

Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln

*- I ljuset av den skatterättsliga
neutralitetsprincipen*

Björn Thulin

Kandidatuppsats i handelsrätt

HARH01

HT18

Handledare: Axel Hilling



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Innehållsförteckning

Förkortningar	6
1. Inledning	7
1.1 Bakgrund.....	7
1.2 Syfte och frågeställningar	8
1.3 Avgränsningar	9
1.4 Metod och material	9
1.5 Forskningsläge	11
1.6 Disposition	12
2. Neutralitetsprincipen	13
2.1 God skattelagstiftning	13
2.2 Allmänt om principen	14
2.3 Neutralitetens teoretiska grund	15
2.4 Sambandet mellan neutralitet och likformighet	18
2.5 Neutralitetsprincipens betydelse	20
2.6 Val av företags- och verksamhetsform	22
3. Lagstiftning	24
3.1 Bakgrund till den generella ränteavdragsbegränsningsregeln.....	24
3.1.1 Allmänt	24
3.1.2 OECD och BEPS-rekommendationer.....	25
3.1.3 EU	26
3.1.4 Företagsskattekommittén	26
3.2 Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln.....	27
3.2.1 Inledning	27

3.2.2	Huvudregeln.....	28
3.2.3	Förenklingsregeln	33
3.3	Remissinstansernas kritik mot utjämningsmöjligheterna.....	34
4.	Neutralitetsanalys	36
4.1	Inledning	36
4.2	Neutralitetsanalys av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln	36
4.2.1	Bakgrund till exemplen.....	36
4.2.2	Beräkning av koncernföretag utan utjämningsmöjligheter.....	37
4.2.3	Beräkning av koncernföretag med utjämningsmöjligheter.....	38
4.2.4	Beräkning av koncernens samlade resultat i ett företag	40
4.3	Analys	42
5.	Gruppregler och andra alternativ	45
5.1	Inledning	45
5.2	Gruppundantagen	47
5.2.1	Group Ratio Rule	47
5.2.2	Equity Escape Rule	48
5.2.3	Regeringens och remissinstansernas argument.....	49
5.2.4	Analys	51
5.3	Remissinstansernas alternativ	54
5.3.1	Remissinstansernas förslag och regeringens avfärdande.....	54
5.3.2	Analys	55
6.	Sammanfattning och slutsatser.....	59
	Käll- och litteraturförteckning	61
	Rättsfallsförteckning	66

Summary

On January 1 2019, extensive changes were introduced to the Swedish corporate tax system. From previously only limiting deductions for interest expenses related to internal loans, the corporate tax reform entails that all interest expenses are limited and all Swedish companies are subject to the regulations. The principle of neutrality states that taxpayer's choice between different options should not be affected by tax legislation. A group and operations carried out in one and the same company shall be treated equally. It may be necessary for a regulatory framework to introduce special regulations which ensures that group companies receive the same tax treatment as an individual company, for this reason it is of great importance that the legislator takes the principle of neutrality into account in the designing of tax legislation and a deviation from the principle must be well justified. A legislation which is not neutral can reduce the efficiency in the social economy and cause distortions in the tax system.

In the application of the general interest deduction limitation rule the special regulations for group companies does not ensures that the neutrality of the tax system are maintained and groups in the terms of taxation becomes discriminated in relations to operations carried out in one and the same company. In the Anti Tax Avoidance Directive EU offers Members States to introduce one of two group exceptions. By considering the group's overall financial situation companies have the opportunity to receive a larger interest deduction than the general interest deduction limitation rule admits. The group exceptions does not eliminate the neutrality deficiencies that arise when applying the regulations and are not suitable alternatives in the light of how the regulations in general are designed. In the statement of opinion Sveriges advokatsamfund presents a solution that enables groups to achieve the same calculation of results and tax treatment as individual companies. It is in the author's opinion an unfortunate conclusion that the government did not choose to introduce this or a similar opportunity in order to ensure the neutrality of the tax system.

Sammanfattning

Den 1 januari 2019 infördes omfattande ändringar i det svenska företagsbeskattningssystemet. Från att tidigare endast begränsat avdrag för ränteutgifter hänförliga till interna lån innebär bolagsreformen att alla ränteutgifter begränsas och principiellt omfattas alla svenska aktiebolag av regelverket. Neutralitetsprincipen uttrycker en målsättning om att den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ inte ska påverkas av skattelagstiftning. En koncern och verksamhet bedriven i ett och samma företag ska behandlas skattemässigt lika. Till ett regelverk kan det vara nödvändigt att införa särregleringar som säkerställer att koncernföretag får samma skattemässiga behandling som ett enskilt företag, det är av anledningen av stor betydelse att lagstiftaren vid utformning av skattelagstiftningen beaktar neutralitetsprincipen och ett avsteg från principens måste vara väl motiverat. En oneutral lagstiftning kan leda till att effektivitet i samhällsekonomin sänks och medföra snedvridningar i skattesystemet.

Vid tillämpningen av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln säkerställer inte särregleringen som gäller för koncernföretag att neutraliteten i skattesystemet upprätthålls och koncerner blir skattemässigt diskriminerande i förhållande till verksamhet bedriven inom ett och samma företag. I direktivet mot skatteundandraganden erbjuder EU medlemsstaterna att införa ett av två gruppundantag. Genom att beakta koncernens samlade ekonomiska situation har koncernföretag möjlighet att erhålla ett större ränteavdrag än vad den generella ränteavdragsbegränsningsregeln medger. Gruppreglerna undanröjer inte de neutralitetsbrister som uppkommer vid tillämpningen av regelverket och är inga lämpliga alternativ med hänsyn till hur regelverket i övrigt är utformat. I Sveriges advokatsamfunds remissyttrande presenteras en lösning som möjliggöra för koncerner att åstadkomma samma resultatberäkning och skattemässiga behandling som enskilda företag. Enligt författarens mening kan det ifrågasättas varför regeringen inte valde att införa denna eller en liknande möjlighet i syfte att säkerställa neutraliteten i skattesystemet.

Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
EBIT	Earnings Before Interest and Tax
EBITDA	Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FSK	Företagsskattekommittén
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag
KL	Kommunalskattelag
NSD	Näringslivets Skattedelegation
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
RF	Regeringsformen
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SOU	Statens offentliga utredningar
SVCA	Swedish Private Equity & Venture Capital Associations
ÅRL	Årsredovisningslag

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Den 16 juni 2018 antog riksdagen en ny bolagsskattereform inom området för ränteavdragsrätten och ändringarna är den mest omfattande reformeringen sedan skattereformen 1991.¹ I syfte att motverka internationell skatteplanering med ränteavdrag och att öka den skattemässiga neutraliteten mellan finansieringen med lånat och eget kapital har en generell begränsning av avdrag för negativa räntenetton i kombination med en sänkning av bolagsskatten införts i det svenska företagsbeskattningssystemet. Regeln trädde i kraft den 1 januari 2019.²

Införande av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln har föranletts av direktivet mot skatteundandraganden samt av OECD:s BEPS-rekommendationer. Det var från G20-mötet år 2013 som OECD, med anledning av finanskrisen fem år tidigare, gavs i uppdrag att undersöka och analysera skyddet för bolagsskattebaserna och risken för vinstförflyttning. Arbetet resulterade sedermera i OECD:s Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).³ Inom projektet utarbetades flertalet rekommendationer bl.a. åtgärds punkt 4 som avser internationell skatteplanering med ränteavdrag som EU i sin tur valde att tillämpa vid utformningen av direktivet mot skatteundandraganden.⁴ Direktivet föreskriver att medlemsländerna ska implementera en ränteavdragsbegränsningsregel baserad på antingen resultatmättet EBIT eller EBITDA.⁵

Sverige har sedan 2009 haft ränteavdragsbegränsningsregler och från att tidigare endast begränsat ränteutgifter uppkomna genom en skuld till ett företag i intressegemenskap begränsar det nya regelverket alla ränteutgifter, utgifter hänförliga till både interna och externa

¹ Melz, Nilsson och Norrman, *Bolagsskattereformen 2019 - ränteavdragsbegränsningar*, SN 2018 s. 500.

