



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Rose-Marie Evius

Förändringar i ränteavdragsrätten

Examensarbete
30 högskolepoäng

Handledare
Lars Pelin

Skatterätt

Höstterminen 2008

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Introduktion	5
1.2 Syfte och problemformulering	5
1.3 Metod och material	6
1.4 Avgränsningar	7
1.5 Disposition	7
2 ALLMÄNT OM RÄNTEAVDRAG SAMT LAGSTIFTNING PÅ OMRÅDET	9
2.1 Strukturen på räntesnurrorna	9
2.2 Fall av skatteplanering med ränteintäkter som lokaliserats av SKV	9
2.2.1 Check the box	9
2.2.2 Fiscal unit – filialfall	10
2.2.3 Danska konvertibler	11
2.3 Gällande rätt	11
2.3.1 Ränteavdrag	12
2.3.2 Underkapitaliseringsregler	13
2.3.3 Koncerbidragsregler	13
2.3.3.1 Koncerbidrag inom EU	14
2.3.4 Skattefrihet på näringsbetingade andelar	15
2.3.5 Källskatt	16
2.3.6 CFC-lagstiftning	17
2.3.7 Korrigeringsregeln	18
2.3.8 Uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser	19
2.4 Sammanfattande analys	19
3 PRAXIS	22
3.1 Kommunen-domen	22
3.2 Industrivärden-domarna	22

3.3	Skatteflyktslagens tillämplighet	23
3.4	Sammanfattande analys	24
4	FÖRSLAG TILL LAGÄNDRING	27
4.1	SKVs promemoria	27
4.2	Finansdepartementets promemoria	27
4.3	Lagrådsremissen	28
4.4	Vidare lagstiftningsarbete	28
4.5	Ny lagstiftning	29
4.5.1	Utformningen av de föreslagna avdragsbegränsningarna	30
4.5.2	Intressegemenskap	30
4.5.3	Lån som omfattas	31
4.5.4	Fodringsrätter, externa lån och allmänna kringgåenden	32
4.5.5	Undantagsregler	33
4.5.5.1	10 procentregeln	33
4.5.5.2	Huvudsakligen affärsmässigt motiverat	35
4.6	Sammanfattande analys	36
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	42
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	45

Summary

In January 2009 new legislation was introduced in terms of tax planning procedures by using interest deduction. The law is meant to limit interest deduction where a group company acquires shares in another group through internal funding. The purpose of this legislation is to avoid the above mentioned, however the rules are not meant to obstruct any business activity. Therefore a proposition is made with two exceptions. Deductions are permitted on interest expenditure, if the tax income corresponding to the expenditures, would be taxable with a minimum of 10 percent according to the state legislation where the company group which is entitled to the income, originates. Furthermore, deductions are allowed for interest expenses regardless how the income has been taxed, if both the acquisition and the liability, which is the basis of the interest expense, mainly is motivated by commercial reasons.

Swedish taxation law has been designed in a way that all interest paid by the corporate sector has been deductible. In countries where these rules exist, it brings bigger profits when subsidiaries borrow funds externally and consequently set off the interest rate compared to being financed with capital contributed by the parent company. The future dividend which the parent company receives from the subsidiary is often exempted from coupon tax in the giving country and also tax exempted in the receiving country.

The purpose of this thesis is partly to analyze and examine the Swedish legislation that made these procedures possible. Furthermore an analysis is made regarding the tax evasion law and also a case law review. Finally suggestions are made regarding alternative ways of legislation.

During this essay I found that the tax evasion law can not administer these cases according to a Supreme Administrative Court's case from 2007. Instead the legislator chose to adopt restrictions due to the interest deductions within company group transactions. The new legislation could potentially cause problems in performance of normal business operations.

For the tax legislation to succeed, it can not be difficult to survey, it must be legally secure, quickly manageable, foreseeable and be able to be applicable to many cases, all of these criteria are difficult for the legislator to meet. The submissions of comments and statements from the council on legislation interpret that the legislation is easy to get around. The suggestions given are to appoint an expert audience, who can review the loopholes. Furthermore a suggestion is made that the corporate tax should be lowered or an introduction for companies to be subject to coupon tax. In addition to that a discussion is made whether or not the new rules are violated by the right of establishment presented in article 43 of the EC treaty.

Sammanfattning

Den 1 januari 2009 trädde nya regler ikraft gällande skatteplaneringsåtgärder med ränteavdrag. Reglerna ska begränsa möjligheten att göra avdrag vid internt finansierade delägarrätter från ett företag inom intressegemenskap. Syftet bakom reglerna är att förhindra ovan nämnda, däremot ska normalt driven affärsverksamhet inte försvåras. Det föreslås därför två undantagsregler. Avdrag ska få göras för ränteutgifter om den inkomst som motsvarar utgiften skulle beskattas med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma. Vidare får avdrag även göras för ränteutgifter oavsett hur inkomsten har beskattats, om såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgiften huvudsakligen är motiverade av affärsmässiga skäl.

Svenska skatteregler har varit utformade så att all ränta som betalas inom bolagssektorn varit avdragsgill. I länder där dessa regler finns, medför det större skattefördelar när dotterbolag externt lånar upp kapital och därmed får göra avdrag för ränta än att finansiera med tillskjutet aktiekapital från moderbolaget. Den framtida utdelningen som bolaget får från dotterbolaget är oftast fri från källskatt i givarlandet och skattefri i mottagarlandet.

I den här uppsatsen görs en genomgång av de svenska reglerna som har underlättat och tillämpats för skatteplanering med ränteavdrag. Dessutom görs en analys gällande skatteflyktslagens tillämplighet på de aktuella skatteplaneringsåtgärderna och även en genomgång av relevant praxis på området. Slutligen analyseras andra alternativa vägar till lagstiftning.

I uppsatsen har jag kommit fram till att förfarandena inte har kunnat stoppas genom skatteflyktslagens tillämplighet, enligt regeringsrättens praxis från 2007. Lagstiftaren har då istället valt att införa begränsningar i ränteavdragsrätten på koncerninterna transaktioner. Den nya lagstiftningen kan tänkas ställa till med en del problem för normalt driven verksamhet.

Inom skatterättens område krävs för en lyckas lagstiftning att den inte är svåröverskådlig, den är rättssäker, sker snabbt, är förutsägbar samt kan tillämpas på många fall utan att vara för generell, detta är svårt för lagstiftaren att tillgodose. Den remisskritik samt uttalande av bl.a. lagrådet tyder på att den nya lagstiftningen lätt kan kringgås. Föreslag som har givits grundar sig på att tillsätta en expertgrupp för att granska lagstiftningen och de eventuella luckor som finns. Vidare har en ytterligare sänkningar av bolagsskatten diskuterats, ett förslag om en översyn av nuvarande skatteflyktslag eller införandet av en källskatt på räntebetalningar har berörts. Dessutom har de nya reglernas förenlighet med EG-rätten och etableringsfriheten analyserat.

Förord

Efter nio terminer i Lund och vid juridiska fakulteten är det nu tid att säga farväl. Förväntansfull, stolt samt rik på kunskaper går jag nu nya utmaningar till mötes. Studietiden och alla vänner kommer jag minnas med glädje, minnena kommer finnas kvar för alltid.

Jag skulle vilja tacka min familj för allt stöd under studietiden, speciellt min underbara syster som alltid funnits där, stöttat och trott på mig. Vill också tacka min handledare Lars Pelin för de goda råden på vägen till att klart examensarbete.

Lund i december 2008

Rose-Marie Kochanowicz

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen
IL	Inkomstskattelagen (SFS 1999:1229)
NJA	Nytt juridiskt arkiv, avdelning 1
Not.	Notismål
Prop.	Proposition
Ref.	Referat
RegR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Skatteflyktslagen
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk skattetidning

1 Inledning

1.1 Introduktion

Nyligen har det i media debatterats angående ett nytt fenomen s.k. ”räntesnurror”. Stora företag flyttar hela sin vinst utomlands med hjälp av räntesnurror och slipper undan skatt, allt enligt en dom i RegR från 2007. SKV räknar med flermiljardbelopp i skattebortfall. Orättvist tycker många men stämmer det? Har domstolen gjort en felbedömning eller finns det kryphål i den skatterättsliga lagstiftningen?

Efter förra årets s.k. Industrivärden domarna har SKV ändrat sin bedömning och kommer inte tillämpa lagen mot skatteflykt på den sortens transaktioner. Däremot funderade verket på om räntesnurror kan åtgärdas genom ändrad lagstiftning. Utredningen i form av en hemställan inkom till regeringen i somras, ett nytt förslag om begränsningar i företagens avdragsrätt för koncerninterna ränteutgifter har antagits efter beredning i finansutskottet.

Bakgrunden till de uppmärksammade händelserna är att SKV har identifierat ett antal koncerninterna skatteplaneringstransaktioner där ränteintäkter redovisas i länder med ingen eller med mycket låg skatt samtidigt som ränteutgifter dras av i Sverige. Dessa räntesnurror är en utveckling av det sedan länge kända problemet med underkapitaliserade bolag. Dessa s.k. räntesnurror som sker med hjälp av avancerad skatteplanering har nu stoppats. Förslaget fick dock massiv remisskritik då de föreslagna reglerna även skulle träffa affärsmässigt motiverad verksamhet. Remissinstanserna var överlag överens och uttalade sitt stöd för syftet bakom lagändringen. Regeringen har beslutat att införa de nya reglerna genom en ändring av 24 kap 1§ IL samt införandet av nya paragrafer i 24 kap 10 a-e §§ IL.

1.2 Syfte och problemformulering

De problem som uppkommer då man lagstiftar för att undvika skatteplanering på ett avancerat plan är många och relativt avancerade.

Syftet med denna studie är således att utreda och redogöra för vilka regler som berörs och vilka bestämmelser som underlättar för skatteplanering med räntesnurror, ur en svensk synvinkel. Avsikten är att diskutera hur långt gällande rätt sträcker sig vad gäller möjligheterna att ingripa mot den beskrivna formen av skatteplanering med tillämpning av skatteflyktslagen. Syftet med uppsatsen har också varit att redovisa vad den nya lagstiftningen går ut på samt hur den är uppbyggd.

Vidare avser jag att redogöra för vilka kompletterande möjligheter, företrädesvis lagändringar som den svenska lagstiftaren skulle kunna utarbeta, för att icke önskvärda konsekvenser av avancerad skatteplanering ska upphöra.

De konkreta frågorna jag ämnat att redogöra är följande:

- Vilka svenska regler har möjliggjort och tillämpats för att skatteplanering med räntesnurror överhuvudtaget har kunnat ske?
- Hur kommer det sig att räntesnurror inte kan motverkas med stöd av skatteflyktslagens regler?
- Hur hade lagstiftningsarbetet bakom begränsningar i avdragsrätten kunnat se ut, finns det alternativa vägar till lagändring?

Sammantaget kommer uppsatsen att beröra även vissa härtill avgränsande frågor. Jag försöker till en början att redogöra för gällande svensk rätt på området och tillika presentera skatteflyktslagens tillämplighet, där svaret hittas delvis i en analys av praxis samt skatteflyktslagens principer. Slutligen förs en diskussion om huruvida lagändringarna hade kunnat ske på annat sätt än de av regeringen lagstiftade reglerna men med samma konsekvenser att motverka skatteflykt. De beskrivande avsnitten är viktiga för att förstå omfattningen av problemen och sätter även in frågeställningarna i ett större perspektiv.

1.3 Metod och material

I uppsatsen har jag ändvänt mig av den rättsdogmatiska metoden. Härmed avser jag att belysa samt analysera de rättsliga regler och de domar som är relevanta för framställningen samt försöka tolka och systematisera gällande rätt på området. Jag har därför använt mig av för skatterätten traditionella rättskällor i form av EG-rätt och svensk lagtext, förarbeten, praxis samt doktrin på området.

I framställningen har tyngdpunkten riktats till den lagrådsremiss som är aktuell på området och denna ligger till grund för stora delar av uppsatsen då förarbetet till de nya reglerna behandlas. Anledningen till att denna analyserats noggrant är främst för att det fortsatta lagstiftningsarbetet utkom ganska sent under hösten, propositionen har dock uttryckt samma åsikter som föreslagits i lagrådsremissen.

Beträffande praxis, svensk som internationell som för skatterätten har en betydande roll, har i första hand de högsta instanserna granskats. Regeringsrättsavgöranden på det aktuella området har därför använts.

Viktiga aspekter från den skatterättsliga doktrinen har kommenterats både från böcker samt från de skatterättsliga tidningarna. Utöver detta har SKV:s uttalanden legat till grund för att lokalisera de problem som lagstiftaren har stött på.

1.4 Avgränsningar

För att framställningen inte ska bli alltför vid har vissa diskussioner och intressanta frågeställningar utlämnats. EG-rättsliga regleringar har beaktats till viss mån dock tar detta arbete uteslutande sikte på svensk rätt. En komparation med andra rättsordningar skulle i och för sig vara mycket lämplig inte enbart på grund utav harmoniseringen som skett inom EU beträffande skatterättens områden. De nederländska reglerna har i detta fall varit till förebild för de nya svenska regleringarna på området. För den som vill läsa mer rekommenderar jag vidare fördjupning i prop. 2008/09:65 där en genomgång av olika länders system har gjorts. Av förut nämnda skäl återfinns därför inget renodlat internationellt avsnitt i denna uppsats.

Vidare kommer den presenterade lagstiftningen endast fokuseras på de skatterättsliga reglerna som behandlar de delar av vikt för framställningen. Exempelvis så kommer ingen generell genomgång ske av de i kapitel 2 författade reglerna, utan ett urval av de viktigaste bestämmelserna har gjorts.

Löpande kommer olika frågeställningar och intressanta aspekter att lyftas fram. Vissa frågeställningar kan tyckas falla utanför uppsatsen men har omnämnts främst för att visa omfattningen av det behandlade skatterättsliga problemen.

1.5 Disposition

Presentationen av de olika frågeställningarna respektive analysen kring frågorna, kan med all sannolikhet göras på olika sätt. Den av mig valda metoden är att dela upp uppsatsen i tre huvuddelar som var och en följer av en sammanfattande analys för att inte onödigt komplicera det för läsaren. Analysen sker därför löpande och besvarar de i 1.2 ställda frågeställningarna som sista del i respektive kapitel.

