatt. I den promemoria som ligger till grund för remissen föreslogs inte någon sådan bestämmelse utan den har tillkommit under beredningen i departementet med anledning av påpekanden från två

remissinstanser. Förslaget har enligt vad som upplysts vid föredragningen inte varit föremål för något beredningsförfarande med sammanslutningar och enskilda. Det kan därför ifrågasättas om förslaget i denna del uppfyller beredningskraven i 7 kap. 2 § regeringsformen. Enligt Lagrådets mening bör denna brist rättas till i det fortsatta beredningsarbetet.

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

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

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

Bestämmelsen i första stycket motsvarar vad som gäller enligt nuvarande regler. Detta har emellertid inte ansetts tillräckligt för att

förhindra oönskade förfaranden. I tredje stycket har som nämnts införts en kompletterande bestämmelse som innebär att om skuldförhållandet till övervägande del har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån får ränteutgifterna inte dras av enligt första eller andra stycket.

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

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

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

Den nu föreslagna bestämmelsen i tredje stycket ska tillämpas av Skatteverket som första instans. Bedömningen avser rekvisiten "till övervägande del" och "väsentlig skatteförmån".

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

24 kap. 10 e §

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

att även en associationsrättslig möjlighet att lämna ett tillskott till låntagaren är en av flera faktorer som ska beaktas vid bedömningen.

Det är ett rimligt aktieägarintresse att ett företag, som har en möjlighet att lämna ett tillskott, lånar ut medel snarare än lämnar ett kapitaltillskott till ett företag som ägs till t.ex. 49 procent, när den resterande andelen ägs av annan eller andra med vilken intressegemenskap inte föreligger. I de uttalanden som görs i motiveringen till förslaget i denna del framhålls emellertid förekomsten av en möjlighet att lämna ett tillskott som en relevant omständighet som, som uttalandena får förstås, talar mot att skuldförhållandet är affärsmässigt trots att denna omständighet enligt Lagrådets mening rimligen borde tillmätas sådan betydelse endast i de fall då det föreligger ett koncernförhållande mellan helägda företag. Uttalandena i motiven till förslaget synes också ta sikte just på dessa fall. Lagrådet ställer sig därför frågande till om inte användningen av uttrycket "från den som innehar fordran eller från ett företag som direkt, eller indirekt, har ett väsentligt inflytande i låntagaren" är onödigt vid i detta sammanhang.

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