² Prop. 2017/18:245 *Nya skatteregler för företagssektorn* s. 1 och 84.

³ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments Action 4 – 2016 Update s. 3 och Melz, Nilsson och Norrman, *Bolagsskattereformen 2019 - ränteavdragsbegränsningar*, SN 2018 s. 471.

⁴ Rådets direktiv 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (direktivet mot skatteundandraganden).

⁵ Skäl 6 och artikel 4.1 i direktivet mot skatteundandraganden.

skuldförhållanden.⁶ Regelverket är komplicerat och remissinstanserna kritiserade utformningen av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln i flera avseenden, bl.a. för att lagstiftaren inte valde att införa ett av de gruppundantag som direktivet erbjuder. En del av remissinstanserna presenterade egna förslag på alternativa metoder och möjligheter som dem ansåg mer lämpliga samt säkerställer att den skattemässiga neutraliteten upprätthålls när regelverket tillämpas av företag som ingår i en koncern.⁷

Innebörden av den skatterättsliga neutralitetsprincipen är att den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ inte ska styras av beskattning. Neutralitetsprincipen uttrycker att skattebördan för en koncern varken ska vara större eller mindre jämfört med om verksamheten bedrivs i ett aktiebolag och den skattskyldige ska inte påverkas av skattemässiga överväganden i valet av hur verksamheten ska organiseras. Skatteregler ska utformas neutralt och en koncern och ett aktiebolag bör i skatterättslig mening behandlas lika.⁸

Med anledningen av att regelverket nyligen trädde i kraft och att remissinstanserna kritiserade den valda utformningen är det av intresse att analysera hur den generella ränteavdragsbegränsningsregeln förhåller sig till den skatterättsliga neutralitetsprincipen avseende valet att bedriva verksamhet i ett och samma företag eller uppdelat på flera företag i en koncern.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att analysera och förklara hur den generella ränteavdragsbegränsningsregeln förhåller sig till den skatterättsliga neutralitetsprincipen avseende valet att bedriva näringsverksamhet i ett eller flera företag. Uppsatsen ämnar även att undersöka hur remissinstansernas föreslagna metoder och direktivets gruppregler påverkar neutraliteten avseende valet att bedriva näringsverksamhet i ett eller flera företag vid tillämpningen av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln. Uppsatsen avser att besvara följande frågor:

- Hur tillämpas den generella ränteavdragsbegränsningsregeln av företag som ingår i en koncern?

⁶ Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln är placerad i 24:21-29 §§ IL.

⁷ Prop. 2017/18:245 s. 138 ff.

⁸ Rabe och Hellenius (2011) s. 47 f. och Lodin m.fl. (2017) s. 48.

- Hur förhåller sig den generella ränteavdragsbegränsningsregeln till den skatterättsliga neutralitetsprincipen avseende valet att bedriva näringsverksamhet i ett eller flera företag?
- Säkerställer remissinstansernas föreslagna metoder eller gruppreglerna att den skattemässiga neutraliteten avseende valet att bedriva näringsverksamhet i ett eller flera företag upprätthålls vid tillämpningen av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln?

1.3 Avgränsningar

Inom ramen för denna uppsats är det inte möjligt att behandla samtliga bestämmelser i den generella ränteavdragsbegränsningsregeln, regelverket är omfattande och måste av den anledningen avgränsas. Uppsatsen behandlar inte svenska handelsbolag eller andra skattesubjekt som ingår i definitionen ”företag” eller ”företag i intressegemenskap” enligt 24:21-22 §§ IL, utan syftar till att endast analysera hur svenska aktiebolag och koncernen påverkas av regeln. Särregleringar för investmentföretag och kooperativa föreningar i 24:25 § 3 st. IL är av samma skäl också uteslutna i den fortsatta framställningen. Reglerna kring hur underskott från tidigare år ska beräknas och tas hänsyn till är komplicerade och inget uppsatsen avser att analysera eller beskriva. Regleringen använder en flertalet redovisning- och bokföringsmässiga uttryck och begrepp, dessa redogörs för endast i begränsad omfattning då dem inte är relevanta utifrån uppsatsens syfte.

Av OECD:s BEPS-rekommendation används uteslutande åtgärds punkt 4 som avser ränteavdragsbegränsningar, övriga åtgärds punkter, bl.a. åtgärds punkt 2 om hybrida mismatchningar, behandlas inte. I åtgärds punkt 4 utelämnas dessutom särregleringar om bank-, försäkrings- och investmentbolag samt definitioner. I direktivet mot skatteundandraganden analyseras endast artikel 4 med tillhörande skäl, återstående delar av direktivet är ej relevanta för att besvara uppsatsens frågeställningar.

1.4 Metod och material

Då syftet med uppsatsen är att beskriva och analysera gällande rätt tillämpas den rättdogmatiska metoden. Valet motiveras av att den rättdogmatiska metoden med utgångspunkt i de allmänt

accepterade rättskällorna är en rättsvetenskaplig metod för att finna svar eller lösningar på ett rättsligt problem och uppnås genom att systematiskt analysera och tolka lagstiftning, rättspraxis, lagförarbeten och doktrin inom området för det rättsliga problemet. Metodens tillämpas genom rättskälleläran i vilken lagstiftning och prejudikat har en given auktoritet, följt av förarbete och juridisk litteratur som verkar vägledande och beskrivande.⁹

Den inledande delen av uppsatsen har ett deskriptivt syfte och avser att fastställa gällande rätt vilket utförs med en enligt metoden *de lege lata*-argumentation.¹⁰ Vid besvarandet av den första frågeställningen studeras i första hand förarbetet till den generella ränteavdragsbegränsningsregeln, prop. 2017/18:245 - *Nya skatteregler för företagssektorn*, med stöd av artiklar från Svensk skattetidning och Skattenytt. Förarbeten har sin ursprungliga auktoritet utifrån lagstiftarens ändamål med lagstiftningen och tillmäts större auktoritet genom domstolarnas praxis. Eftersom lagstiftningen trädde i kraft vid årsskiftet finns av naturliga skäl inga prejudikat som behandlar tillämpningen av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln.¹¹ Med hänsyn till att den juridiska litteraturen inom området är begränsad har remissinstansernas yttrande till förarbetet analyserats för att få en balanserad syn på hur regelverket påverkar koncerners ränteavdragsrätt. Remissvaren har även använts i syfte att undersöka vilka delar av regelverket som kan kritiseras och utformas annorlunda. Det är främst yttrande från Näringslivets skattedelegation, Sveriges advokatsamfund och FAR som studerats.

Med anledning av att den skatterättsliga neutralitetsprincipen inte är lagreglerad används doktrin för att presentera principens funktion och innehåll. Det är i huvudsak juridisk litteratur från Lodin, Gunnarsson och Persson Österman som studerats för att få en samlad och heltäckande bild av den betydelse principen har i svensk beskattningsrätt. Doktrin från andra författare har också behandlats för att lyfta fram särskilda argument och uppfattningar om hur neutralitetsprincipen ska tillämpas samt vilken auktoritet den har. I denna del av uppsatsen har även förarbete och regeringsskrivelser använts för att undersöka i vilken grad lagstiftaren vid utformning av skattelagstiftning beaktat neutralitetsprincipen avseende valet att bedriva verksamhet i ett eller flera företag. Enligt Jan Kleineman tillför doktrinen rättsdogmatiken en viktig funktion vid sidan av lagstiftning, förarbete och rättspraxis då den på ett lättillgängligt sätt beskriver rättsläget och samtidigt är den rättskälla som kan kritisera lagstiftning och

⁹ Korling och Zamboni (2013) s. 21.

¹⁰ Ibid. s. 36.