Framställningen disponeras på följande sätt. Kapitel 2 inleds med en allmän redogörelse för räntesnurrornas struktur (2.1) samt de fall skatteverket har lyckats identifiera som skatteflykt (2.2). Kapitlet kommer vidare att fokusera på all lagstiftning som kan bli tillämplig kring räntesnurrorna vad gäller olika skatterättsliga rättsområden. Detta behandlas först för att introducera ämnet för läsaren samt belysa vilka problem som kan skapas. Kapitlet avslutas med en sammanfattning samt analys (2.4) angående de frågor som har ställts.

I kapitel 3 behandlas inledningsvis relevant rättspraxis på området (3.1-2). Detta följer som en naturlig övergång efter att ha behandlat den gällande lagstiftningen på området. Där behandlas vidare även skatteflyktslagens tillämplighet (3.3) samt en sammanfattande analys (3.4) kring varför skatteflyktslagen inte kan tillämpas i de presenterade fallen.

I kapitel 4 övergår framställningen slutligen till att diskutera den sista frågan som står i centrum för denna uppsats. Efter en inledning där fokus ligger på en genomgång av lagstiftningsarbetet (4.1-4) inom området och även tolkning av för arbetet viktiga rekvisit, samt de nya reglernas tillämplighet (4.5) avslutas kapitlet med en redogörelse och analys (4.6) kring andra alternativa mer lämpliga lösningar på det komplexa skatteflyktsproblemet som har identifierats. I uppsatsen sista kapitel kommer även andra relevanta frågor som uppkommit sammanställas.

2 Allmänt om ränteavdrag samt lagstiftning på området

2.1 Strukturen på räntesnurrorna

Utgångspunkten för att räntesnurror över huvud taget skall fungera och vara lönsamma är att det finns en koncern med ett utländskt moderbolag, (U) som direkt eller indirekt äger ett svenskt rörelsedrivande bolag, (S). Det svenska bolaget vill överföra sitt resultat så att skatt undviks. Överföring sker till ett annat bolag inom koncernen, (X) som är hemmahörande i ett annat land med lägre beskattning.

Villkoret för att koncernbidrag med avdragsrätt ska kunna lämnas är inte uppfyllt enligt 35 kap IL då det krävs att mottagaren av bidraget ska beskattad för det i Sverige. Inte heller kan tillgångar överföras till underpris då detta kan korrigeras med stöd av korrigeringsregeln i 14 kap. 19§ IL.

För att en skatteförmån skall uppnås krävs följande transaktioner:

U bildar ett nytt svenskt bolag, NyAB. Därefter överlåter U bolaget S till NyAB, ersättningen till U sätts till S:s marknadsvärde dock i form av en revers från NyAB. Alla villkor inklusive räntan och reversen är marknadsmässiga. U lämnar reversen som kapitaltillskott till bolaget X. Räntebetalningen från NyAB till X finansieras med avdragsgilla koncernbidrag från S till NyAB.¹

2.2 Fall av skatteplanering med ränteintäkter som lokaliserats av SKV

2.2.1 Check the box

Uttrycket ”check the box” syftar på att bolag belägna i USA kan vid deklarationen välja att kryssa för en ruta som medför att utländska dotterbolag betraktas som en del av det i USA belägna bolaget. Detta systems tillämpning utnyttjas flitigt för att undvika beskattning i Nordamerika samtidigt som avdrag medges i Sverige. Förfarandet regleras inte i skatteavtalen mellan Sverige och USA, inte heller kan de svenska CFC-reglerna tillämpas. Räntan som det svenska bolaget betalar till det i USA belägna bolaget betraktas som en nullitet och beskattas således inte i USA.²

¹<http://www.skatteverket.se/skatter/skatteupplagg/rantesnurror.4.3dfca4f410f4fc63c8680009710.html> 2008-20-20.

² Bolaget som bildas brukar ha sitt säte i den amerikanska delstaten Delaware då reglerna där är mest förmånsrika att utnyttja vid ränteintäkter.

Omständigheterna i ett typfall ser ut som följer:

1. Det finns en svensk koncernmoder T AB
2. T AB äger det amerikanska rörelsedrivande bolaget USA Inc.
3. T AB bildar ytterligare ett bolag Delaware Inc.
4. T AB säljer USA Inc. till Delaware Inc. skattefritt då det rör sig om avyttring av näringsbetingat innehav.
5. Delaware Inc. bildar därefter ett svenskt holdingbolag II AB
6. USA Inc. avyttras till II AB mot lån motsvarande köpeskillingen.
7. Efter omstruktureringen ligger USA Inc. fortfarande under moderbolaget T AB dock ligger det två holdingbolag utan egen verksamhet emellan.
8. Räntor som II AB betalar till Delaware Inc., vilka finansieras med koncernbidrag från det svenska moderbolaget, beskattas inte i USA (II AB ses som en del av Delaware Inc.) dock är de fullt avdragsgilla i Sverige och kan därmed kvittas mot erhållna koncernbidrag.³

2.2.2 Fiscal unit – filialfall

Ytterligare ett fenomen där företag kan ingå i en skattemässig enhet och ränta som tas emot från svenska filialer inte behöver beskattas hos långivaren. Reglerna finns i bl.a. Nederländerna och nedan redovisas ett typfall.

1. Svenska moderbolaget S AB äger ett nederländskt dotterbolag S Finance BV.
2. S Finance BV bildar ett dotterbolag i Nederländerna BV, med filial i Sverige.
3. S AB tillskjuter som ägartillskott det svenska finansbolaget S Treasury AB till Finance BV.
4. S Finance BV säljer S Treasury AB till dotterbolaget BV mot lån som motsvarar köpeskillingen och aktierna i S Treasury AB knyts till BV:s svenska filial.
5. Nu utgör S Finance BV samt dotterbolaget BV med dess svenska filial en skattemässig enhet enligt de nederländska reglerna.
6. Eftersom lånet mellan S Finance BV och den svenska filialen betraktas som en intern transaktion inom en skattemässig enhet behöver inte de räntor som dras av i den svenska filialen beskattas i Nederländerna.
7. Koncernbidrag, vilket finansierar räntebetalningarna som utgår från det svenska S Treasury AB till S Finance BV:s svenska filial, är inte skattepliktigt i Nederländerna.⁴

De svenska CFC-reglerna torde inte kunna tillämpas på ovan redogjorda upplägg. Då filialen under vissa förhållanden kan anses utgöra ett fast

³ Dnr Fi2008/4093, s.19 samt Lagrådsremissen, s.17.

⁴ Lagrådsremissen, s.17.

driftsställe och att det inköpta bolaget ska anses knutet till filialen och därmed också för skulden som finansierade inköpet. Därför gäller de i Sverige tillämpade reglerna med full avdragsrätt för räntor filialen erlägger till det Nederländska moderbolaget om det inköpta bolaget kan anses knutet till filialen.⁵

2.2.3 Danska konvertibler

Utnyttjandet av danska regler är möjlig på alla typer av ränteupplägg, både interna och externa och det spelar i sammanhanget inte någon roll om det rör sig om svenska eller utländska koncerner. De konvertibla skuldebrev kan utnyttjas för ränteavdrag i Sverige utan att någon beskattning sker i Danmark. Detta sker genom följande konstruktion.

1. Ett nybildat svenskt holdingbolag finansierar ett koncerninternt uppköp genom att ställa ut ett konvertibelt skuldebrev till sitt danska moderbolag.
2. Skuldebrevet fungerar som en nollkupongare dvs. att det svenska bolaget ska betala tillbaka mer än vad de från början har lånat då lånet löper utan ränta.
3. I Sverige beaktas mellanskillnaden som ränta vilket innebär att den är avdragsgill under löptiden.
4. På motsvarande sätt uppkommer det en intäkt hänförlig till skillnaden mellan det emitterade värdet och det nominella värdet i det danska företaget.
5. Enligt reglerna i Danmark beskattas inte denna skillnad om 3 år förflutit från det att det konvertibla skuldebrevet införskaffades.
6. Skattefriheten gäller vid försäljning av aktier efter en konvertering samt vid inlösen.

Det finns dock en möjlighet att Danmark ändrar sin lagstiftning då det i våras kom ett lagförslag där det framförs en önskan om ändring så att beskattning av konvertibla skuldebrev sker i Danmark.⁶

2.3 Gällande rätt

För att få en heltäckande bild över hur räntesnurror fungerar krävs en genomgång av alla tillämpliga regler och rättsområden. Nedan följer en kort beskrivning av grundläggande förutsättningar för att få en djupare förståelse av hur räntavdragen kan leda till en skattevinst för bolag inom koncerner. Främst har det framkommit att kombinationen skattefria kapitalvinster vid avyttring av näringsbetingade andelar, samt den obegränsade avdragsrätten för räntebetalningar är de faktorer som driver fram detta slag av skatteplanering.⁷

⁵ Dnr Fi2008/409, s. 18f.

⁶ Lagrådsremissen, s. 18.

⁷ 2008/09:65SkU19, s. 4.

2.3.1 Ränteavdrag

Med lån menas ett skuldförhållande där ett bolag, lånegivaren debiterar lånetagaren på ränta, detta blir bolagets avkastning.⁸ Utgifter för att förvärva och bibehålla kostnader ska enligt 16 kap. 1 § IL dras av som kostnad d.v.s. ränta på främmande kapital är en avdragsgill omkostnad för utbetalaren och skattepliktig för mottagaren.⁹ Utgångspunkten för ränteutgifter är att samtliga är avdragsgilla. Avdragsrätt föreligger dock inte för ränta på eget kapital som den skatteskyldige lagt ner i verksamheten. Enligt god redovisningssed skall ränta som inte erlagts på beskattningsåret, men som avser tiden fram till bokslut, uppskattas och skuldföras då avdragsrätten bara omfattar räntor som belöper på beskattningsåret. Räntorna behöver dock inte ha betalats utan avdrag får normalt göras även för upplupen ränta.¹⁰

Vidare kan ränta på lån från aktieägare betraktas som förtäckt vinstutdelning om den erhållna räntan överstiger marknadsmässig ränta.¹¹ Vad som är marknadsmässig ränta får avgöras efter vad som är särskilt med hänsyn tagna till förhållandena i det enskilda fallet.¹² Dock finns det vissa riktlinjer främst utvecklade i praxis för att fastställa nivån för marknadsmässig ränta. Diskussionen har förts att gränsen går vid den högsta räntan på marknaden medan andra menar att gränsen går vid högsta räntesatsen i bankvärlden.¹³ SKV har föreslagit att beräkningen av marknadsränta skall utgå från statslåneräntan plus 5 procent.¹⁴ Enligt praxis kan man dra slutsatsen att statslåneräntan plus 3 procent har godkänts.¹⁵ Även ett visst risktillägg kan ytterligare läggas till.¹⁶

Från huvudregeln om att ränteutgifter är avdragsgilla finns undantag. Det existerar två begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter. Den första rör vinstandelsränta på vinstandelslån som enligt 24 kap. 5 § IL är skattepliktig i viss mån då storleken på räntan är beroende av det låntagande företagens utdelning eller vinst. Den andra begränsningen rör den i 9 kap. 5 § IL stadgade regleringen att utgifter inte får dras av för förvärv av inkomster som är undantagna från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal.¹⁷ Ingen av dessa två begränsningar har varit aktuella att tillämpa i de av skatterätten identifierade fallen.

⁸ Pelin L, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, 2006, s. 154.

⁹ 16 kap. 1 § IL.

¹⁰ Eriksson A, Praktisk beskattningsrätt – Lärobok i inkomstbeskattning, 2008, s. 343.

¹¹ Rabe G, Melbi I, Det svenska skattesystemet, 2008, s. 289.

¹² Ibid., s. 393.

¹³ Sandström K, Svensson U, Fåmansföretag – Skatteregler och skatteplanering, 2008, s. 89.

¹⁴ Dnr 2897-95/900, s. 3ff.

¹⁵ Kammarrätten i Göteborg mål nr 2858-2000.

¹⁶ Kammarrätten i Göteborg mål nr 6509-04, 6511-04 samt 316-06.

¹⁷ Lagrådsremissen, s. 19.

2.3.2 Underkapitaliseringsregler

Med underkapitalisering avses ett särskilt förhållande som har betydelse ur skatterättslig synvinkel och är således inte ett begrepp med avseende på en civilrättslig frågeställning eller företagsekonomisk definition. Begreppet innebär att ett bolag har ett för lågt eget kapital i förhållande till dess skulder och att detta förhållande medför vissa särskilda skatterättsliga konsekvenser.¹⁸

Vissa länder har infört särskilda regler för att komma till rätta med räntebetalningar från underkapitaliserade bolag till dess utländska ägare. Dessa regler går ut på att omklassificera annars avdragsgill räntebetalning till icke avdragsgill utdelning.

De skattemässiga fördelarna liknar de som uppkommer vid skatteplanering med räntesnurror. Utnyttjandet av underkapitaliseringsregler innebär att låta moderbolag finansiera sitt utländska dotterbolag med lån i stället för tillskott av eget kapital. Då moderbolaget är beläget i en stat med förmånlig beskattning och, genom lånat kapital från modern, etablerar ett dotterbolag i en stat med högre beskattning. Fördelarna blir att man undviker den ekonomiska dubbelbeskattning som normalt hade utlösts vid kapitaltillskott samt avkastning genom utdelning. Istället sker avkastningen genom debitering av ränta på lånet, som är avdragsgill omkostnad för utbetalaren samt skattepliktig för mottagaren. Dessutom utkommer ingen källskatt på räntebetalningar. Soliditeten i bolaget blir mycket låg då det räntebetalande bolaget har ett eget kapital som i relation till det lånade kapitalet är mycket lågt. Vinsten ligger alltså i att det skattemässiga värdet av ränteavdraget överstiger skattekostnaderna för avkastningen och det utdelade beloppet. Från värdlandet synpunkt är detta inte önskvärt eftersom det minskar beskattningsunderlaget.¹⁹

2.3.3 Koncerbidragsregler

Inom en koncern utgör varje bolag ett separat skattesubjekt, emellertid behandlas det ur skatterättslig synvinkel som en ekonomisk intressegemenskap som finns inom ett koncernförhållande. Detta medför fördelar för bolag inom samma koncern då det på viss utdelning och vissa kapitalvinster på andelar föreligger skattefrihet samt en rätt till koncernbidrag för att resultatutjämna vinster.