¹¹ Kleineman, Till frågan om rättsvetenskapen som omedelbart verkande rättskälla, JT 1994-95 s. 621.

prejudikat. Doktrinen är således ett instrument med andra egenskaper än övriga rättskällor och kan ses som ett sammanhållande ”kitt” mellan dessa då den utan formell auktoritet kan med stöd av ändamålsenliga argument vara en bidragande del av rättsutvecklingen.¹²

I uppsatsens andra del övergår den rättsdogmatiska metoden till en kritisk rättsdogmatisk metod och besvarar frågeställningarna normativt utifrån *hur rättsläget bör vara* och då företrädesvis med en *de lege ferenda*-argumentation i syfte att påpeka bristerna i det nuvarande rättsläget och lyfta fram på vilket sätt regelverket kring den generella ränteavdragsbegränsningsregeln kan vara otillfredsställande utifrån neutralitetsprincipen.¹³ Med stöd av remissinstansernas yttrande till förarbetet, direktivet mot skatteundandragandens artikel 4 med tillhörande skäl och BEPS åtgärds punkt 4 redogörs för alternativa lösningar och hur dessa kan påverka neutraliteten i skattesystemet vid tillämpningen av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln.

Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln har införts mot bakgrund av direktivet mot skatteundandragande, vilket innebär att vid sidan av den rättsdogmatiska metoden måste även den EU-rättsliga metoden beaktas. Direktiv är en bindande rättsakt utfärdad och antagen av EU som, inom viss tidsfrist, ska implementeras i medlemsstaternas rättsordning. Medlemsstaterna får självt besluta tillvägagångssättet för genomförandet, det är ändamålet med direktivet som ska uppnås.¹⁴ Av EU-rättsligt material behandlar uppsatsen endast direktivet mot skatteundandraganden.

OECD:s BEPS-projekt med tillhörande åtgärds punkter är inte att betrakta som rättskällor men har tjänat som ett vägledande instrument på både EU-rättsligt och nationell nivå vid införandet av ränteavdragsbegränsningsreglerna och är av den anledning intressant att analysera.¹⁵

1.5 Forskningsläge

Att analysera lagstiftning utifrån neutralitetsprincipen är ett vedertaget tillvägagångssätt vid forskning inom beskattningsrätten och har utförts mot flertalet av inkomstskattelagens bestämmelser och regelsystem.¹⁶ Med hänsyn till att den generella

¹² Korling och Zamboni (2013) s. 33.

¹³ Ibid. s. 36.

¹⁴ Bergström och Hettne (2014) s. 34.

¹⁵ Se prop. 2017/18:245 s. 1 och direktivet mot skatteundandraganden skäl 2 och 3.

¹⁶ Persson Österman (1997) s. 31. Persson Österman hänvisar till hur andra forskare använt principen vid forskning inom skatterätten.

ränteavdragsbegränsningsregeln trädde i kraft 1 januari 2019 och att en motsvarighet till regelverket inte tidigare existerat är den juridiska litteraturen inom området begränsad. Det är främst artiklar i Skattenytt och Svensk skattetidning som behandlar regelverket, dock inte ur ett neutralitetsperspektiv. Mot bakgrund av att det finns få vetenskapliga artiklar som berör ämnet har min ambition varit att inkludera all relevant litteratur i förevarande uppsats.

1.6 Disposition

Uppsatsen inleds med två deskriptiva kapitel. I kapitel två fastställs vilken betydelse den skatterättsliga neutralitetsprincipen har inom svensk beskattningsrätt och hur lagstiftaren och doktrinen förhåller sig till principen. I kapitlet tre beskrivs tillämpningsområdet för den generella ränteavdragsbegränsningsregeln och vilka utjämningsmöjligheter regeln ger företag som ingår i en koncern, följt av remissinstansernas synpunkter. Kapitlet innehåller även en övergripande redogörelse för koncernbidragssystemet, ett system som påverkar beräkningen av ett koncernföretags avdrag för negativa räntenetton. Vidare i kapitel fyra utförs en analys som med stöd av exempel lyfter fram hur den generella ränteavdragsbegränsningsregeln förhåller sig till neutralitetsprincipen. I kapitel fem presenteras de gruppundantag som den svenska lagstiftaren valde att inte införa samt en beskrivning av remissinstansernas förslag på hur regelverket kan utformas i syfte att upprätthålla neutraliteten i skattesystemet. Kapitlet analyserar även vilka konsekvenser gruppreglerna och remissinstansernas förslag får på de exempel som används i kapitel fyra samtidigt som författaren löpande diskuterar alternativens för- och nackdelar utifrån ett neutralitetsperspektiv. Sammanfattande slutsatser presenteras i kapitel sex.

2. Neutralitetsprincipen

2.1 God skattelagstiftning

En skatt införs normalt inte endast av statsfinansiella skäl utan har även andra bakomliggande motiv, som exempelvis fördelningspolitiska, sysselsättnings- eller konjunkturmässiga och konsumtionsstyrande, olika syften som påverkar lagstiftningens utformning. Av utformningen får beskattningen flera effekter. Resultatet av en fulländad utformning är lagstiftning som uppnår de önskvärda effekter som eftersträvas samtidigt som oönskade bieffekter uteblir.¹⁷

En god och välfungerande skattelagstiftning kännetecknas av att flera kriterier och allmänna principer är uppfyllda och tas i beaktning. Redan år 1776 presenterade Adam Smith fyra principer som grund till all beskattning *equality, certainty and not arbitrary, convenience, economy in collection*.¹⁸ Principer som än idag är användbara och i doktrin, från b.la. Lodin, har det framförts ytterligare allmänna kriterier som bör tillmätas betydelse vid utformningen av skattelagstiftning.¹⁹

Enligt Lodin kan en skattelagstiftning klassificeras som god om den uppfyller fem kriterier, varav den första är kravet på effektivitet som ger uttryck för att en skatt genom sin utformning effektivt ska uppnå sitt primärmål.²⁰ En ineffektiv skatt kan skapa oönskade beteenden som är motstridiga till det mål lagstiftningen avser att säkerställa och kan till och med förorsaka statsfinansiella förluster. För att skattesystemet i längden ska vara hållbart och fungerande krävs vid sidan av effektivitet dessutom att lagstiftningen är legitim och för medborgarna adekvat i förhållande till det ingrepp den innebär. Bristande legitimitet innebär ett minskat förtroende för skattesystemet och en ovilja att vara lojal mot systemet om skatten uppfattas som orättvis.²¹ Utformningen bör även, utifrån lagstiftningens syfte, vara praktisk enkel att tillämpa för berörda skattesubjekt. Kravet på enkelhet har ett nära samband med kravet på

¹⁷ Lodin, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, SN 2007, s. 477.

¹⁸ Lodin, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, SN 2007, s. 477 som hänvisar till Smith (1776) s. 349 ff.

¹⁹ Lodin, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, SN 2007, s. 477.

²⁰ Ibid. s. 478.

²¹ Ibid. s. 481.

proportionalitet som ger uttryck för att det ska råda en balans mellan den skatteadministrativa bördan och skattebelastningen.²² Ett ytterligare kriterium är lagstiftningens förutsebarhet. Den skattskyldige måste kunna förutse effekterna av sitt handlande och är en grundläggande faktor för att en skatt kan anses som legitim och rättssäker. Lagstiftningen bör av den anledningen utformas klar och precis och inte ge utrymme för tolknings- eller bedömningssvårigheter.²³ Vidare följer ett krav på kontrollerbarhet, en skatt ska vara lätt att kontrollera och svår att undgå. En skatt som enkelt kan undgås sänker skattemoralen och i förlängningen skadar skattesystemets legitimitet.²⁴

Enligt Lodin bör en lagstiftning dessutom utformas likformig och neutral. En skatt ska behandla lika fall lika och skattesystemet ska vara neutralt i förhållande till den skattskyldiges val och handlingsalternativ. Den sistnämnda målsättningen är ett uttryck för den skatterättsliga neutralitetsprincipen.²⁵

2.2 Allmänt om principen

Innebörden av den skatterättsliga neutralitetsprincipen är att den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ inte ska styras av beskattning. Skattereglers utformning ska vara neutrala och endast i begränsad omfattning påverka den skattskyldiges val.²⁶ Principen är inte lagreglerad utan inducerad dvs. den framkommer genom systematiken inom vissa delar av skattesystemet och kan beskrivas som summan av en sammanläsning av förarbeten och ett flertal lagrum.²⁷ I ett neutralt skattesystem har olika handlingsalternativ samma inbördes värderelation såväl före som efter skatt.²⁸ Ur ett företags perspektiv bör beskattningen vara neutral i förhållande till framförallt val av finansieringsform och verksamhetsform, dvs. valet av att bedriva verksamheten i enskild firma, handelsbolag, aktiebolag eller i en koncern.²⁹

²² Lodin, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, SN 2007, s. 481.

²³ *Ibid.* s. 482.

²⁴ *Ibid.* s. 483.

²⁵ *Ibid.* s. 483.

²⁶ Rabe och Hellenius (2011) s. 47 och prop. 1989/90:110 se b.la. s. 1, 302 och 316.

²⁷ Pahlsson (2007) s. 32.

²⁸ Tikka, *Om principer vid tolkningen av skattelag*, SN 2004 s. 660.

²⁹ Gunnarsson (1995) s. 141, Rabe och Hellenius (2011) s. 48 och Mutén (1968) s. 21.

Neutralitetsprincipen har haft en stor betydelse på utformningen av vissa delar av skattesystemet och används ofta i förarbeten för att motivera olika regler och system.³⁰ Regeringsrätten har även vid flertalet tillfällen tillmätt principen särskild betydelse vid tolkning och tillämpning av skatteregler.³¹ Principens teoretiska grund kan främst härledas från de nationalekonomiska teorier som innebär att effektivast resursallokering uppnås om marknaden i så liten utsträckning som möjligt påverkas av skatteregler. Det är således ett önskemål om effektivitet som neutraliteten motiveras utifrån. I den skatterättsliga litteraturen har det även framförts argument om att principen har ett samband med likformighetsprincipen eller kravet på likformighet i beskattningen.³² Det är i modern skatteteori dock inget tvivel om att neutralitetsprincipen har en nationalekonomisk grund.³³

2.3 Neutralitetens teoretiska grund

Tanken om ett neutralt skattesystem vilar på ekonomiska teorier som utgår från idén att människan i sitt val handlar ekonomiskt rationellt och att ett ökat opåverkat ekonomiskt handlade resulterar i högre välfärd genom högre effektivitet i samhällsekonomin.³⁴ Innebörden av denna enkla abstraktion kan dock uppfattas som mångtydig.³⁵ Neutralitet kan relateras till en stor mängd ekonomiskt handlade och en abstrakt definition är av den anledningen föga vägledande.³⁶

Med effektivitet menas enligt den nationalekonomiska teorin att produktionsresurser allokeras på det sätt som resulterar i att dessa resurser utnyttjas maximalt. Detta önskemål anses enligt teorierna om optimal beskattning dessutom utgå från att utformningen av reglerna i ett skattesystem är neutrala i förhållande till olika ekonomiska handlingsalternativ.³⁷

Vid fastställandet om vad som avses med neutralitet i ett skattemässigt sammanhang ska det klargöras att neutralitetsbegreppet kan ha olika betydelser beroende på vilken nivå den granskas

³⁰ Pahlsson (2003) s. 62.

³¹ Se RÅ 1995 ref. 83.

³² Persson Österman (1997) s. 31.

³³ Pahlsson (2007) s. 32 f.

³⁴ Gunnarsson (1995) s. 138 f. och Persson Österman (1997) s. 33.

³⁵ Persson Österman (1997) s. 33.

³⁶ Gunnarsson (1995) s. 135.

³⁷ Pahlsson (2003) s. 20 f.

och relateras utifrån.³⁸ Med inspiration av nationalekonomin menar Persson Österman att grundläggande skatteneutralitet eftersträvas på två nivåer i samhällsekonomin, mikro- och makronivå.³⁹ Den förstnämnda avser neutralitet i förhållanden till de enskilda skattesubjekten och utgår från den klassiska neutralitetsnormen om att enskilda aktörers handlingar inte ska påverkas av olika skattemässiga utfall. Exempelvis bör ett aktiebolag som ingår i en koncern och ett singelbolag, dvs. ett enskilt aktiebolag, beskattas på samma sätt.⁴⁰ Med makroneutralitet avses en målsättning om att minimera effektivitetsförlusterna i den totala samhällsekonomin och kan ses som mer omfattande och övergripande än mikroneutralitet. Till denna neutralitet hör t.ex. frågan om vilken nivå skattesatsen ska ha.⁴¹

Mikroneutralitetens huvudsakliga mål är att åstadkomma makroneutralitet och det råder ett naturligt samband mellan aktörers handlande på mikronivå med de samhälleliga konsekvenserna på makronivå.⁴² Om förmånliga skatteåtgärder endast är tillämpliga på en typ av företagsform, exempelvis aktiebolag, föreligger ofullständig mikroneutralitet som i sin tur skapar bristande effektivitet på makronivå. Mikroneutralitet strävar således att behandla olika rättsliga handlingsvägar som i princip har samma realekonomiska mål skatterettsligt lika.⁴³ I detta sammanhang utgör neutralitet ett verktyg för att konkurrens och ekonomisk tillväxt ska upprätthållas i den marknadsekonomiska ordningen.⁴⁴ Genom att minska snedvridningar i skattesystemet på mikronivå ökas individens utrymme för fria val samtidigt som effektiviteten i samhällsekonomin som helhet höjs.⁴⁵ När individens beslut inte påverkas av skattesystemets utformning uppnås en optimal fördelning av resurserna mellan olika områden i samhällsekonomin, vilket innebär en optimal resursallokering.⁴⁶

Att tolka skattemässig neutralitet utifrån detta samhällsekonomiska synsätt har dock kritiserats som outvecklad och som skäl anger Gunnarsson att ”med hänsyn till att de ekonomiska neutralitetsbegreppen inte emanerar ur någon specifik skattepolitikens målföreställning utan fogar sig efter den marknadsekonomiska ordningen, är avsaknaden av en värdebas för en neutral

³⁸ Gunnarsson (1995) s. 135 och Persson Österman (1997) s. 33.

³⁹ Persson Österman (1997) s. 29 f. och Lodin m.fl. (2017) s. 48.

⁴⁰ Persson Österman (1997) s. 29.

⁴¹ Gunnarsson (1995) s. 135 och Persson Österman (1997) s. 29.

⁴² Persson Österman (1997) s. 30.

⁴³ Ibid. s. 30.

⁴⁴ Gunnarsson (1995) s. 135.

⁴⁵ Gunnarsson, *Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik?* SN 1998, s. 552 och Persson Österman (1997) s. 35.

⁴⁶ Gunnarsson (1995) s. 138 f.

skattefördelning i politisk och etisk mening helt naturlig, eftersom värderingar ersätts med marknadsmekanismer som framstår som objektiva sanningar”.⁴⁷ Även om samhällseffektiviteten uppenbart påverkas av skatter finns det inga skattesystem som inte snedvrider vad som betraktas som effektiv resursallokering och det är omöjligt att avgöra den egentliga effekten av beskattningen eftersom allmänna neutralitetsanalyser knappast är exakta och några slutsatser kan därmed inte med säkerhet dras.⁴⁸ Denna brist på kunskap medför följaktligen svårigheter att definiera ett normativt idealt skattesystem.⁴⁹

Detta ska inte tolkas som om skattepolitikens neutralitetsmål inte förekommer eller är onödiga. Trots vagheter i den ekonomiskt teoretiska förankringen kvarstår neutraliteten i skattesystemet och kan inte ignoreras.⁵⁰ Faktum är att politiska värderingar till väsentlig del styr beskattningens utformning och med synsättet att skatterätten inte är verkningbaserad utan värde- och ändamålsorienterad är det enligt en del skatteteoretiker, b.la. Wagner, nödvändigt att omvandla ekonomisk teori till skattepolitik.⁵¹ Det gäller således att definiera hur de ekonomiska teorierna om skatternas snedvridande verkningar ska beaktas vid frågan hur en neutral beskattning ska utformas.⁵² Avslutningsvis menar Gunnarsson att det i teorin är omöjligt att konstruera ett skattesystem ”som uppfyller samtliga kriterier för en i ekonomisk mening optimal beskattning”.⁵³

Till den ekonomiska teorin tillhör även grunduppfattningen om att individen handlar ekonomiskt rationellt. Vinstmaximering får av den anledningen antas vara den dominerande målsättningen och utgångspunkten för ett företags ekonomiskt handlade och beslutfattande.⁵⁴ Enligt Persson Österman är det, utifrån den teoretiska uppfattningen om individen som nyttomaximerande, omöjligt att ett skattesystem kan anses vara neutralt om skattebasen är kopplad till ekonomiskt handlade, insikten om att ”varje skatt som bygger på transaktioner och ingående av olika avtal är oneutralt” menar han är fundamentalt viktig.⁵⁵

⁴⁷ Gunnarsson (1995) s. 137 och Gunnarsson, *Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik?* SN 1998, s. 552.