I Sverige har vi förmånliga regler vad gäller koncernbidrag och utjämnande av bolagens vinster mot förluster. De bolag som lämnar obeskattade vinstmedel i form av bidrag får skattemässiga fördelar i form av att de kan göra avdrag samtidigt som det mottagande bolaget tar upp det som en

¹⁸ Gärverth L, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor, 1999, s. 252f.

¹⁹ Pelin L, a a, s. 154.

skattepliktig inkomst i deklarationen och om de har ett underskott på motsvarande belopp slipper bolaget betala skatt.²⁰

Reglerna om öppna koncernbidrag infördes redan 1965,²¹ det blev då möjligt för bolag inom samma koncern att åstadkomma en koncerntaxering med resultatutjämning mellan bolagen.²²

Koncernbidragsreglerna är skatterättsliga och hittas i 35 kap IL, reglerna saknas helt i ABL dock måste de allmänna bestämmelserna för tillåten vinstutdelning i ABL även tillämpas på koncernbidrag. Av detta följer att lämnat bidrag inte får inkräkta på det bundna egna kapitalet och måste även rymmas inom vad som är disponibelt för utdelningen.

Förutsättningarna för att koncernbidragsreglerna ska få tillämpas är att moderbolaget skall vara ett svenskt aktiebolag eller annat angivet bolag enligt 7 kap. IL. Moderbolaget ska äga mer än 90 procent av andelarna i dotterbolaget under hela beskattningsåret eller sedan dotterbolaget börjat bedriva näringsverksamhet av något slag.²³ Både givare och mottagare redovisar koncernbidraget öppet i själv deklarationen vid samma års taxering. Det krävs även en verklig värdeöverföring antingen genom att tillgångar överförs, fordringar kvittas eller att ett belopp bokförts som skuld, samt får varken givaren eller mottagaren vara privatbostadsföretag, investmentföretag eller förvaltningsföretag.²⁴

Syftet bakom de generösa skattereglerna är främst att skatteskyldigheten inte ska vara större i en koncern än om verksamheten hade bedrivits i ett och samma bolag.²⁵

Koncernbidragsrätten kan skickas i vilken riktning som helst dock får företaget som överlåter en tillgång till ett pris som understiger marknadsmässigt pris som huvudregel uttagsbeskattas,²⁶ det kan därför diskuteras om en resultatöverföring i form av ränta som understiger marknadsmässig nivå kan tillåtas.²⁷

2.3.3.1 Koncernbidrag inom EU

Inom EG-rätten måste medlemsstaterna rätta sig efter de fyra friheterna, fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital. Medlemsstaterna får därför inte införa inhemska lagar med restriktioner som hindrar dessa friheter. Förbudet syftar till att underlätta en inre marknad. Det finns även inom skatterätten betydande EG-rättsliga regleringar,²⁸ på grund av detta kan

²⁰ Sandström K, Svensson U, Skatteplanering i aktiebolag, 2008, s 27ff.

²¹ Prop. 1965:126, s. 13ff.

²² Rabe G, Melbi I, a a, s. 370f.

²³ 35 kap. 2 § IL.

²⁴ Pählsson R, Företagets inkomstskatt, 2006, s. 116f.

²⁵ Sandström K, Svensson U, a a, s. 30.

²⁶ Enligt reglerna i 3 kap. 7 § samt 23 kap. IL.

²⁷ Eriksson, a a, s. 461.

²⁸ Se art. 93 EG-fördraget.

skatteregler utgöra otillåten diskriminering av reglerna, då dessa motverkas.²⁹

Den fria etableringsrätten enligt art. 43 EG-fördraget ger alla medborgare inom EG:s medlemsstater rätt att etablera och utöva verksamhet inom EU. Detta innebär en rätt att bilda och driva företag på samma villkor som gäller för medborgaren i staten i fråga enligt den där gällande lagstiftningen.

Kravet på att koncernbidrag inte får lämnas till utländska dotterbolag utan fast driftställe i Sverige strider mot etableringsfriheten. Inom EU ska avdrag medges från svenska moderbolag till utländska dotterbolag om dotterbolaget uppvisat skattemässiga underskott som inte kan eller kommer kunnas utnyttjas i dotterbolagets hemviststat.³⁰

I målet C-446/03 yrkade Marks & Spencer att det brittiska företaget skulle få göra avdrag för en förlust som uppkommit i dotterbolag i andra EU-länder. Den brittiska beskattningslagstiftningen tillåter under vissa förutsättningar att ett moderbolag får kvitta förluster i dotterbolagen mot moderbolagets vinst. Skattemyndigheterna underkände avdraget och hänvisade till att de brittiska reglerna om koncernbidrag inte kunde tillämpas då dotterbolaget saknade hemvist i Storbritannien, inte heller bedrev de någon näringsverksamhet där. Vidare beslutade EG-domstolen att de brittiska reglerna strider mot reglerna om fri etableringsfrihet. Vad dotterbolaget är beläget får inte ha någon avgörande betydelse för om koncernbidragsreglerna ska få tillämpas.³¹

Om det finns ett utländskt bolag inom EES någonstans i ägarkretsen påverkas dock inte koncernbidragsrätten mellan de svenska bolagen.³² Vidare har det framkommit att ett fast driftställe i Sverige som ägs av ett företag inom EES jämföras med ett svenskt företag då förutsättningarna för koncernbidrag bedöms.³³

2.3.4 Skattefrihet på näringsbetingade andelar

År 2003 infördes skattefrihet på kapitalvinster på näringsbetingade andelar, tillsammans med andra regler utgör dessa möjligheter för skatteplanering med räntesnurror. Reglerna finns i 24 kap IL.

Reglerna kring att kapitalvinsterna utgör skattefrihet bygger på att andelarna ägs av företag (ägarkravet) samt att aktien utgör en kapitaltillgång hos ägaren (villkorskravet).³⁴ Som huvudregel gäller att utdelningen på

²⁹ Pahlsson R, aa, s. 24f.

³⁰ Eriksson A, a a, s. 467.

³¹ Ibid., s. 31f.

³² RÅ 2000 ref 17 med yttrande från EG domstolen, mål nr C-200/98, det s.k. X och Y målet.

³³ Rabe G, Melbi I, a a, s. 371.

³⁴ Sandström K, Svensson U, a a, s. 77.

näringsbetingade aktier inte ska tas upp till beskattning samt att kapitalvinsten vid avyttring är skattefri.

Kvalificeringen näringsbetingade andelar kan förekomma hos bl.a. svenska aktiebolag och kan dessutom innehåsa av utländska motsvarigheter till dessa juridiska personer inom EES.³⁵

Det finns vidare tre grunder för att kvalificeras som näringsbetingade andelar.³⁶ Onoterade andelar anses alltid näringsbetingade enligt 24 kap 14 § 1p. IL. Om det rör sig om marknadsnoterade andelar kan dessa fortfarande räknas som näringsbetingade om innehavet motsvarar minst 10 procent av samtliga röster eller betingas av den egna rörelsen eller om rörelser bedrivs i ett närstående företag, exempelvis inom ett annat företag inom koncernen.³⁷ Då rösträttsinnehavet inte uppgår till de 10 procent som krävs måste bolaget visa på ett samband med den verksamhet som bedrivs.³⁸

Vidare är innehavstiden av stor vikt för att undvika otillbörligt utnyttjande av skattefriheten.³⁹ Däremot får inte kapitalförluster på noterade andelar dras av inom bolagssektorn. Detta förhållande att kapitalvinster på näringsbetingade andelar inte är skattepliktiga och förluster inte avdragsgilla medför vissa risker för kringgående.⁴⁰

2.3.5 Källskatt

Kupongskatten är en definitiv källskatt och ska betalas av den som har rätt till aktieutdelning från svenska bolag och är begränsat skatteskyldig i Sverige.⁴¹ Kupongskatten utgör vanligtvis 30 procent av utdelningen om det inte finns skatteavtal mellan länderna som säger att annan skattebas tillämpas. Kupongskatt gäller även för utländska juridiska personer då utdelningen inte hänför sig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftsställe i Sverige då den beskattningen faller innanför inkomstskattelagens tillämpning.⁴² Dock omfattas inte utländska bolag om aktien är näringsbetingad enligt 24 kap. 14 § IL.⁴³ Syftet med kuponglagen är att skydda det svenska skatteunderlaget vid utdelning från svenska bolag till utlandet.⁴⁴ Ränteinkomster källbeskattas dock normalt inte i Sverige.

Den 23 Juli 1990 antogs rådets direktiv 90/435/EEG det s.k. moder- och dotterbolagsdirektivet om ett gemensamt beskattningssystem för moder- och

³⁵ 24 kap. 13 § IL.

³⁶ 24 kap. 14 § IL.

³⁷ 24 kap. 14 § 1st. 2-3p. IL.

³⁸ RÅ 1968 fi 2036 där 1 procent ansågs tillräckligt.

³⁹ 24 kap. 20-22 §§ IL.

⁴⁰ Eriksson A, a a, s. 454f.

⁴¹ 4 § Kupongskattelagen.

⁴² Dahlberg M, Internationell beskattning, 2007, s. 57.

⁴³ Se definitionen i 2 kap. 5 a § samt 24 kap. 13 § 1-4p. IL.

⁴⁴ Prop. 1970:134, s. 139.

dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.⁴⁵ Direktivet tar fasta på att beskattning av vinst som utdelas från ett dotterbolag till ett moderbolag, undantas från källskatt i dotterbolagsstaten.⁴⁶ Även ränte- och royaltydirektivet⁴⁷ kan bli aktuellt vid beskattning av närstående bolag i olika medlemsstater. Även här är syftet att undanröja internationell dubbelbeskattning av räntor genom att de undantas från beskattning i staten de uppkommer i.⁴⁸

2.3.6 CFC-lagstiftning

Svenska interna regler beskattar inte vinster i svenskägda utländska bolag i Sverige, under förutsättning att den utländska juridiska personen är hemmahörande och skatteskyldig i ett land med likartad beskattning som för svenska aktiebolag med en beskattning på minst 15,4 procent av nettovinsten och det klassificeras som ett utländskt bolag. CFC-reglerna avser att förhindra att skattefrihet medges för kapitalvinst på aktier i utländska dotterbolag som är föremål för en låg beskattning.⁴⁹

Kap. 39 a IL behandlar situationer då skatten är lägre, dessa bolag benämns då som CFC-bolag, Controlled Foreign Company. Vissa inkomster är undantagna och beskattas alltid som CFC.⁵⁰ Reglerna tar sikte på sådan verksamhet där CFC-bolaget fungerar som en internbank i en koncern och får räntor från koncernbidrag i högskatteländer där räntan är avdragsgill dvs. rena arbitrageaffärer.⁵¹

Under 2008 infördes ändringar vilka har medfört att möjligheten för delägare inom EES att i vissa fall undantas från CFC-beskattning. Undantaget gäller då den utländska juridiska personen i den stat där den är hemmahörande, utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs.⁵²

Inom EES har många länder särskilda regler gällande beskattning av CFC-bolag. EG-domstolen avgjorde ganska nyligen ett mål⁵³ rörande CFC-beskattningen i Storbritannien. Cadbury-Schweppes koncernen med dotterbolag på Irland stod inför granskning då reglerna på Irland innebar att det irländska dotterbolaget beskattas med en skattesats på 10 procent, detta utlöser CFC-reglerna.⁵⁴ Skattemyndigheterna krävde därför att ägarbolaget i

⁴⁵ 2003 gjordes omfattande ändringar. Dahlberg M, a a, s. 57.

⁴⁶ Pelin L, a a, s. 86.

⁴⁷ 2003/49/EG av den 3 juni 2003.

⁴⁸ Pelin L, a a, s. 389.

⁴⁹ Dahlberg M, a a, s. 128.

⁵⁰ Barenfeld J, Persson Österman R, De nya CFC-reglerna – en kommentar, SvSkT 2008, s. 106ff.

⁵¹ Sandström K, Svensson U, s. 298.

⁵² Ibid., s. 300.

⁵³ Cadbury-Schweppes, C-196/04 den 12 september 2006.

⁵⁴ Lindström Ihre L, Karlsson R, De nya CFC-reglerna – är en verklig etablering affärsmässig eller ej?, SN 2007, s. 605ff.

Storbritannien skulle beskattas för dotterbolagets hela vinst på Irland. EG-domstolen uttryckte däremot att CFC-reglerna inskränkte etableringsfriheten och underkände de brittiska beslutet.⁵⁵ Bara det faktum att en stat har lägre skattesats är inte skäl nog att tillämpa CFC-beskattning då detta endast kan ske vid konstlade etableringar exempelvis brevlådeföretag. Har bolaget verkligen etablerats i syfte att bedriva rörelse kan dessa regler inte tillämpas.⁵⁶

2.3.7 Korrigeringsregeln

Då inkomster överförs från ett land till ett annat används termen inkomstöverföring. Då flertalet länder värnar om sina beskattningsområden införs särskild lagstiftning som förbjuder inkomstöverföring till utlandet. Generellt används armlängdsprincipen, som bygger på en marknadsprincip, att transaktioner med andra länder skall vara på en armlängds avstånd. I Sverige återfinns lagstiftningen i 14 kap. 19 § IL och bestämmelsen är även kallad korrigeringsregeln. Då en vinstöverföring till fel pris sker till ett utländskt bolag som står i intressegemenskap, kan en justering av näringsidkarens inkomst ske.⁵⁷

Då det enligt 16 kap. 1 § IL är möjligt att dra av alla kostnader som erlaggs för utgifter nödvändiga för bolagets drift, hade bolagen i intressegemenskap kunnat utnyttja reglerna och göra avdrag för högre kostnader än vad marknadspriset är och dessutom få en fördel. Bedömningen om korrigeringsregeln skall tillämpas ses mot bakgrund av om näringsidkaren har avtalat om villkor, vilka avviker från vad som skulle avtalats mellan två oberoende näringsidkare. Kriterierna som dessutom krävs för att justering av inkomstöverföring är fastställandet att överföringen verkligen skett. Det krävs också en ekonomisk intressegemenskap. Denna föreligger då näringsidkaren äger del i det andra företagens kapital eller direkt eller indirekt deltar i ledning samt övervakning av båda bolagen. Om avtal mellan bolagen skiljer sig från normala marknadsmässiga avtal och det inte finns några legitima skäl bakom grunderna, görs en korrigering.⁵⁸

Det krävs att en verklig inkomstöverföring har skett och detta bedöms utifrån en helhetssyn.⁵⁹ Vid vissa fall ska båda transaktionerna ses över, den som förts ut från Sverige samt den kompenserade inkomsten som på något sätt förs tillbaka till Sverige. Som exempel kan en utebliven ränta på lån till ett utländskt bolag godkännas om det svenska bolaget kan kompenseras med att ta ut ett högre försäljningspris vid försäljning till utlandet.⁶⁰

⁵⁵ Pelin L, a a, s. 118ff.