⁴⁸ Persson Österman (1997) s. 39-46 och s. 51.

⁴⁹ Persson Österman (1997) s. 45.

⁵⁰ Gunnarsson, *Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik?* SN 1998, s. 552.

⁵¹ Gunnarsson (1995) s. 137 som hänvisar till Franz Wagner (1992) s. 7.

⁵² Gunnarsson, *Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik?* SN 1998, s. 552.

⁵³ Gunnarsson (1995) s. 137.

⁵⁴ *Ibid.* s. 135.

⁵⁵ Persson Österman (1997) s. 39.

Det är mot denna bakgrund i ekonomisk argumentation som neutralitetsprincipen har en särskild betydelse i skatterätten.⁵⁶

2.4 Sambandet mellan neutralitet och likformighet

Förutom att skatteregler inte ska påverkas den skattskyldiges val uttrycker neutralitetsprincipen dessutom att handlingsalternativ som är ekonomiskt likvärdiga före skatt också bör vara det efter skatt.⁵⁷ Denna del av neutralitetsprincipen har ett nära samband likformighetsprincipen när det gäller utformningen av skatteregler.⁵⁸ Likformighetsprincipen är en allmän rättvis princip som innebär att lika fall ska bedömas lika och syftar till att undvika diskriminerande behandling genom att så långt som möjligt beskatta likartade fall på likartat sätt.⁵⁹

Det nära sambandet framkommer även i bl.a. SOU 1991:100 med titeln ”Neutral företagsbeskattning” i vilken utredarna använder neutralitet och likformighet om varannan utan någon vidare förklaring vad som avses med respektive begrepp och kan av den anledningen tolkas som att man syftar till samma norm.⁶⁰

Det föreligger dock skillnader mellan principerna och i ett ofta återopande uttalanden från Mutén tydliggörs vad för typ av diskriminering som avses med respektive norm.⁶¹ Med likformighet ”bör man främst av rättviseskäl undvika en diskriminerande behandling av vissa skattskyldiga”. Neutralitetsnormen syftar till att undvika diskriminerande behandling ”som gör före skatt sinsemellan likvärdiga ekonomiska handlingsvägar olikvärdiga efter skatt och därmed påverkar individernas ekonomiska planering”.⁶²

Eftersom en bristande neutralitet kan leda till en olikformig beskattning som i sin tur kan skada förtroendet för skattesystemet kan man, vid sidan av samhällsekonomiska skäl, även motivera neutralitet i beskattningen utifrån rättviseskäl.⁶³ Likformighet kan ses som ett verktyg för att

⁵⁶ Dahlberg, *Om principer vid tolkning av skattelag*, SN 2004 s. 664.

⁵⁷ Lodin m.fl. (2017) s. 48.

⁵⁸ Melz (1986) s. 38.

⁵⁹ Lodin m.fl. (2017) s. 47.

⁶⁰ SOU 1991:100 s. 92-97.

⁶¹ Gunnarsson, *Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik?* SN 1998, s. 554.

⁶² Mutén (1966) s. 3.

⁶³ Melz (1986) s. 38 och Lodin m.fl. (2017) s. 48.

uppnå neutralitet i skattesystemet och när neutralitetsprincipen utläses gemensamt med likformighetsprincipen får neutralitetskravet en märkbar rättviseprägel.⁶⁴ Denna innebörd av neutralitet, att beskatta liknade företeelser på samma sätt, kallas enligt Persson Österman ibland för likformighetsnormen. Ett skattesystem som avviker från denna norm och således brister i neutraliteten skapar valmöjligheter för den skattskyldige.⁶⁵ Med bakgrund i att individen handlar ekonomiskt rationellt och agerar nyttomaximerande väljer den skattskyldige i allmänhet det handlingsalternativ som är mest ekonomiskt förmånligt och då i skattehänseende det alternativ som medför lägst skattebelastning.⁶⁶ Detta skapar en potentiellt negativ situation som vare sig av samhällsekonomiska- eller rättviseskäl är önskvärda och genom att undanröja sådana valmöjligheter minskas resursallokering till skatteplanering.⁶⁷ Persson Östermans uppfattning är att ett neutralt skattesystem ska reducera den skattskyldiges valmöjligheter och därmed bör likformighet i beskattningen framhållas som en del av neutraliteten.⁶⁸

I Lodins beskrivning av neutral koncernbeskattning använder han neutralitetsnormen direkt som en likabehandlingsprincip för att avgöra om singelbolag och koncerner kan betraktas som lika.⁶⁹ Gunnarson menar, med hänvisning till Muténs och Lodins uttalanden, att det således inte föreligger någon tydlig skiljelinje mellan begreppen neutralitet, likformighet och likabehandling.⁷⁰ Avseende skillnaden mellan likabehandling och likformighet är Gunnarssons av uppfattningen att sistnämnda används mer som en tolkningsnorm ”för neutralitetsändamål i beskattning”, och likabehandling mer som en målsättning för hur skatteregler ska tillämpas utifrån en rättvisesynpunkt, dvs. utan hänsyn till underliggande syfte.⁷¹

Till skillnad från neutralitetsprincipen framkommer likformighetsprincipen i lagtext, av 1:9 § RF framgår att ”domstolar samt förvaltningsmyndigheter [...] ska i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen samt iakttaga saklighet och opartiskhet”. Skatteverket och förvaltningsdomstolarna kan därav tillämpa principen men svårigheten är att avgöra vilka fall

⁶⁴ Pahlsson (2007) s. 32 ff. och Lodin m.fl. (2017) s. 48.

⁶⁵ Persson Österman (1997) s. 49.

⁶⁶ Tjernberg (1999) s. 70 och Persson Österman (1997) s. 51.

⁶⁷ Persson Österman (1997) s. 49 och Melz (1986) s. 38. I detta sammanhang avses skatteplanering som inte av systemet är sanktionerat.

⁶⁸ Persson Österman (1997) s. 50.

⁶⁹ Lodin (1973) s. 32.

⁷⁰ Gunnarsson, *Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik?* SN 1998, s. 554.

⁷¹ *Ibid.* s. 554.

som är lika. Med stöd i den skatterättsliga litteraturen anser Persson Österman att likformighet har en rättslig normativ betydelse och kan därmed utgöra tolkningsstöd i rättstillämpningen.⁷²

2.5 Neutralitetsprincipens betydelse

Neutralitetsprincipen har en avgörande betydelse i den skattepolitiska argumentationen och för utformningen av skattesystemet, och kan enligt Pålsson närmst beskrivas som ett uttryck för en målsättning om ett neutralt skattesystem.⁷³ Denna uppfattning delas av Dahlberg som menar att principen är ”knappast en allmän rättsgrundsats” utan tanken om att skattereglers utformning inte ska påverka den skattskyldiges val bör betraktas som ett särskilt mål som lagstiftningen ska uppfylla och av den anledningen är normens rätta beteckning inte en princip utan snarare ett ”mål”.⁷⁴

Principen har till sitt innehåll ansetts vara vag och i förarbetsuttalande anges att neutralitetsbegreppet är oklart och omtvistat.⁷⁵ I doktrin har det diskuterats om det överhuvudtaget existerar en enhetlig neutralitetsprincip samt att den förekommer i många olika sammanhang.⁷⁶ Enligt Mattsson har begreppet i den skattepolitiska diskussionen en så hög abstraktionsnivå att endast talaren själv förstår dess innebörd och en försiktighet vid användningen av neutralitetsargument har åberopats från flera håll.⁷⁷

Trots sin något obestämda innebörd genomsyras det svenska skattesystemet av neutralitetsprincipen, men inte fullständigt då man stundtals gjort medvetna avsteg från principen.⁷⁸ I fall när andra samhällsekonomiska överväganden och andra övergripande beskattningsprinciper bedömts ha högre dignitet eller väga tyngre än strävan av neutralitet i beskattningen har skatter använts som styrmedel för att förändra skattskyldigas beteenden och principen har fått stå åt sidan.⁷⁹ Principen kan sålunda ha en underordnad ställning i förhållande till andra, vad lagstiftaren anser, mer betydelsefulla finanspolitiska skäl eller normer när dessa

⁷² Persson Österman (1997) s. 31.

⁷³ Pålsson (2007) s. 32 och Tikka, *Om principer vid tolkningen av skattelag*, SN 2004 s. 660. I skattereformen 1990, prop.1989/90:110, var en av de huvudsakliga målsättningarna att åstadkomma ökad neutralitet.

⁷⁴ Dahlberg, *Om principer vid tolkning av skattelag*, SN 2004 s. 664 f.

⁷⁵ SOU 2008:80 s. 160 och Dahlberg, *Om principer vid tolkning av skattelag*, SN 2004 s. 664.

⁷⁶ Kellgren (2005) s. 169 f. och Mattsson, *Vadan och varthän? Några skattepolitiska funderingar*, SN 1992 s. 637.

⁷⁷ Mattsson (1988) s. 88 och Tjernberg (1999) s. 69.

⁷⁸ Rabe och Hellenius (2011) s. 47.

⁷⁹ Tjernberg (2004) s. 33 f. och Rabe och Hellenius (2011) s. 47 f.

anses öka samhällseffektiviteten i större utsträckning än neutralitet i beskattningen.⁸⁰ Neutralitetskravet får därför inte missförstås som en exklusiv högsta norm.⁸¹

Avsteg ska dock vara välmotiverade och inför en lag- eller systemändring som påverkar neutraliteten bör goda skäl anföras för att minimera riskerna av ineffektivitetsskapade snedvridningar.⁸² Lagstiftaren måste således noggrant väga de sociala och ekonomiska fördelarna som ändringen kan antas medföra mot de negativa neutralitetsbrister som eventuellt uppstår.⁸³ Denna avvägning kan vara svår att utföra och regelutformning som åsidosätter neutralitetsnormen i syfte att uppnå en bättre samhällsekonomisk effektivitet bör inte genomföras om man inte med säkerhet verkligen uppnår regelutformningens avsedda effekt.⁸⁴ Det är främst generella regler som främjar neutralitet medan särregleringar har större tendens att medföra snedvridningar.⁸⁵

Enligt Rabe och Hellenius torde principen tjäna sitt främsta syfte i detaljutformningen av skatteregler, något som talar för att vissa andra skatterättsliga principer tillmäts större betydelse.⁸⁶ Persson Österman menar å andra sidan att neutralitetsargument främst används normativt i den skattepolitiska debatten, dvs. som ett ”stöd för åberopandet av den ena eller den andra lösningen på ett problem”.⁸⁷ Enligt Tjernberg ska absolut neutralitet inte agera styrande för beskattningens utformning.⁸⁸ Ett synsätt som delas av Lodin som uttrycker att neutralitetsnormen inte utgör någon ”primärmålsättning för skattesystemets utformning utan dess roll är reducerad till en teknisk målsättning för primärmålsättningens genomförande”.⁸⁹

En allt för långtgående neutralitetssträvan kan leda till att skattereglernas utformning blir tekniskt komplicerade och i vissa fall måste denna strävan ges upp för att reglerna i praktiken ska vara tillämpningsbara. Ett skattesystem med fullständig neutralitet hade medfört att man blivit beskattad för sin egen arbetsinsats när man t.ex. klipper sin egen gräsmatta. Tjänsten kan köpas på marknaden och genom att utföra arbetet själv blir det en inbesparing på levnadskostnaderna.

⁸⁰ Rabe och Hellenius (2011) s. 48.

⁸¹ Mutén (1959) s. 119.

⁸² Kellgren (2005) s. 177 och Mutén (1959) s. 120.

⁸³ Kellgren (2005) s. 177.

⁸⁴ Persson Österman (1997) s. 48. Se avsnitt 2.3 angående att det är svårt att mäta samhällsekonomisk effektivitet.

⁸⁵ Lodin, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, SN 2007, s. 483.

⁸⁶ Rabe och Hellenius (2011) s. s 48.

⁸⁷ Persson Österman (1997) s. 31.

⁸⁸ Tjernberg (1999) s. 59.

⁸⁹ Lodin (1973) s. 30.

Valet mellan att köpa tjänsten eller att utföra det själv leder således till en bristande neutralitet. Exemplet är dock inte praktiskt genomförbart men visar konsekvenserna och svårigheterna av ett beskattningssystem med full neutral effekt.⁹⁰ Pålsson hävdar att fullständig neutralitet är en orimlig förhoppning då det endast kan anses föreligga när all skatteplanering har upphört, vilket knappast kan förväntas ske.⁹¹ Med anledning av att beskattningssystemet medfört komplexa och svåröverskådliga regler kan det ifrågasättas om absolut neutralitet är önskvärt. Ett enkelt system med vissa uppenbara neutralitetsbrister kan vara att föredra med hänsyn till att systemet ska vara begripligt och förutsägbart för den skattskyldige, t.ex. avseende deklaraionsarbete, och inte allt för svårtillämpad för rättsutövare och lagtillämpare.⁹²

2.6 Val av företags- och verksamhetsform

Inom företagsbeskattningens område uttrycker neutralitetsprincipen b.l.a. att skattereglernas utformning inte ska påverka den skattskyldiges val av företagsform.⁹³ Valet av att bedriva verksamheten i en enskild firma, handelsbolag eller aktiebolag ska inte styras av beskattningen och i samband med den stora skattereformen i början av 1990-talet genomfördes lagändringar som neutraliserade företagsbeskattningen i allmänhet och valet av företagsform i synnerhet.⁹⁴ Målsättningen var att för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag skapa regler som bättre överensstämde med hur företagare som bedrev sin rörelse i aktiebolagsform blev skattemässigt behandlade.⁹⁵

Ett annat sätt att bedriva verksamhet är genom en sammanslutning av flera aktiebolag, en s.k. koncern. Inom svensk skatterätt betraktas inte en koncern som ett skattesubjekt utan varje i koncernen ingående bolag utgör en självständig enhet som redovisar sitt ekonomiska resultat separat från övriga koncernbolag och beskattas autonomt.⁹⁶ Inom koncernbeskattningen har man sedan KL:s tillkomst 1928 haft som målsättning att en koncern inte ska drabbas av vare sig högre eller lägre skattebelastning pga. den valda organisationsformen, jämfört med om

⁹⁰ Lodin m.fl. (2017) s. 48 f. och Persson Österman (1997) s. 46.

⁹¹ Pålsson (2003) s. 62.

⁹² Persson Österman (1997) s. 52.

⁹³ Rabe och Hellenius (2011) s. 47 och Mutén (1968) s. 21.

⁹⁴ Prop. 1989/90:110 och prop. 1993/94:50.

⁹⁵ Se prop. 1993/94:50 s. 170 f. och Mattsson, *Vadan och varhän? Några skattepolitiska funderingar*, SN 1992 s. 638. B.l.a. infördes möjligheter till positiv räntefördelning, ökning av expensionsmedel och avdrag för avsättning till periodiseringsfonder.