⁵⁶ Andersson M, Saldén-Enérus A, Tivéus U, Inkomstskattelagen – En kommentar, 2008, s. 1166f.

⁵⁷ Rabe G, Melbi I, a a, s. 462.

⁵⁸ Till detta bör tilläggas att företag ibland väljer att sälja sina produkter till ett mycket lågt pris exempelvis då en ny produkt lanseras på marknaden eller det krävs ur konkurens synpunkt. Detta medför ingen justering av det överförda beloppet.

⁵⁹ Enligt RÅ 1980 1:59.

⁶⁰ Rabe G, Melbi I, a a, s. 464.

Reglerna om korrigeringsregler kan i vissa fall bli tillämpliga samtidigt som reglerna enligt 22 kap IL, uttagsbeskattning,⁶¹ dock anses korrigeringsregeln ha företräde framför uttagsbeskattning.⁶²

2.3.8 Uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser

Reglerna om uttagsbeskattning finns i 22 kap. IL. Huvudregeln är att om en tillgång har tagits ut ur en näringsverksamhet utan vederlag för privat bruk eller till ett pris understigande marknadsvärdet utan att det är affärsmässigt motiverat skall beskattning ändå ske som om tillgångarna hade avyttrats för ett marknadsmässigt pris.⁶³ Förfarandet att sälja till underpris kommer att leda till uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL hos det överlåtande bolaget samt utdelningsbeskattning hos samma företags delägare. Det senare sker dock bara för de fall då andelarna i överlåtande bolag inte är näringsbetingade och således omfattas av skattefriheten i 24 kap. IL.

Detta förfarande hade annars varit vanligt exempelvis vid överlåtelse mellan bolag i koncerner. Syftet bakom uttagsbeskattning är att skapa neutralitet då det inte ska vara skattemässigt mer gynnsamt att konsumera varor av egen produktion än att förvärva dem av en annan näringsidkare.⁶⁴

I 9-12 §§ anges undantag från uttagsbeskattning, där det stadgas att undantag från uttagsbeskattning ska ske om förutsättningarna i kap. 23 IL, om underprisöverlåtelser i samband med företagsomstruktureringar, är uppfyllda. Om överlåtelser betraktas som en underprisöverlåtelse kommer jämlikt 23 kap. 11 § IL ingen uttagsbeskattning ske, inte heller sker det någon utdelningsbeskattning enligt 23 kap. 9 § IL. För att undvika beskattning vid omstruktureringar brukar tillgångar säljas till ett pris motsvarande det skattemässiga värdet, vilket ger ett nollresultat. Om priset skulle sättas under marknadsvärdet skulle reglerna om uttagsbeskattning vara tillämpliga.⁶⁵

2.4 Sammanfattande analys

Sverige har länge haft en obegränsad rätt att göra avdrag för de ränteutgifter som grundar sig på marknadsmässiga villkor. Lagstiftaren har begränsat dessa möjligheter då koncerninterna omstruktureringar ibland sker endast för att uppnå skattefördelar och det föreligger inga andra affärsmässiga skäl.

⁶¹ Pelin L, a a, s. 146ff.

⁶² RÅ 2004 ref 13.

⁶³ 22 kap. 7 § IL.

⁶⁴ Lodin, m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 2007, s. 248.

⁶⁵ Lodin, m.fl., Företagsbeskattning och inkomst av näringsverksamhet, 2008, s. 248.

Vissa kriterier måste vara uppfyllda för att skatteplanering med ränteupplägg skall vara lönsamma. Ett i Sverige beläget bolag eller filial till ett utländskt bolag gör ränteavdrag i Sverige, dock beskattas inte ränteinkomsten i Sverige utan i ett land med mycket låg skatt eller ingen skatt alls. Resultatet blir att en skatteförmån uppkommer. För att utnyttja skatteuppläggen så mycket som möjligt förlägger man alltså det utländska bolaget i ett land med mycket låg, eller ingen skatt alls på ränteinkomster. Sammanfattningsvis beskattas säljaren inte för någon försäljningsvinst då det exempelvis sker koncerninterna aktieförvärv där säljaren erhåller en räntebärande revers som ersättning.

Kriterier som krävs, för att räntesnurrssystemet skall fungera, är ett regelverk med obegränsad avdragsrätt för ränta i inkomstslaget näringsverksamhet.

För övrigt fodras att kapitalvinster och utdelningar på näringsbetingade andelar är skattefria samt överföring av tillgångar till underpris inom en intressegemenskap utan att det för den sakens skull medför uttagsbeskattning.

Ytterligare förenklar de svenska koncernbidragsreglerna ett regelverk som ger frihet att bilda bolag i olika länder och därigenom växla mellan tillskott och lån.

Förfarandet möjliggörs ytterligare av att Sverige inte har någon källskatt på räntor som betalas till utlandet och inte heller underkapitaliseringsregler i IL.

Det finns även regler som sätter stopp för skattefria transaktioner. Underprisöverlåtelser av tillgångar mellan svenska bolag förhindras eftersom resultatet kan träffas av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL eller uttagsbeskattningsreglerna. Även när det gäller koncernbidrag med avdragsrätt enligt 35 kap. IL måste villkoret att mottagaren beskattas i Sverige vara uppfyllt.

Vid situationen med ett svenskt moderbolag krävs det att resultatet av ränteintäkterna inte blir föremål för CFC-beskattning enligt 39 a kap. IL. För att skatteeffekterna ska bli lönsamma krävs det då att dotterbolaget hör hemma i en stat som inte har effektiva CFC-regler samt att skattesatsen i landet är låg.⁶⁶ Genom Sveriges medlemskap i EU sker en successiv anpassning av våra interna skatterätt till det normsystem, som gäller inom unionen.

Alla dessa förutsättningar måste vara uppfyllda för lyckad skatteplanering med räntesnurror. Bolag med utgångspunkten från ett svenskt perspektiv har därför möjliggjort enorma skattevinster.

⁶⁶ Dnr Fi2008/4093, s. 19.

Funderingar som kan diskuteras är varför antalet konstlade upplägg har ökat dramatiskt samt att en minskning av det svenska skatteunderlaget kan ha nått så stora höjder. Orsaken till de ökade skatteplaneringsförfarandena är svår att fastställa. Det kan delvis vara internationaliseringen och lättheten att utomlands etablera bolag och därigenom konstruera gränsöverskridande transaktioner. Detta ökar friheten för främst de större koncernerna, som har kapital och kraft i form av bolag i andra länder, som där är medvetna om skattekonsekvenserna. Vad som dock kan konstateras är att den här typen av avancerad skatteplanering medför stora problem för lagstiftaren att förutse och motverka.

3 Praxis

3.1 Kommunen-domen⁶⁷

En kommun överlät samtliga aktier i ett antal rörelsedrivande dotterbolag till ett annat dotterbolag mot en revers. Räntan⁶⁸ på reversen betalades från dotterbolaget till kommunen, detta finansierades med koncernbidrag från de egna dotterbolagen. Kommunen avsåg att lämna tillbaka de mottagna medlen som aktieägartillskott till moderbolaget som i sin tur lämnade det vidare till dotterbolaget. Företaget var dock inte i behov av tillskotten utan överskotten finansierade koncernbidraget och därmed täckte räntebetalningen.⁶⁹

Skatterättsnämnden ansåg, efter att ha funnit de tre första rekvisiten i skatteflyktslagen vara tillämpliga, att skattefördelarna väsentligen hade ett sådant samband med kommunens skattefrihet att det fjärde villkoret inte ansågs uppfyllt.⁷⁰ RegR delade skatterättsnämnden slutsats, skatteflyktslagen var inte tillämplig, vilket således ledde till att dotterbolagen kunde kvitta intäkten på de mottagna koncernbidragen mot ränteutgifterna på det aktuella förfarandet. Bolagen hade inte kunnat finansiera detta genom koncernbidrag till kommunen. Eftersom skatteförmånen berodde just på att en kommun inte är skatteskyldig enligt IL saknades därför grund för att förfarandet skulle strida mot lagstiftarens syfte.⁷¹

3.2 Industrivärden-domarna⁷²

Förutsättningarna i målet var att ett investmentbolag överlät samtliga aktier i några dotterbolag till andra dotterbolag inom koncernen. Detta köp möjliggjordes av ett aktieägartillskott till det köpande dotterbolaget. Vidare omvandlades sedan tillskottet till lån. Industrivärden dvs. lånegivaren mottog sedan under flera år ränta⁷³ från det köpande dotterbolaget. På detta sätt uppstod en skatteförmån, AB Industrivärden kvittar den mottagna räntan mot avdrag för egen utdelning. Lånegivaren har dock inte kunnat mottaga koncernbidrag utan bara en icke avdragsgill utdelning. Med räntan och lånet fick både Industrivärden samt dotterbolaget avdrag och undvek dubbelbeskattning, vilket aldrig hade varit möjligt med utdelning från

⁶⁷ RÅ 2001 ref 79.

⁶⁸ Räntan var marknadsmässig.

⁶⁹ Tivéus U, Räntebetalningar till utlandet på koncerninterna lån finansierade med koncernbidrag – Skatteflykt?, SN 2007, s. 689ff.

⁷⁰ Person Österman R, Ränteavdrag eller koncernintern aktieöverlåtelse – skatteflykt eller ej? SvSKT 2007, s. 395f.

⁷¹ Tivéus U, a a, s. 690f.

⁷² RÅ 2007 ref 84 samt ref 85.

⁷³ Det finns inget som tyder på att räntan inte skulle vara marknadsmässig.

dotterbolaget eller koncernbidrag.⁷⁴ SKV hävdade att hela omstruktureringen strider mot skattelagens regleringar. RegR höll sig dock till lagen och ansåg att räntebetalningen enligt 16 kap. 1 § IL är avdragsgill för dotterbolaget. RegR hänvisade till kommunfallet RÅ 2001 ref 79 och menade att skatt skall tas ut i enlighet med lag och det är riksdagen som stiftar lagar.

I det andra målet⁷⁵ bedömdes skatteflyktslagen inte vara tillämplig av formella skäl, därför prövades inte lagens tillämplighet. Frågan i målet handlade istället om det var tidpunkten för låneavtalet eller tidpunkten för varje räntebetalning som var avgörande för den formella tillämpligheten av skatteflyktslagen. Då skatteflyktslagen trätt i kraft 1 juli 1995 och målet rörde ränta för perioden 1 januari – 20 september 1995. Räntan hade erlagts efter den 1 juli och den upplupna räntan bokförts varje månad trots att skuldförhållandet uppkommit innan skatteflyktslagens ikraftträdande, 1991 – 1992. RegR skulle härmed avgöra vilken som var den relevanta rättshandlingen. Med utgångspunkt i förarbeten till skatteflyktslagen konstaterades att den avgörande betydelsen om den skatteskyldige på grund av ett åtagande före lagens ikraftträdande, var rättslig förpliktad att företa en senare rättshandling. Den avgörande rättshandlingen ansågs därför vara dotterbolagets upplåning hos Industrivärden.

3.3 Skatteflyktslagens tillämplighet

Lagstiftarens kamp mot skatteflykt gestaltar sig i olika former, bl.a. som olika specialregler med syfte att förhindra kringgående av en viss skatteregel i ett särskilt angivet fall. Även införandet av generella skatteflyktsklausuler, där klausulen utgör en allmängiltig angreppsmetod utan närmare precisering. Eventuella skatteflyktsklausuler måste dock användas restriktivt då lagstiftaren måste hålla en rimlig balans mellan högt ställda krav på rättssäkerhet och på snabba och effektiva åtgärder mot skatteflykt. På senare år hade det genom praxis tillkommit en genomsynsmetod, där ett särskilt skatterättsläge tillskapas i syfte att förhindra vissa uppenbara skatteflyktsåtgärder. Genomsyn används då det görs en bedömning utifrån rättshandlingens verkliga innebörd.⁷⁶

Transaktioner som står i överensstämmelse med lagens formella lydelse men ändå anses strida mot lagstiftarens syfte anses vara skatteflykt.

Vid sådana fall kan skatteflyktslagens regler bli tillämpliga. Syftet bakom skatteflyktslagen är att fungera som en generalklausul och fånga upp otillbörliga förfaranden som är till för att åsidosätta de allmänna skatterättsliga reglerna. Kriterierna för skatteflyktslagens tillämplighet är att rättshandlingarna bortses, om transaktionen ensam eller tillsammans men en annan rättshandling ingår i ett upplägg som medför en väsentlig

⁷⁴ Hutlqvist A, Industrivärlden-domarna- en analys, SvSkT 2008, s. 60ff.

⁷⁵ RÅ 2007 ref 84.

⁷⁶ Pahlsson R, Skatteverket och de ”felaktiga uppläggen”, SN 2007, s. 680f.

skatteförmån.⁷⁷ Enligt regeringen talar bl.a. processekonomiska skäl för att det bör krävas att förfarandet ger upphov till en betydande större skatteförmån än några tusental kronor för att klausulen ska kunna tillämpas. Dessutom ska den skatteskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen, detta innebär att det inte ställs några krav på att den skatteskyldige företagit just rättshandlingen som bortses ifrån, utan tillräckligt är även indirekt medverkan.⁷⁸ Rättshandlingen ses även som skatteflykt om skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha varit det övervägande skälet för transaktionen.⁷⁹ För att skatteklausulen ska kunna tillämpas bör således krävas att skatteförmånen vid en objektiv bedömning väger tyngre än vad samtliga övriga skäl tillsammans.⁸⁰ Det sista kriterium handlar om att ett godkännande av transaktionen skulle strida mot lagstiftarens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga på förfarandet eller som har kringgåts genom transaktionen.⁸¹ Vad gäller rekvisitet ”lagstiftarens syfte” anges i förarbeten att det i första hand är lagbestämmelsernas utformning och inte lagmotiven som skall tjäna som underlag vid prövning om förfarandet är oförenligt med lagstiftarens syfte.⁸² Man har dock i förarbeten betonat att lagrummet även omfattar förfaranden som inte direkt strider mot den aktuella bestämmelsen som den skatteskyldiga ”otillbörligen” utnyttjar utan omfattar även situationer där ingen specifik regel utnyttjas eller kringgås men där så sker i förhållande till skatteförfattningarnas mer allmänna bestämmelser.⁸³

Skatteflyktslagens tillämpningsområde är snävt då rättsäkerheten inte ska äventyras. Dessutom finns det möjlighet till förhandsbesked, ytterligare ett steg i en ökad rättsäkerhet.

Det är numera säkert att det inte går att använda sig av skatteflyktslagen för att motverka otillbörliga skattevinster på grund av ränteavdrag av ovan avgivna form. Det diskuterades om detta skulle kunna ske om man finner förfarandet och lämnandet av lån till dotterbolaget, med därtill följande räntebetalning till moderbolaget, som ett kringgående av dubbelbeskattningens första led, eller ett konstaterande att förfarandet strider mot syftet bakom reglerna om ränteavdrag.

3.4 Sammanfattande analys

När regeringsrätten förra året avkunnade domen mot Industrivärden, var det många som undrade om bolagsskatten skulle vara något man frivilligt skulle

⁷⁷ 2 § 1p. Skatteflyktslagen samt Rosander U, *Repressiva metoder mot skatteflykt*, SN 2007, s. 656ff.

⁷⁸ 2 § 2p. Skatteflyktslagen.

⁷⁹ 2 § 3p. Skatteflyktslagen.

⁸⁰ Prop. 1996/97:170, s. 44.

⁸¹ Sandström K, Svensson U, *Fåmansföretag*, 2008, s. 366.

⁸² Rabe G, Melbi I, a a, s. 520.

⁸³ Gäverth L, a a, s. 245.

betala eller avstå från. Ur juridisk skatterättslig synvinkel satte RegR ned foten till stöd för legalitetsprincipen och en rättsäker rättstillämpning.⁸⁴

Skatteverket anförde i Industrivärden målet att det i sig är ränteavdragsreglerna syfte att räntekostnaderna ska dras av men ändå uttrycker de att de strider mot lagstiftarens syfte. Grunden torde vara att ett aktiebolag skall beskatta sitt resultat inom bolagssektorn. Analogier görs med koncernbidragsregler och det faktum att investmentföretag inte får göra avdrag från dotterbolag till moderbolag. Förfarandet som uppkommer anses inte heller affärsmässigt motiverat utan tillskapas så att koncerninterna fordrings och skuldförhållande uppkommer, vilket medför att ränteutgifter dras av hos holdingbolaget och tas upp i form av intäkter hos investmentbolaget och därmed uppkommer samma resultat som om koncernbidrag skulle lämnats.

Ur ett fiskalt perspektiv har en skatteförmån uppkommit eftersom Industrivärden annars inte hade kunnat mottaga ett koncernbidrag utan endast en avdragsgill utdelning. Enligt SKV borde skatteflyktslagen vara tillämplig på förfarandet. Hur kan då regler om koncernbidrag påverka bedömningen av avdrag för ränta på ett koncerninternt lån? Situationerna påminner om varandra men är långt ifrån identiska. Vid tillämplig av skatteflyktslagens sista rekvisit är det oklart om räckvidden av prövningen av vilka regler som kringgåts. Ett ränteavdrag kan inte strida mot koncernbidragsreglernas syfte. I förarbeten till skatteflyktslagen kan man hitta följande uttalande:

” De regler och andra faktorer som uttrycker lagstiftningens syfte utgörs av de bestämmelser som är direkt tillämpliga på förfarandet i fråga liksom de allmänna reglerna om bestämmande av skattepliktig inkomst och avdragsgilla kostnader samt övriga regler om fastställande av skatteunderlag. Innebär förfarandet i fråga att t.ex. en avdragsregel utnyttjas bör inte bara den bestämmelsens syfte beaktas utan även syftet med de allmänna bestämmelser som generellt begränsar rätten till olika slags avdrag. Detta kommer till uttryck genom en hänvisning till skattebestämmelsernas allmänna utformning vilket även innefattar de grundläggande principer som skattelagstiftningen bygger på. Det är sålunda syftet med bestämmelsen eller bestämmelserna i fråga som skall vara avgörande för bedömningen huruvida de utnyttjas eller kringgås på ett av lagstiftaren inte avsett sätt. Som exempel på att en regel kringgås kan nämnas fall då det finns en regel om avdragsförbud för en viss kostnad men avdrag trots detta uppnås genom ett kringgåendeförfarande.”⁸⁵

SKV försökte fylla dessa luckor i lagen, dock så glöms legalitetsprincipen ibland bort i all hast då man ”vill göra något åt skatteflykten”. Problemet kan uttryckas genom att det är en viss skillnad mellan att beskatta efter vad man tycker borde vara rätt eller vad som enligt lagen faktiskt är rätt. RegR uttrycker dock att legalitetsprincipen gäller.

⁸⁴ Hultqvist A, Industrivärden-domarna – En analys, SvSkT 2008, s. 60f.

⁸⁵ Prop.1996/97:170, s. 39f.

Legalitetsprincipen som hör till de rättsprinciper som även är erkända enligt gemenskapsrätten⁸⁶ och innebär att skattemyndigheter inom EU måste se till att följa lag och rätt.⁸⁷ Den skatteskyldige måste kunna lita på att de lagar som finns kommer att innebära den rättsföljden som är påskriven. Således är det lagstiftarens problem och inte ett problem för rättstillämparen. Domstolen uppgifter är inte att lagstifta utan att göra bedömningar baserade på lagen.⁸⁸

Det finns stort utrymme för SKV samt finansdepartementet att ge rättssäkra förslag till bättre regler. Lagstiftningsarbetet med att få stopp på skatteflykten med hjälp av koncerninterna ränteavdrag började därmed sommaren 2008.

⁸⁶ Jfr Marks & Spencer-målet.

⁸⁷ Von Bahr S, Skatteflykt i EG-rättslig belysning, SN 2007, s. 645f.

⁸⁸ Hultqvist A, Industrivärden-domarna – en analys, SvSkT 2008, s. 64f.

4 Förslag till lagändring

4.1 SKVs promemoria

*Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*⁸⁹ togs fram efter det att RegR inte ansåg att, den av SKV tänkta, skatteflyktslagen kunde tillämpas i de s.k. Industrivärden - domarna.⁹⁰ Promemorian resulterade i en hemställan till finansdepartementet där SKV identifierade ett antal skatteplaneringsförfaranden. Det har från SKV:s sida noterats att sedan införandet av skattfrihet på kapitalvinster på näringsbetingade andelar och möjligheten att inom en koncern överföra tillgångar för underpris utan uttagsbeskattning har ränteavdrag från svenska aktiebolag till utländska bolag gjort utan eller med mycket låg beskattning. Samma effekt uppnås då koncerner med olika koncerninterna transaktioner försöker uppnå genom att lämna koncernbidrag.⁹¹ De redovisade transaktioner har gjorts endast i skatteundandragande syfte och saknar därför helt affärsmässiga skäl. SKV, som nämnts ovan, gör gällande att det svenska skatteunderlaget reduceras med minst 25 miljarder årligen. SKV föreslår därmed möjliga lagändringar av underkapitaliserings regler, CFC-regler samt införande av källskatt på räntebetalningar. Förslaget tar sikte på att regler införs som innebär att ränteutgifter m.m. på grund av skulder till en juridisk person inom samma intresseföretag under vissa förutsättningar inte får dras av till den del skulden har samband med ett förvärv eller en delägarrätt, fodringsrätt eller företag som ingår i en intresseföretag.⁹²

4.2 Finansdepartementets promemoria

Efter en tydlig remisskritik av SKVs promemoria⁹³ fick finansdepartementet i uppdrag att granska och utveckla SKVs förslag för att på ett bättre sätt kunna revidera den nuvarande lagstiftningen. Förslaget presenterades i promemorian - *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intresseföretag*.⁹⁴ Till skillnad från tidigare omfattas inte längre fodringsrätter av förslaget, inte heller räntor hänförliga till lån som möjliggör utdelning eller kapitalskott till företag i intresseföretagen. Sådana transaktioner torde, enligt finansdepartementet, i stället kunna angripas genom tillämpning av allmänna principer samt med stöd av skatteflyktslagens 2 § fjärde punkt, då

⁸⁹ Dnr Fi2008/4093, s 2.

⁹⁰ RÅ 2007 ref 84 och ref 85.

⁹¹ Dnr Fi2008/409, s 10ff.

⁹² Lagrådsremissen, s. 10.

⁹³ Dnr Fi2008/409, s 45ff.

⁹⁴ Ibid., s. 34ff.

det uppenbarligen strider mot lagstiftarens syfte. Det finansdepartementet utvecklade, som SKV saknade var undantagsregler där avdrag ändå får medges. Mottagaren av ränteinkomsten⁹⁵ beskattas med minst 10 procent⁹⁶ samt såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen motiverade av affärsmässiga skäl.⁹⁷ De föreslagna reglerna kan liknas vid de som tillämpas i Nederländerna.⁹⁸

4.3 Lagrådsremissen

Regeringen överlämnade den 25 september 2008 en lagrådsremiss för vidare granskning. Förslaget innehåller en vidareutveckling av SKV:s samt finansdepartementets utredningar som tidigare har fått upp ögonen för interna omstruktureringar för att tillgodogöra sig ränteavdrag inom intressegemenskaper. Bakgrunden till initiativet att se över den nuvarande lagstiftningen grundar sig på SKV:s uträkningar om att det finns ett bortfall på den svenska skattebasen med årliga miljardbelopp. Avsikten med förslaget innebär inte en generell ändring att förbjuda ränteavdrag utan istället att nya regler som begränsar avdrag, vid internt finansierade förvärv av delägarätter från bolag inom intressegemenskap, skapas. För att inte träffa alla sorters transaktioner och även de som är affärsmässigt bedrivna har två undantag tagits fram. Förslaget har kompletterats med nödvändiga undantagsregler som tar hänsyn till hur räntemottagaren beskattas⁹⁹ samt regler om avdrag ska få göras för ränteutgifter oavsett beskattning om förvärvet och den uppkomna skulden som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen motiverad av affärsmässiga skäl.¹⁰⁰

Det framgår således att normal affärsverksamhet inte ska försvåras, t.ex. i det fall då intern bankverksamhet i en koncern tillåts och ränteavdrag anses korrekt om det beskattas hos den som gör ränteinkomsten.

4.4 Vidare lagstiftningsarbete

Lagrådet menar att den uppfinningsriktighet som ligger bakom skatteuppläggen kommer med all sannolikhet att reducera eller till och med eliminera effekterna av de föreslagna reglerna. Lagrådet avser att det inger betänkligheter att införa de föreslagna bestämmelserna eftersom de torde kunna kringgå utan större svårigheter. Detta borde tas i beaktande i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

⁹⁵ Den som faktiskt har rätt till ränteinkomsten.

⁹⁶ Undantaget gäller dock inte om mottagaren av en ränteinkomst har rätt att göra avdrag för utdelning.

⁹⁷ Utförande beskrivning av undantagsreglerna följer i avsnitt 4.5.5.

⁹⁸ Lagrådsremissen, s. 10ff.

⁹⁹ Dnr 131509958-08/112, s 27.

¹⁰⁰ Lagrådsremissen, s. 1.

Propositionen tar upp och medhåller ändringarna i lagrådsremissen med få undantag. För att lösa det av lagrådet påtalade svårigheten med att spåra hur lånen hänger samman, när det förekommer många ekonomiska transaktioner inom en intressegemenskap, anförs i propositionen att det normalt rör sig om större belopp och att det vid tveksamma fall får avgöras genom en helhetsbedömning med beaktande av samtliga omständigheter.¹⁰¹ Dessutom ändras viss terminologi.¹⁰² Den omständighet, som lagrådet framhöll, att även skatteskal är affärsmässiga, föranleder ingen ändring, utan bemöts endast med att det i detta sammanhang ligger i sakens natur att skatteeffekterna inte ingår i termen affärsmässigt.¹⁰³ Det föreslår för övrigt även en sänkning av bolagskatten och expansionsfondskatten från 28 procent till 26,3 procentenheter. Syftet är att höja den svenska skattebasen genom att företag lokaliserar sig, investerar mer samt redovisar inkomster i Sverige.

Skatteutskottet tillstryker de av regeringen föreslagna lagändringarna i prop. 2008/09:65 som gäller begränsning av rätten till ränteavdrag i samband med transaktioner av delägarätter inom en intressegemenskap.¹⁰⁴

4.5 Ny lagstiftning

I propositionen konstaterades att det är nödvändigt att vidta lagstiftningsåtgärder för att motverka skatteplanering med räntesnurror, dock krävs det att lagstiftningen utformas så att vanliga affärsmässiga transaktioner inte påverkas. De fall där ränteupplägg upptäckts har förfarandet vidtagits uteslutande för otillbörliga skatteplaneringsskal. Som redogjorts för i kapitel 3, har rättspraxis på området de senaste åren utvecklats och visar att skatteflyktslagen inte kunnat tillämpas för vägran av ränteavdrag.¹⁰⁵ Regeringen anser därför att skatteplaneringen utgör ett allvarligt problem på grund av den enorma omfattningen av stora koncerner som utnyttjar avdragen och därmed bortfall av det statliga skatteunderlaget. Lagstiftningen på området har därför ansetts viktig och prioriterande. Skatteverkets promemoria möttes av viss kritik dock var majoriteten eniga om att lagstiftningen borde ses över grundligt och ändras. Svårigheten i uppdraget är således att lagstiftningen inte ändras på det sätt att ändringarna träffar affärsmässigt bedrivna verksamheter så denna påverkas negativt, detta har så långt möjligt undvikits.¹⁰⁶

¹⁰¹ Prop. 2008/09:65, s. 52.

¹⁰² Ibid., s. 55.

¹⁰³ Ibid., s. 88.