⁹⁶ 14:10 § IL. och Lodin m.fl. (2017) s. 428.

verksamheten hade bedrivits inom ett och samma bolag.⁹⁷ Beskattningen bör utformas neutralt så att resultat blir detsamma oberoende av valet av verksamhets- eller organisationsform.⁹⁸ I skattelagstiftningen finns flertalet särregleringar som gäller för företag som ingår i en koncern. En del av reglerna existerar och är utformade för att skapa neutralitet mellan olika sätt att organisera sin näringsverksamhet och syftar till att likställa koncerner med singelbolag i skattemässigt hänseende. Ett exempel på sådan typ av lagstiftning är koncernbidragsrätten som ger möjligheten till fullständig resultatutjämnning inom en helägd koncern.⁹⁹ Neutralitetsprincipen har således haft en stor betydelse på denna del av företagsbeskattningen och departementschefens uttalande i förarbetet 1953:28 ger ett tydligt uttryck för principen:

”I skattelagstiftningen har i princip intagits den ståndpunkten, att när fråga är om moder- och dotterbolag i egentlig mening, skattebelastningen bör för koncernen och dess delägare ej bli större än om bolagen varit sammanslagna till ett bolag. Det har, med andra ord, ansetts saknas anledning att utkräva en sammanlagd större skatt endast av det skälet, att verksamheten av organisatoriska skäl fördelats på moder- och dotterföretag”.¹⁰⁰

Det ska dock uppmärksammas att det inte alltid skatterättsligt negativt att dela upp verksamheten på flera bolag. Det kan i flera fall vara gynnsamt och av den anledningen har det från lagstiftarens håll varit nödvändigt att ingripa med spärregler som förhindrar koncernbolag att uppnå skattemässigt oacceptabla fördelar.¹⁰¹ 2009 och 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler är exempel på sådan lagstiftning.

Sammanfattningsvis är det svårt att utforma regler som skattemässigt behandlar verksamhet i en koncern på samma sätt som om verksamheten fanns i ett och samma bolag, och det är nästintill omöjligt att ange hur reglerna ska utformas för att neutralitetkravet ska anses vara uppfyllt.¹⁰²

⁹⁷ Se Anders Örnes uttalande i SOU 1926:18 s. 49 och Lodin (1973) s. 30 f.

⁹⁸ Mattsson (1988) s. 107.

⁹⁹ Se kap. 35 IL och Wiman (1991) s. 18 f.

¹⁰⁰ Prop. 1953:28 s. 40.

¹⁰¹ Mattsson (1988) s. 108 och Wiman (1991) s. 20.

¹⁰² Mattsson (1988) s. 107 f.

3. Lagstiftning

3.1 Bakgrund till den generella ränteavdragsbegränsningsregeln

3.1.1 Allmänt

Regleringen om ränteavdragsbegränsningar har sin bakgrund i att ränteutgifter i en näringsverksamhet enligt 16:1 § inkomstskattelag (1991:1229, IL) är avdragsgilla utgifter och ska dras av som kostnad. Fram till år 2009 var det möjligt för företag inom en intressegemenskap att utnyttja ränteavdragsrätten genom att ränteutgifter beviljades avdrag i Sverige samtidigt som motsvarande ränteinkomst beskattades lågt eller inte alls i ett annat land, vilket reducerade det beskattningsbara underlaget i Sverige. Skatteverket beräknade att förfarandet medförde ett skattebortfall på 7 miljarder kronor, ett förfarande som medialt skulle att kallas för ”räntesnurror”.¹⁰³

Skatteplaneringsformen noterades av Skatteverket som i en hemställan till Finansdepartementet uttryckte verkets iakttagelser och behovet av en lagstiftning för att begränsa avdragsrätten för ränteutgifter.¹⁰⁴ Med kritik på bristande lagstiftning från Skatteverkets sida och efter att Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2007 ref. 84 och RÅ 2007 ref. 85 (Industrivärden-domarna) konstaterat att skatteflyktslagen inte var tillämplig på förfarandet införde regeringen år 2009 ränteavdragsbegränsningsregler.¹⁰⁵ År 2013 utvidgades reglernas tillämpningsområde till att omfatta ränteutgifter avseende alla skulder inom en intressegemenskap.¹⁰⁶

Arbetet med att förhindra avancerad skatteplanering och skattebaseroering genom ränteavdrag är även något som skett på ett EU-rättsligt och internationell nivå. Införandet av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln föranleddes av dels direktivet mot skatteundandragande, dels av OECD:s BEPS-rekommendationer i åtgärds punkt 4 avseende ränteavdragsbegränsningar.¹⁰⁷ En generell begränsning av ränteavdrag var även något som Företagsskattekommittén, efter uppdrag från regeringen år 2011, föreslog i sitt slutbetänkande.¹⁰⁸ Den 20 juni 2017 lämnade

¹⁰³ Prop. 2008/09:65 s. 30 f.

¹⁰⁴ Skatteverkets promemoria den 23 juni 2008, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*.

¹⁰⁵ Prop. 2008/09:65 s. 30 ff.

¹⁰⁶ Prop. 2012/13:1.

¹⁰⁷ Prop. 2017/18:245 s. 1.

¹⁰⁸ SOU 2014:40 Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet, avsnitt 5.

Finansdepartementet ett förslag på nya ränteavdragsbegränsningsregler och efter remissbehandlingen överlämnade regeringen en proposition som den 14 juni 2018 antogs av riksdagen.¹⁰⁹

Samtidigt som den generella avdragsbegränsningsregeln antogs modifierade regeringen även 2013 års lagstiftning som enligt förarbetet benämns de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna med anledning av att reglerna endast är tillämpliga på skuldförhållanden inom en intressegemenskap. Den generella begränsningsregeln begränsar däremot ränteutgifter hänförliga till alla skuldförhållanden, både interna och externa.¹¹⁰

3.1.2 OECD och BEPS-rekommendationer

OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) är en organisation som granskar och analyseras sina 36 medlemsländer i syfte att på ett övergripande plan utveckla ekonomin och främja välfärdsutvecklingen inom olika områden.¹¹¹ År 2013 inledde organisationen ett omfattande arbete, inkluderat över 100 jurisdiktioner, som två år senare skulle omfatta 15 rapporter avseende åtgärder för att motverka skattebaseroering och vinstförflyttning, och kallas sammantaget för BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). De rekommenderade åtgärderna är inte bindande för länderna utan innebär en ”god praxisstrategi” och är en minimistandard för att man gemensamt ska utforma lagstiftning som förhindra skatteplanering, eftersom det ofta är olikheter i staters lagstiftning som ger företag möjlighet att reducera det beskattningsbara underlaget.¹¹²

Åtgärds punkt 4 i projektet reglerar internationell skatteplanering med ränteavdrag och presenterar i huvudsak två metoder för hur ett ränteavdrag ska beräknas. Alternativen är att fastställa avdragets storlek utifrån en fast andel, mellan 10-30 procent, av företagets EBIT (Earnings Before Interest and Tax) eller EBITDA (Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization).¹¹³ Beräkningsmetoden kallas för Fixed Ratio Rule och rapporten innehåller ett antal kompletterande åtgärder för att medlemsländerna lättare ska

¹⁰⁹ Prop. 2017/18:245 och Finansdepartementets promemoria Fi2017/02752/S1 - *Nya skatteregler för företagssektorn*.

¹¹⁰ Prop. 2017/18:245.

¹¹¹ OECD:s hemsida, <<http://www.oecd.org/about/whatwedoandhow/>>, hämtad 2018-10-15.

¹¹² Prop. 2017/18:245 s. 61 och 75. Se även BEPS, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2016 Update s. 29.

¹¹³ BEPS, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2016 Update s. 21.

anpassa den rekommenderade regeln till respektive beskattningssystem.¹¹⁴ En av möjligheterna tillåter ett företag inom en koncern att erhålla ett större ränteavdrag än vad EBITDA eller EBIT-regeln medger genom att beakta hela koncernens och företagets EBITDA och externa skuldförhållande, alternativt förhållandet mellan koncernföretagens och koncernens eget kapital och totala tillgångar.¹¹⁵ I rapporten benämns reglerna frekvent för Group Ratio Rule och Equity Escape Rule.