¹⁰⁴ 2008/09:SkU19.

¹⁰⁵ RÅ 2001 ref 79, RÅ 2007 ref 84 samt ref 85.

¹⁰⁶ Lagrådsremissen, s. 27ff.

4.5.1 Utformningen av de föreslagna avdragsbegränsningarna

Metoden som ska användas för att motverka skatteplanering med hjälp av ränteavdrag inom en intressegemenskap har bedömts enligt följande, avdragsrätten ska begränsas för att motverka skatteplanering, dock utan att försvåra för företag som bedriver normal affärsverksamhet. Det har från SKV:s sida presenterats ett antal alternativa lösningar istället för att införa begränsningar i avdragsrätten, bl.a. att göra förändringar i den aktuella CFC-regleringen i 39 a kap. IL, en annan lösning är införandet av en svensk källskatt på räntebetalningar eller införande av underkapitaliseringsregler. Den metod som enligt lagrådsremissen ansågs mest lämplig för att komma till rätta med problemet delades av finansdepartementet. Bedömningen gjordes att det mest optimala sättet att motverka skatteplanering på området är just genom att införa begränsningar i vissa situationer där ränteutgifter betalas inom en intressegemenskap. Förslaget innebär en ändring av 16 kap. 1 § IL så att vissa transaktioner begränsas genom att det skapas undantag från den allmänna principen om ränteavdrag.¹⁰⁷

4.5.2 Intressegemenskap

De nya reglerna ska gälla för räntebetalningar till företag, med det menas juridiska personer och svenska handelsbolag i intressegemenskap. Företag som anses vara i intressegemenskap med varandra är företag där moderbolag och dotterbolag står i huvudsak gemensam ledning, eller då ett företag, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande i det andra företaget. Syftet bakom definitionen är enligt regeringen att träffa otillbörliga ränteavdrag inom en ekonomisk intressegemenskap. Däribland kan nämnas förutom aktiebolag också kommuner, landsting och staten¹⁰⁸ eller andra ägande personer, dock bör inte fysiska personer omfattas av begreppet. Utländska bolag med fast driftsställe i Sverige som betalar räntor till andra bolag i en intressegemenskap kommer numera att omfattas av de nya reglerna.¹⁰⁹ För att undvika kringgåendesituationer bör svenska handelsbolag också ingå i intressegemenskapsdefinitionen, även då det talas om europeiska ekonomiska intressegrupperingar enligt 5 kap. 2 § IL.¹¹⁰ Det anses ur lagstiftarens synpunkt svårt att formulera uttrycket ”intressegemenskap” då det ska täcka in alla förhållanden mellan bolag på det sätt den nya

¹⁰⁷ Lagrådsremissen, s. 29.

¹⁰⁸ Det har bl.a. uttalats i 2000/01:FiU3, s. 30 samt bet. 2000/01FiU29, s. 20 att lagstiftaren inte invänder mot hur kommunen organiserar sin verksamhet genom bolag utan dock ska de kommunala bolagen i skattehänseende behandlas på samma sätt och med samma villkor som privata bolag och annan näringsverksamhet. Det som lagstiftaren vill undvika är missgynnande av den privata sektorn jämförelse med kommunal verksamhet driven i bolagsform. Vidare kommer fortsättningsvis även de kommunala bolagen få göra ränteavdrag om transaktionerna är affärsmässigt motiverade.

¹⁰⁹ Jfr 2 kap. 2 § IL.

¹¹⁰ Enligt 2 kap. 3 § IL omfattar uttrycket juridisk person i lagen inte svenska handelsbolag.

lagstiftningen kräver, dock anses uttrycket som för övrigt används i andra sammanhang, lämpligt i denna kontext.¹¹¹

Det svåraste med de nya reglerna anses vara situationer då företag kan utnyttja och kringgå lagstiftningen samtidigt som det är besvärligt att på ett uttömmande sätt definiera uttrycket ”står under i huvudsak gemensam ledning”. Enligt förarbete¹¹² samt praxis¹¹³ på området tycker regeringen att uttrycket inte borde vålla några större tolkningsproblem då det formella förhållandet företagen utövar inte ska vara avgörande utan det faktiska inflytandet ett företag har över ett annat.¹¹⁴

4.5.3 Lån som omfattas

Inom intressegemenskaper där ränteutgifter som hänförs till vissa skulder till en juridisk person, ska inte få dras av under vissa i förslaget föreslagna förutsättningar. Lagförslaget riktar sig till att omfatta skulder som avser förvärv av delägarätter från bolag i intressegemenskap. För att vissa externa skuldförhållanden¹¹⁵ inte ska kunna uppstå behövs ytterligare särskilda regler för att motverka kringgåendesituationer.¹¹⁶

Huvudregeln föreslås omfatta ränteutgifter för lån från ett företag i intressegemenskap som avser förvärv av tillgångar från ett annat företag i intressegemenskapen. Det har i de flesta fall rört sig om helägda dotterbolag och skapandet av skuldförhållandet har skett genom att andelar överförts från ett bolag till ett annat. För att minska kringgåendesituationer och motverkandet av lagens syfte görs inga undantag från reglerna i 48 kap. 2 § IL utan allt som anses som delägarätter omfattas.¹¹⁷ Detta gäller även lagerandelar eftersom en avgränsning till att bara gälla andelar kan säljas utan kapitalvinstbeskattning i utländska stater, detta skulle göra att reglerna inte får den eftersträvade effekten.¹¹⁸ Huvudregeln enligt den föreslagna lagen blir sammanfattningsvis att avdrag inte får göras för ränteutgifter för ett lån från ett företag i intressegemenskapen som avser förvärv av delägarätter från ett företag som är i intressegemenskap med det företag som har ränteutgifterna, även om förvärvet avser delägarätter som utgör lagertillgångar.¹¹⁹ Vidare anses inte omotiverat att reglerna ska omfatta andra rörelsetillgångar dels pga. tillgångarnas natur, exempelvis maskiner, dels på grund utav att det torde vara svårt att använda sådana tillgångar för skatteupplägg.¹²⁰

¹¹¹ Se bl.a. 6 a kap. 6 §, 14 kap. 20 §, 17 kap. 19 a § samt 25 a kap. 2 § IL.

¹¹² Prop.1999/2000:2 del 2, s. 335 samt prop. 1986/87:42, s. 35.

¹¹³ RÅ 2003 not. 138 samt 1983 not. 225.

¹¹⁴ Lagrådsremissen, s. 32.

¹¹⁵ Exempelvis interna lån som ersätter tillfälliga lån samt back-to-back-lån.

¹¹⁶ Lagrådsremissen, s. 30ff.

¹¹⁷ Lagrådsremissen, s. 33f.

¹¹⁸ Dock kan man i detta fall tillämpa undantagsreglerna från räntebegränsningar.

¹¹⁹ Lagrådsremissen, s. 33.

¹²⁰ Ibid., s. 34.

4.5.4 Fodringsrätter, externa lån och allmänna kringgåenden

Vidare gör regeringen en intressant diskussion angående om fordringsrätter borde omfattas eller inte. Då SKV:s promemoria innehöll regler som omfattade fordringsrätter inom ramen för avdragsbegränsningen.¹²¹ Regeringen anser det dock inte nödvändigt att omfatta transaktionen vad gäller förvärv av en utländsk fordringsrätt.¹²² Då det riktades hård kritik mot SKV:s förslag angående förslaget försvårande regler mot bank och finanssektorn. Fordringsrätter ingår som ett led i företagens affärsmässiga finansrörelse och borde enligt regeringen inte utsättas för fler svårbegripliga bestämmelser. Dessutom uppkommer det problem då företag samordnar sina finanstransaktioner genom internetbanker samt cash-pooling.¹²³ Regeringen anser att skälen inte är tillräckligt starka för att inkludera fordringsrätter i avdragsbegränsningarna. För övrigt har inte heller konkreta fall kunnat presenteras. Vid senare fall av kringgående hänvisar regeringen till rättstillämparen och tillämpandet av skatteflyktslagen vid fall som anses strida mot lagen syfte.¹²⁴

Samma motivering används när det gäller SKV:s förslag att inkludera andra utgifter än ränteutgifter. Där hänvisning sker till skatteflyktslagen och andra allmänna principer vid kringgående samt vid vidare oklarheter så hänvisas till rättstillämparen som då får ta ställning.

När det gäller allmänna kringgåendesituationer menar regeringen att det finns fördelar med att klart definiera vilka fall som bör leda till begränsningar i avdragsrätten, dock anses det omöjligt att förutse alla möjliga utfall som kan uppkomma. Nya fall av kringgående kan uppkomma och då blir reglerna verkningslösa. Vidare vill träffandet av affärsmässiga transaktioner begränsas, det vill säga att lagstiftningen inte ska leda till onödiga komplikationer vid affärsmässigt bedriven verksamhet.

Sammantaget görs därför bedömningen att det inte är nödvändigt att avdragsbegränsningsreglerna omfattar exempelvis lån som möjliggjort utdelning till företag inom intressegemenskap och inte heller kapitaltillskott till företag inom intressegemenskap. I vissa fall kan avgörandet huruvida ett enskilt fall utgör kringgående av reglerna lämnas till rättstillämpningen att avgöra.

¹²¹ Ett exempel på detta vore om en utländsk fordringsrätt skapas genom en intern andelsöverlåtelse från ett bolag i ett skatteparadis till ett utländskt företag i intressegemenskapen. Ett svenskt dotterbolag inom koncernen kan sedan förvärva fordringsrätten mot en revers. Räntekostnaderna från det utländska bolaget får dock inte dras av i Sverige.

¹²² Annars vore det lämpligast att likställa fordringsrätter med delägarätter.

¹²³ Cash-pooling (koncernkonto) beskrivs kortfattat som en koncerns samordning av likviditet från respektive dotterbolags bankkonto till ett centralt bankkonto inom bolaget. Syftet med detta är att utjämna situationer i koncernen där det finns överskott på vissa konton och underskott på andra.

¹²⁴ Lagrådsremissen, s. 34ff.

När det handlar om kringgåenden vid externa lån tycker regeringen att det borde införas regler för back-to-back lån och för interna lån som ersätter tillfälliga externa lån. Annars vore det enkelt att kunna kringgå reglerna via två bolag inom en intressegemenskap genom att en extern lånegivare agerar som mellanhand samt de fall då tillfälliga lån först tas från en extern bank i samband med ett förvärv av ett företag i intressegemenskap och därefter ersätta lånet av ett internt lån. Skillnaden mellan vad de interna och externa lånen underbyggs med är att det vid de externa lånen finns en uppenbar risk att dessa kringgåenden inte kan förhindras genom tillämpning av allmänna principer eller skatteflyktslagen.¹²⁵

Vidare anses termen tillfällig skuld inte kunna vålla tillämpningsproblem då tidsaspekten blir avgörande för hur lång tid som förflutit mellan det interna förvärvet och den tidpunkt då det externa lånet ersätts med det interna. Rättstillämparen får vidare avgöra i det enskilda fallet.¹²⁶

4.5.5 Undantagsregler

På grund av tidigare instansers remisskritik anser regeringen att det uppkommer behov att lagstifta om undantagsregler. Syftet med de nya reglerna är att undvika försvårande omständigheter för affärsmässigt motiverade transaktioner, utöver detta även motverka skatteupplägg som bidrar till urholkningen av den svenska skattebasen och där syftet endast är att uppnå skattefördelar. Främst ska regleringen ta sikte på och motverka förfarandet att överlåtelse av näringsbetingade andelar från bolag i intressegemenskap genom lånefinansiering.¹²⁷

4.5.5.1 10 procentregeln

Förslaget som lagts fram innebär att avdrag för ränteutgifter ska få göras endast om den inkomst som motsvarar utgiften skulle ha beskattats med en skattesats som uppgår till minst 10 procent, i staten där företaget som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma. Om SKV kan visa att förvärvet samt den skuld som ligger till grund för ränteutgiften till övervägande del har motiverats av annat än affärsmässiga skäl gäller inte undantaget. 10 procentregeln skall dock inte gälla när det företag som faktiskt har rätt till inkomsten har möjlighet att göra avdrag för utdelningen.

När det gäller back-to-back lån inom intressegemenskaper får avdrag göras för ränteutgifter om företaget, som har en fordran som är hänförlig till den aktuella skulden, beskattas med minst 10 procent för inkomsten. Regeln anses okomplicerad att tillämpa, då den tillåter avdrag för de företag som faktiskt har rätt till den, dock under förutsättning att ränteutgiften beskattas över en viss nivå.

¹²⁵ Lagrådsremissen, s. 37f.

¹²⁶ Ibid., s. 39.

¹²⁷ Lagrådsremissen, s. 40.

Vad gäller den satta nivån uttrycker regeringen att 10 procent borde vara tillräckligt, om det i framtiden skulle framgå att gränsen är för låg kan den ändras alternativt kan andra regler utformas där avdrag inte får göras trots att 10 procent kriteriet är uppfyllt om man i det enskilda fallet kan visa att sunda affärsmässiga skäl har legat till grund för transaktionen. Om man ser till Nederländerna, vars regler har legat till grund för de föreslagna svenska, har affärsmässighet presumerats vid beskattning med minst 10 procent. Andra alternativ skulle vara att välja nivå efter CFC- reglernas i 39 a kap. IL där 15,4 procent är minst tillåtna beskattning. Dock sammantaget med alla argument anses 10 procent minska incitamentet för ränteupplägg och det anses vara tillräckligt.¹²⁸

Beskattningsnivån skall fastställas genom ett hypotetiskt test där det hos det mottagande företaget ska bortses från överskott eller underskott som härstammar från normal drift eller annat. Företaget ska i stället behandlas som om det enbart hade den inkomst som motsvarar den ränteutgift som är föremål för bedömning. Kravet är uppfyllt om beskattningen uppgår till minst 10 procent. Vid tillämpning av det föreslagna hypotetiska testet är det den faktiska allokeringen av inkomsten som ska vara avgörande för bedömningen om beskattningen uppgår till minst 10 procent eller inte. Vid tillämpningen av de föreslagna reglerna ska en bedömning göras om ett företag inom en intressegemenskap faktiskt har rätt till ränteintäkterna, detta kan jämföras med det engelska uttrycket "beneficial owner". Den formella rätten över inkomsten räcker inte utan avgörande blir den verkliga ägaren och den som åtnjuter den ekonomiska fördelen.

Vid räntebetalningar till internbanker dvs. företag inom koncerner som ansvarar för finansiell verksamhet, och som själv bedriver in och utlåning samt extern kapitalfinansiering, skall avdrag kunna göras om banken är etablerad i en stat där beskattningen uppgår till 10 procent under förutsättning att det inte handlar om otillbörlig skatteplanering med ränteavdrag. Samma resonemang förs när det gäller cash-pooling verksamhet som uppkommer då koncernens likviditet sköts av ett eller flera andra företag och deras uppgifter blir att hantera och stämma av ett bolags över- och underlikviditet.¹²⁹

I finansdepartementets promemoria diskuterades huruvida 10 procents regeln inte skulle omfatta de bolag där mottagaren av räntan har rätt till att göra avdrag för lämnad utdelning, då risken finns att dessa blir obeskattade om de vidareutdelas.¹³⁰ Dessa fall av investmentföretag omfattas således inte av den ovan beskrivna regeln, detta trots massiv remissinstanskritik.¹³¹ På grund av situationen som kan uppkomma med att företag som har möjlighet att göra avdrag för lämnad utdelning och alltså inte omfattas av

¹²⁸ Lagrådsremissen, s. 41ff.

¹²⁹ Lagrådsremissen, s. 43f.

¹³⁰ Jfr RÅ 2007 ref. 85.

¹³¹ Det påstås från regeringen sida att eftersom dessa bolag har möjlighet att neutralisera sin beskattning av ränteinkomster genom att vidareutdelas till sina ägare. Lagrådsremissen, s. 48.

undantagsregel gällande 10 procentgränsen, föreslås det en möjlighet att i vissa fall neka avdrag för ränteutgiften. Detta ska ske om både den skuld och de förvärv som ligger till grund för ränteutgiften till övervägande del har motiverats av andra än affärsmässiga skäl. Slutsatsen blir att det skatteupplägg som presenterats i 2007 ref 85 förhindras.

4.5.5.2 Huvudsakligen affärsmässigt motiverat

För de situationer som inte kommer att omfattas av 10 procentregeln krävs en alternativ undantagsregel då beskattningen fortfarande är för låg dvs. om inkomsten inte beskattas med minst 10 procent trots att såväl förvärvet som skulden som ligger till grund för utgiften huvudsakligen är motiverad av affärsmässiga skäl. Undantagsregeln utesluter de fall skatteundandragande ligger till grund, dock omfattas de fall där det föreligger affärsmässigt motiverade förhållanden men staten i vilken de mottagande företaget befinner sig i tillämpar en lägre beskattning.

Enligt IL:s definitioner anses ca 75 procent som ”huvudsakligen”.¹³² Från förarbeten till IL framgår klart att de affärsmässiga skälen är underordnade övriga skäl för transaktionen dock är det inte enbart affärsmässigheten som klassificerar regeln och undantagets tillämplighet. Undantaget är tänkt som en säkerhetsventil då merparten av fallen omfattas av 10 procent regeln. Bakgrunden syftar till att skatteplaneringsundandragande och rent konstlade upplägg ska förhindras och med det urholkning av det svenska skatteunderlaget, vilket de nuvarande reglerna tillåter. På grund av dessa tungt vägande skäl väljer man därför rekvisitet huvudsakligen och detta torde tolkas relativt högt. Undantaget vill skydda de företag där verksamheten är affärsmässigt motiverad och det ligger sunda företagsekonomiska överväganden bakom transaktioner, omstruktureringar och etableringar i lågskatteländer. Vidare ska en samlad bedömning ligga bakom varje fall och alla relevanta faktorer ska beaktas.¹³³

Avgörandet om rekvisitet affärsmässigt motiverat brister kan först ses då den interna skulden och det interna förvärvet granskas tillsammans. Vid interna förvärv av delägaraktier kan det exempelvis ske omstruktureringar på grund av organisatoriska skäl, inför en kommande försäljning av en koncerngren eller också kan det vara ett led i att effektivisera och rationalisera verksamheten.¹³⁴ Om det skulle framgå att syftet bara avser att undkomma den svenska beskattningen kan således undantaget inte tillämpas. Det interna förvärvet som upplåningen finansieras med samt den skuldförbindelse som ligger till grund för själva räntebetalningen ska vara affärsmässigt motiverad med anledning att undantaget inte syftar till att öppna upp möjligheter till kringgående genom att påvisa affärsmässighet i en del av ett skatteplaneringsförfarande och på så vis undgå tillämpningen av huvudregeln.

¹³² Prop. 1999/2000:2 del 1, s. 502f.

¹³³ Prop. 1998/99:15, s. 166.

¹³⁴ Lagrådsremissen, s. 52f.

4.6 Sammanfattande analys

Lagstiftarens mål har länge varit att bekämpa skatteflykt. Metoder som främst har använts har varit special lagstiftning riktad mot kända skatteflyktsförhållanden, emellertid har denna lagstiftningsteknik många brister. En väsentlig nackdel med en särskild kringgåendelagstiftning eller stopplagstiftning är att det medför ett stort antal detaljbestämmelser och lagstiftningen på området blir då svåröverskådlig. En annan nackdel är tidsaspekten, det kan gå ganska lång tid från att lagstiftaren får kännedom om förfarandet tills en ny lagstiftning kan tillämpas. Detta medför självklart fördelar för den skatteskyldige.

Den mer precisa lagstiftningstekniken som innebär att det på ett visst angivet förfarande tillämpas särskilda påföljder, har också använts flitigt. Denna teknik kan medföra stora nackdelar då lagstiftaren noga måste ange de förfaringsätt man vill komma åt och dessa sätts ur spel så fort de skatteskyldiga ändrar eller kommer på nya kringgåendesituationer, ibland redan under lagstiftarens långa utrednings- och lagstiftningsperiod. I vissa svåra fall av avancerad skatteplanering kan det vara omöjligt med adekvata specialregler. Det finns dock ett behov av att nya speciella skatteflyktsregler skapas då allt inte kan tillämpas av den generella generalklausulen som också den har brister.

Det finns också en tendens att utforma just generalklausuler mot skatteflykt. En allmän skatteflyktsklausul måste utformas så att den tillgodoser rätts säkerhetskravet, där den skatteskyldige i första hand måste ha rimlig möjlighet att i förväg kunna bedöma vad som föranleder beskattning eller rätt till avdrag.¹³⁵ Förutsebarhetsrekvisitet är en viktig del. Generalklausulen har på grund av legalitetsprincipen inte kunnat tillämpas i vissa fall.¹³⁶

Det har sedan länge funnits vissa skattefördelar med att inom internationella koncerner välja att låta företag vara underkapitaliserade. Ett skäl har varit önskan om att lånefinansiera ett utländskt dotterbolag för att kunna debitera avdragsgilla räntor i stället för att ta hem vinsten genom beskattad utdelning. Dessa skatteplaneringsförfaranden med räntor har vidare utvecklats till mer avancerade räntesnurror. Detta har sedan länge varit känt och lagstiftaren har nu bestämt sig att lagstifta emot ränteavdrag som föranleder skatteplanering och stort bortfall av det svenska skatteunderlaget. Lagstiftaren har försökt att utforma de nya reglerna så att de genom sin struktur minskar dels incitamentet och dels förhindrar möjligheterna till skatteflykt. Vissa av ovan nämnda lagstiftningsförfaranden har visat sig ha uppenbara brister och därför borde det diskuteras alternativa sätt till lagändring.

Skatterättens regler bygger på en strävan efter neutralitet vid valet mellan företagsformer. Skatteskyldiga bolag inom koncernförhållanden har dock

¹³⁵ Prop.1980/81:17, s. 13.

¹³⁶ Rabe G, Melbi I, a a, s. 523.

haft en tendens att skapa transaktioner och omstruktureringar där det huvudsakliga syftet varit att fly undan skatt helt eller delvis. Detta har visat sig minska det svenska skatteunderlaget med miljonbelopp årligen. Numera ska det inte gå att genom ränteavdrag och koncerninterna transaktioner skaffa sig skattefördelar. Frågan som borde belysas mer är om detta är tillräckligt, kommer skatteplaneringen med ränteavdrag att sluta, eller borde lagstiftaren gjort på ett annat sätt?

Det är inte enkelt att hitta förslag på regler som förhindrar räntesnurror som inte har påtagliga brister. Speciellt viktigt är det inom skatterättens område att det är hög kvalitet på lagstiftningen så att inga kryphål skapas. Inte heller får det uppkomma andra effekter som skadar fel målgrupp. För att lyckas skapa en skattelagstiftning utan brister i det praktiska rättslivet samt utan svårtillämpade rekvisit som resultat, krävs det från lagstiftarens sida, noggrann eftertanke, kunskap om interntransaktioner samt internationella förhållanden. Detta har lagstiftaren misslyckats med i de nya reglerna gällande begränsningar i ränteavdragsrätten.

Lagrådets uttalanden samt alla remissyttranden tyder utan tvekan på att det redan går att kringgå lagstiftningen och nya utredningar kommer säkert snart börja analysera nya fall av kringgåenden. Det hänvisas till att det kommer bli omöjligt för företagen att i praktiken skilja ut de ränteutgifter som inte får dras av. Även kravet på affärsmässighet ifrågasätts eftersom det även skulle träffa legitima och affärsmässiga omstruktureringar vilket leder till en obalans i handlingsneutralitet. Vidare är det värt att nämna huruvida skattesatsen på 10 procent i mottagarstaten är tillräcklig för att kunna förhindra och motverka skatteplaneringen då skillnaden mellan avdragseffekten i Sverige och beskattningseffekten i mottagarstaten är så stor som 18 procent.¹³⁷

Det kan debatteras om de föreslagna begränsningarna i ränteavdragsrätten strider mot gemenskapsrätten. Ovan nämnda inskränkningar kan endast accepteras om de tjänar ändamålet att hindra företeelser som går ut på att skapa rent konstlade upplägg utan ekonomisk förankring samt med syftet att undvika skatt. EG-domstolen har i Thin Cap målet¹³⁸ angående underkapitaliseringsregler bekräftat att inskränkningar för att förhindra överskuldssättning måste begränsas till att bara förhindra skatteplaneringsförfaranden. Ur den synvinkeln finns det därför utrymme att se till de föreslagna reglerna.

Angående de nya reglerna kan åsikter framföras huruvida syftet att minimera skatt i sig är affärsmässigt motiverat och att införandet av lagstiftning i medlemsstater inte får förhindra att bolag utför sin rätt till fri rörlighet enbart pga. att skatten är lägre i en annan medlemsstat. Ifrågasättandet av EG-förenlighet borde därför vara en viktig aspekt i antagandet av den nya lagstiftningen.

¹³⁷ Sundgren P, Yttrande avseende ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra visa fall av skatteplanering inom intressegemenskap, s.1.

¹³⁸ C-524/04 den 13 mars 2007.

Vidare anses inskränkningar i etableringsfriheten endast tillåtna då man beaktar proportionalitetsprincipen, vilket innebär att reglerna i fråga inte får överskrida vad som är nödvändigt för att uppnå målet. Dessutom är inskränkningarna bara tillåtna då det är motiverat av tvingande hänsyn till allmänintresset. Argument som tidigare godkänts av EG-domstolen är exempelvis behovet att upprätthålla det nationella skattesystemets sammanhang, motverka skatteflykt och förhindra rent konstlade upplägg i syfte att kringgå skattelagstiftningen, motverka missbruk eller att säkerhetsställa en välavvägd fördelning av beskattningen mellan medlemsstaterna.¹³⁹

Det som talar för reglerna är det faktum att en tolkning av praxis medger att om de olika reglerna tillämpades annorlunda beroende på om bolaget var hemmahörande i den berörda medlemsstaten eller inte. I de föreslagna reglerna blir utgången samma oavsett om det bolag som lämnat lån har hemvist i Sverige eller i övriga medlemsstater eller om de är begränsat eller obegränsat skatteskyldiga i Sverige. Därigenom finns det en möjlighet att inte se det som någon diskriminering av den gemenskapsrättsliga fria rörligheten.

Sveriges Advokatsamfund uttrycker sin önskan om att dessa frågor som behandlas i de antagna reglerna borde utredas närmare av en av regeringen utsedd ”expertgrupp”. Andra remissinstanser ser att det finns anledning till en bredare och djupare analys av vilken regelförändring som skall göras på området för att bäst stoppa skatteundandragande och föreslår att underkapitaliseringsreglerna borde utredas.¹⁴⁰

De nya reglerna har diskuterats i skatterättslig doktrin med förslag om att införskaffa en av finansdepartementet tillsatt grupp som har till uppgift att dels granska föreslagen lagstiftning, dels åtgärda luckor i lagstiftningen som redan är i kraft. Det bör vara en grupp med olika erfarenheter inom skatterättsliga juridiska frågor. På detta sätt skulle finansdepartementet förfoga över en kvalificerad kommission, som skulle finnas till hands och granska lagförslag. Snabbare lagstiftning skulle ske, några veckor istället för flera månader skulle vara till fördel. I stället för att försöka lösa problem från ett rättstillämpningsperspektiv, där grundproblemet inte blir löst, hade det med detta lagstiftningsperspektiv skapats en chans att lösa eventuella problem och luckor så fort de upptäcks. Den s.k. Tättningskommissionen skulle handla snabbt och förhindra skatteplanering utan att kränka legalitetsprincipen.¹⁴¹ Inom skatterätten finns inte så som inom civilrätten, civilrättsliga principer om exempelvis avtalsbundenhet och skadestånd vid culpa. Inom skatterättens område finns legalitetsprincipen, det enda rimliga att konkludera är att det inte får tas ut beskattning utan lag, nullum tributum

¹³⁹ Lagrådsremissen, s. 54.

¹⁴⁰ Länsrätten i Västmanlands län samt lagrådsremissen, s. 29f.

¹⁴¹ Hultqvist A, En tättningskommission istället för genomsyn och skatteflyktslag, SvSkT 2008, s. 234f.

sine lege, innebär höga krav på att beskattningen tydligt skall framgå av lagarna.¹⁴² Det kan därför vara hög tid att se över lagstiftningen.¹⁴³

Jag är förvissad om att skattekonstuler redan har hittat kryphål och håller med lagrådet att lagstiftningen på området är långt ifrån klar. Företag kommer med all säkerhet aldrig avstå möjligheten att reducera sin skatt av lojalitetsskäl för att den svenska skattebasen urholkas. Företag har en laglig rätt att med lagliga medel minska sin skattebelastning samt ur ett ägarperspektiv en skyldighet att sänka sina kostnader och effektivisera till koncernens fördel. Skillnaden mot tidigare är att det nu är ytterligare en komplikation till en redan svåröverskådlig lagstiftning.

Förslagsvis skulle möjligtvis en ytterligare sänkning av bolagsskatten till en nivå där skatteplanering och krångliga transaktioner inte lönade sig vara en utväg. Företagsbeskattningen är ur rättsäkerhetssynpunkt mycket svår att tillämpa, bara lagtexten är 4 gånger så omfattande som inkomst av tjänst och även mycket komplicerad. Dubbelbeskattningsproblematiken skulle därmed också försvinna och beskattning skulle först ske då vinsten tas ut ur bolagen.¹⁴⁴ Detta kan också leda till att skattekonkurrensen för Sveriges del skulle öka och indikera på att Sverige kan attrahera utländskt kapital genom att sänka bolagsskatten ytterligare.¹⁴⁵ För att reglerna om räntesnurror skall vara ett effektivt skatteplaneringsinstrument krävs att skatteavdraget på det betalande beloppet i det låntagande bolaget är högre än motsvarande skatt hos det mottagande bolaget. Ju lägre bolagsskattesatsen är i Sverige, desto mindre anledning finns det att av rent skattemässiga skäl använda sig av dessa skatteförfaranderegler. Det skulle därför kunna vara en stor fördel att sänka bolagsskatten ytterligare.¹⁴⁶

Enligt propositionen finns det anledning att följa upp lagstiftningen för att utvärdera om den valda lösningen med begränsningar i ränteavdragsrätten har stoppat skatteuppläggen samt förebyggt skatteplanering och därmed höjt skatteunderlaget. Finansutskottet hävdar även att det bör särskilt följas upp om nya metoder för att kringgå lagstiftningen använts när denna form av skatteplanering med ränteavdrag förhindras, samt hur möjligheterna att tillämpa skatteflyktslagen har förbättrats genom den nya lagstiftaren.¹⁴⁷

Det torde dessvärre vara svårt eller nästan omöjligt att tillämpa skatteflyktslagen på de nya lagarna då det på många punkter, i förarbete till de nya reglerna, inte står uttryckt hur vissa situationer skall lösas utan regeringen hänvisar att problem som uppstår skall lösas i praxis, dvs. ska RegR meddela hur tolkning av en regel ska ske då inte ens lagstiftaren har

¹⁴² Lodin m.fl., Företagsbeskattning och inkomst av näringsverksamhet, s.14.

¹⁴³ Hultqvist A, En tättningskommission i stället för genomsyn och skatteflyktslag, SvSkT 2008, s. 230.

¹⁴⁴ Se även Norrman E, Virin N, Slopåd bolagsskatt – analys och konsekvenser, 2007, s. 170 samt 193 ff.

¹⁴⁵ Ibid., s. 129ff. samt prop. 2008/09:65.

¹⁴⁶ Läs om fler argument i Norrman E, Virin N, Slopåd bolagsskatt – analys och konsekvenser.

¹⁴⁷ 2008/09:65 Sku10.

kunnat utreda fallet. Kommer då RegR kunna tillämpa skatteflyktslagens regler, med motivering att förfarandet har stridit mot lagstiftarens syfte då vi från början inte vet syftet och detta har undvikits att uttalas? Skatteflyktsklausulens fjärde rekvisit, stridandet mot lagstiftarens grunder, skulle kunna vara tillämpligt men för det krävs en analys av vilken lagstiftning som kringgås samt på vilket sätt den kringgås.

Finansdepartementet menar att det blir en fråga att bedöma vad som är rättshandlingens ”verkliga innebörd” eller tillämpning av skatteflyktslagen, det man inte förmår att uttrycka i lagtexten, får bli en fråga för domstolarna. I detta fall kan man fråga sig om inte skatteflyktslagen behöver ses över redan nu.

Det är ingen överdrift att påstå att mycket få personer har en god överblick över hela företagsbeskattningssystemet. Samtidigt skall företagen taxeras och bli föremål för ingående prövningar. På grund av rättsfrågornas typ samt att lagstiftaren inte kan ingående beskriva förfaranden i förarbete kommer det även finnas utrymmer för rättstvister. Risken att domstolarna får fatta ingående bedömningar är därför synnerligt stor. Företag kommer då ställas inför stor osäkerhet i avvaktan på att ny praxis etableras. I propositionen samt lagrådsremissen står klart och tydligt att regeringen delar SKV:s bedömning eftersom de nya reglerna är direkt inriktade på att komma till rätta med de av SKV identifierade problemen. Detta tyder på att en generell översyn inte har gjorts utan enstaka regler har ändrats för att komma tillrätta med just tre typer av förfaranden.

Jag har ovan redovisat att effekterna av avsaknaden av regler om källskatt på räntor och underkapitaliseringsregler har sedan länge varit känd. Lagstiftaren har istället använt CFC-reglerna mot att skärpa räntearbitrageaffärer. Det finns olika metoder för att motverka detta slag av skatteplanering med hjälp av ränteavdrag. Skatteverket har i sin hemställan diskuterat och kartlagt olika alternativ lösningar på problemet om skatteflykt. En diskussion har förts kring att ändra CFC-reglerna i 39 a kap. IL, vidare har införandet av källskatt på räntebetalningar eller att i Sverige införa underkapitaliseringsregler dock har regeringen avfärdat vidare utredning angående dessa regler.

Enligt min mening finns det anledning att se över reglerna om källskatt, ett enkelt sätt vore att införa en källskatt på räntebetalningar, vilket minskar intresset för denna typ av omstruktureringar i alla fall då det rör sig om betalningar till koncernbolag utanför EES och som har lägre skatt än Sverige.¹⁴⁸ EU:s regelverk tillåter inte ett uttagande av källskatt mellan bolag på räntor inom gemenskapen samt att det i vissa skatteavtal föreskrivs en nollskatt på räntor i källstaten¹⁴⁹ Dock utgör räntor den typ av inkomstström som utan problem kan flyttas och manipuleras, vilket gör det svårt att överblicka alla möjligheter till internationell skatteplanering

¹⁴⁸ Se Tivéus U, Räntebetalningar till utlandet på koncerninterna lån finansieras med koncernbidrag – skatteflykt?, SN 2007, s 695.

¹⁴⁹ Sundgren P, Yttrande avseende ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap, s. 3.

avseende räntor. En källskatt skulle utgöra ett lättadministrerat effektivt medel av det otillbörliga utnyttjandet samt skulle den också ge tillskott till statskassan.¹⁵⁰ Vidare fördelar med införandet av en intern källskatt på ränta är att Sverige skulle få möjlighet att utöva en beskattningsrätt i OECD:s modellavtal. Det borde belysas att OECD:s modellavtal rekommenderar ett uttagande på källskatt med 10 procent.¹⁵¹

När det gäller frågan om man kan begränsa rätten till ränteavdrag via skatteavtal, så går det inte att begränsa reglerna via svenska dotterbolags rätt till avdrag för räntebetalningar genom bestämmelser i skatteavtal. Regleringen kan däremot ske i svensk intern rätt, oavsett om detta sker genom speciell underkapitaliseringslagstiftning eller liknande, armlängdsregler eller ändringar i skatteflyktslagen. Däremot kan man i skatteavtalen stadga att det finns interna regler och därmed reglera så att skatteavtalen inte skall inskränka tillämpningen av sådana bestämmelser.¹⁵²

Lagstiftningen på skatterättens område hänger även samman med budgetpropositionen och skatt är någonting som är politiskt laddat. Redan inför budgetpropositionen för 2009 har riksdagen fastställt en inkomstberäkning som grundar sig på ökat skatteunderlag. Det som är aktuellt är det lagtekniska genomförandet av de förändringar som den av rikstagen fastställda beräkningen baserats på.¹⁵³ Kanske har fokus varit för mycket på att fastställa budgeten än att lagstifta om adekvata regler för att motverka skatteflykten. Då lagstiftaren inte ändrar lagen så att dess syfte efterföljs kan detta leda till stora skattebortfall för staten i form av skatteplanering dessutom äventyra den neutralitet i företagsbeskattningen om koncerner med stora ekonomiska resurser genom interna transaktioner har möjlighet att skaffa sig skattefördelar som verksamheter av mindre omfattning inte kan uppnå inom ramen för samma regelverk.

Frågan huruvida det kommer krävas ytterligare lagstiftning kring ränteavdragsbegränsningarna är självklar. Den svenska lagstiftaren vad gäller internationell skatteflykt karakteriseras av att vara reaktiv, ingripandet mot räntesnurror är ett bra exempel, istället för strategisk. Lagstiftaren borde vara dynamisk, reagera på att det behövs nya regler men kanske ta sig en tankeställare innan ändringar införs samt se över den befintliga lagstiftningen.

¹⁵⁰ Se artikeln Grundell E, Arbetet i EU kommissionens arbetsgrupp FISCO, SvSkT 2008, s. 21ff. Där det diskuteras om ett direktiv för harmonisering av källskatt.

¹⁵¹ Sundgren P, Yttrande avseende ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap, s. 4.

¹⁵² Gäverth L, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor, 1999, s. 42f.

¹⁵³ 2008/09:65 Sku19, s 38.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1970:134	Kupongskattelag
Prop. 1980/81:17	Med förslag till lag om skatteflykt
Prop. 1996/97:42	Tilläggsäkerheter vid handel med finansiella instrument och valuta
Prop. 1996/97:170	Reformerad skatteflyktslag
Prop. 1998/99:15	Omstruktureringar och beskattning
Prop. 1999/2000:2	Inkomstskattelagen
Prop. 2007/2008:16	Ändrade regler för CFC-beskattning m.m
Prop. 2008/09:65	Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag

Betänkande

2008/09:65 SkU19	Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag
Fi2008/4093	Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder

Skatteverkets skrivelser

Dnr 2897-95/900
Dnr 131509958-08/112

Rådets direktiv

2003/49/EEG 90/435/EEG	Ränte- och royaltydirektivet Moder- och dotterbolagsdirektivet
---------------------------	---

Litteratur

Andersson Mari, Anita Saldén Enéus, Ulf Tivéus, Inkomstskattelagen - En kommentar del II 29-66kap, Norstedts Juridisk AB, Vällingby, 2008.

Dahlberg Mattias, Internationell beskattning, uppl. 2:1, Studentlitteratur, Polen, 2007.

Eriksson Asbjörn, Praktiskt beskattningsrätt- Lärobok i inkomstbeskattning, Studentlitteratur, Polen, 2008.

Gäverth Leif, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor, Reprocentralen, Uppsala, 1999.

Lodin Sven -Olof, Lindencrona Gustaf , Meltz Peter, Silfverberg Christer, Företagsbeskattning och inkomst av näringsverksamhet, Studentlitteratur, Malmö, 2008.

Lodin Sven -Olof, Lindencrona Gustaf , Meltz Peter, Silfverberg Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 11 uppl., Studentlitteratur, Danmark ,2007.

Norrman Erik, Virin Niclas, Slopod bolagsskatt- analys och konsekvenser, Norstedts Juridik, Vällingby, 2007.

Pelin Lars, Internationell skatterätt, 4:e uppl., Mediatryck, Lund, 2006.

Påhlsson Robert, Företagens inkomstskatt, 3 uppl, Iustus förlag, Uppsala, 2006.

Rabe Gunnar, Melbi Ingrid, Det svenska skattesystemet, uppl. 21, Norstedts Juridik, Vällingby, 2008.

Sandström Kjell, Svensson Ulf, Skatteplanering i Aktiebolag, 2 uppl., BL Bok Plus, Vällingby, 2007.

Sandström Kjell, Svensson Ulf, Fåmansföretag – Skatteregler och skatteplanering, 7 uppl, Björn Lundén Information AB, Vällingby, 2008.

Artiklar

Barenfeld Jesper, Persson Österman Roger, De nya CFC-reglerna – en kommentar, SvSKT 2008:2, s. 106.

Grundell Ella, Arbete i EU kommissionens arbetsgrupp FISCO, SvSKT 2008:1, s. 21.

Hultqvist Anders, Industrivärden-domarna – en analys, SvSkT 2008:1, s. 60-65.

Hultqvist Anders, En tättningskommission i stället för genomsyn och skatteflyktslag, SvSkT 2007:4, s. 229.

Lindström Ihre Lena, Karlsson Robert, De nya CFC-reglerna – är en verklig etablering affärsmässig eller ej? Skattenytt nr 10 2008, s. 605-616.

Persson Österman Roger, Ränteavdrag eller koncernintern aktieöverlåtelse – skatteflykt eller ej? SvSkT 2007:6-7, s- 395-403.

Påhlsson Robert, Skatteverket och de ”felaktiga uppläggen”, Skattenytt nr 11 2007 häfte II, s. 678-686.

Rosander Ulrika, Repressiva metoder mot skatteflykt, Skattenytt nr 11 2007, s. 663-677.

Sundgren Peter, Yttrande avseende räntebegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap.

Tivéus Ulf, Räntebetalningar till utlandet på koncerninterna lån finansierade med koncernbidrag – skatteflykt? Skattenytt nr 11 2007 häfte II, s. 687-695.

Von Bahr Stig, Skatteflykt i EG-rättslig belysning, Skattenytt nr 11, häfte II 2007, s. 644-651.

Övrigt

<http://www.skatteverket.se/skatter/skatteupplagg/rantesnurror.4.3dfca4f410f4fc63c8680009710.html>

Rättsfallsförteckning

Svenskt

RA 1968 fi 2036
RA 1983 not 225
RA 2000 ref 17
RA 2001 ref 79
RA 2003 not 138
RA 2004 ref 13
RA 2007 ref 84
RA 2007 ref 85

Kammarrätten i Göteborg mål nr 2858-2000.
Kammarrätten i Göteborg mål nr 6509-04, 6511-04, 316-06.

EG-rättsligt

C-200/98 X & Y
C-446/03 Marks & Spencer
C-196/04 Cadbury-Schweppes
C-524/04 Thin Cap