3.1.3 EU

Den 12 juli 2016 antogs direktivet mot skatteundandragande som i stora delar överensstämmer med BEPS-rekommendationerna. Direktivet utgör en minimistandard för att skydda medlemsstaternas bolagsskattebas och innehåller olika undantag och lättnader som medlemsstaterna kan införa.¹¹⁶ Av artikel 4 framgår att medlemsländerna ska införa en ränteavdragsbegränsningsregel som liknar OECD:s Fixed Ratio Rule. Det är fritt om välja mellan resultatmättet EBITDA eller EBIT men avdragsutrymmet får inte överstiga 30 procent.¹¹⁷ Enligt direktivet får en medlemsstat tillåta en företagsgrupp att göra avdrag upp till en beloppsgräns om 3 000 000 euro istället för att använda EBIT eller EBITDA-regeln.¹¹⁸ Ett annat frivilligt moment som direktivet erbjuder är de s.k. gruppregler, Group Ratio Rule och Equity Escape Rule, som OECD har utarbetat inom BEPS-projektet. Reglerna överensstämmer med BEPS-rekommendationer i åtgärds punkt 4 och kan tillsammans med andra undantag och lättnader implementeras i den nationella lagstiftningen som ett tillägg eller integrerad del av det övriga regelverket.¹¹⁹

3.1.4 Företagsskattekommittén

Efter införandet av 2009 års ränteavdragsbegränsningsregler tillkallade regeringen en kommitté med uppdrag att undersöka hur skattesystemet skulle utformas i en strävan att minska den skattemässiga skillnaden mellan finansiering av eget och lånat kapital. Finansdepartementet mottog slutbetänkandet 2014 i vilken FSK föreslog en generell begränsning av avdrag för

¹¹⁴ BEPS, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2016 Update s. 29 ff.

¹¹⁵ Ibid. s. 61.

¹¹⁶ Se direktivet mot skatteundandraganden och prop. 2017/18:245 s. 77 och 84.

¹¹⁷ Direktivet mot skatteundandragande skäl 6 och artikel 4.1.

¹¹⁸ Ibid. artikel 4.3.

¹¹⁹ Se artikel 4.5 och skäl 7 i direktivet mot skatteundandragande

negativt finansnetto samt en sänkning av bolagsskatten.¹²⁰ Utgångspunkterna i förslaget var likabehandling av finansieringsformer, att skattelagstiftning inte ska påverka företags ekonomiska val och att skattelagstiftning ska vara generellt utformad för att förhindra skatteplanering med ränteavdrag.¹²¹

3.2 Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln

3.2.1 Inledning

I samband med införandet av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln modifierades även de riktade reglerna och en ny reglering avseende hybrida mismatchningar infördes i 24 kapitlet IL.¹²² Det finns därmed flera regler som begränsar ränteavdragsrätten och av den anledningen tillämpas den generellt utformade regeln sist. Detta innebär att det är endast eventuella kvarvarande ränteutgifter som inte blivit begränsade av övriga bestämmelser i 24 kap. IL som prövas inom ramen för den generella ränteavdragsbegränsningsregeln.¹²³

Regelverket består av nio paragrafer som är placerat i 24:21-29 §§ IL och omfattar juridiska personer och svenska handelsbolag som enligt 24:21 § IL definieras som ”företag”. Till företag räknas dock inte handelsbolag som endast ägs av fysiska personer och utländska delägarbeskattade juridiska personer som bara har ägs av obegränsat skattskyldiga fysiska personer.¹²⁴

Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln innehåller en huvudregel och en förenklingsregel. Båda reglerna utgår från företags negativa räntenetto som utgörs av skillnaden mellan ränteutgifter som får dras av och ränteinkomster som ska tas upp under beskattningsåret.¹²⁵ Det sker således först en automatisk kvittning mellan negativa och positiva räntenetton för att fastställa hur stor räntekapacitet företaget har och det är avdrag för negativa räntenetto som den generella ränteavdragsbegränsningsregeln begränsar. I huvudregeln fastställs avdragets storlek utifrån en beräkning som baseras på det bokföringsmässiga

¹²⁰ Prop. 2017/18:245 s. 57.

¹²¹ SOU 2014:40 Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet, avsnitt 5.

¹²² Reglerna om hybrida mismatchningar infördes i 24 kap. 15 a–15 e §§ IL och de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. 16–20 §§ IL.

¹²³ Prop. 2017/18:245 s. 146.

¹²⁴ Prop. 2017/18:245 s. 26 och 368.

¹²⁵ 24:23 § IL definierar negativt och positivt räntenetto.

resultatmättet EBITDA som visar resultatet före finansiella poster, skatter samt avskrivningar. Förenklingsregeln är ett alternativ till huvudregeln i vilken negativt räntenetto alltid får dras av upp till en beloppsgräns på 5 miljoner kronor.¹²⁶

Exempel 1:1

Ränteutgifter som ej är begränsade:	- 90
Ränteinkomster:	+ 10
<hr/>	
Negativt räntenetto:	- 80

3.2.2 Huvudregeln

3.2.2.1 Beräkning av avdragsunderlag och avdragsutrymme

Enligt huvudregeln i 24:24 § 1 st. IL får ett enskilt företag dra av ett negativt räntenetto med högst 30 procent av avdragsunderlaget, summan utgör det maximala avdragsutrymme, dvs. företagets största möjliga ränteavdrag. Huvudregeln begränsar således rätten till avdrag enligt 16:1 § IL.

Exempel 1:2

Avdragsunderlag:	200
<hr/>	
Negativt räntenetto:	- 80
Avdragsutrymme:	60 (30 % av 200)
<hr/>	
Kvarstående negativt räntenetto:	- 20

Företaget får i exemplet göra ett maximalt avdrag för negativa räntenetto med 60. Då det negativa räntenettet (80) överstiger avdragsutrymmet medges inte fullt avdrag. Överstigande 20 (80-60) kan inte företaget utnyttja, beloppet rullas vidare till nästa år och utgör ett kvarstående negativt räntenetto.¹²⁷

Avdragsunderlaget utgörs av resultatet av näringsverksamheten före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto, 24:25 § IL. Utgångspunkten för avdragsunderlaget är således 14:21 § IL i vilken resultatet av

¹²⁶ Prop. 2017/18:245 s. 369 f.

¹²⁷ Se exempel 1:4 för tydligare beskrivning av vad kvarstående negativt räntenetto innebär.

näringsverksamheten, överskott eller underskott, beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna. Avdragsunderlaget bestäms därmed utifrån det skattemässiga resultatet och beräknas för varje enskilt företag.¹²⁸ Detta innebär att alla företag i en koncern är tvungna att beräkna avdragsunderlaget var för sig och regelverket erbjuder ingen möjlighet att fastställa avdragsunderlaget eller avdragsutrymmet utifrån en koncerns samlade resultat.

Att det är resultatet före avdragsbegränsning för negativt räntenetto och före avdrag för kvarstående räntenetto innebär att beräkningen ska utgå från att beskattningsårets negativa räntenetto får dras av i sin helhet, resultatet påverkas sedan av att det justeras med inkomster och utgifter som inte ska ingå i ränteavdragsunderlaget.¹²⁹ Justeringarna motsvaras av att resultatet ska ökas med:

- ränteutgifter som inte har begränsat av andra bestämmelser i kapitlet,
- årliga värdeminskingsavdrag,
- avsättning till periodiseringsfond,

och minskas med:

- ränteinkomster,
- överskott från andelar i svenska handelsbolag och utländska delägarbeskattade juridiska personer,
- återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond.

Exempel 1:3

Resultat före avskrivningar, räntor och skattemässiga justeringar:	+ 210
<hr/>	
Avskrivningar:	- 20
Negativt räntenetto:	- 80
Underskott från tidigare år:	- 10
<hr/>	
Bokföringsmässigt resultat:	+ 110

I exemplet är företagets resultat före avskrivningar, räntor och skattemässiga justeringar (bokföringsmässigt EBITDA) 210 och negativt räntenetto 80 (90-10). Det bokföringsmässiga resultatet efter värdeminskingsavdrag och negativt räntenetto är 110 (210-80-20) och är

¹²⁸ Prop. 2017/18:245 s. 370.

¹²⁹ Ibid. 370 f.

utgångspunkten vid beräkningen av avdragsunderlaget (det skattemässiga EBITDA). Det bokföringsmässiga resultatet ska ökas med värdeminskingsavdrag och avdrag för negativt räntenetto för att sedan justeras med skattemässiga justeringar, i detta exempel, underskott från tidigare år. Avdragsunderlaget uppgår därmed till 200 (110+20+80-10).¹³⁰

Exempel 1:4

Avdragsunderlag:	200
Avdragsutrymme:	+ 60
Negativt räntenetto:	- 80
Kvarstående negativt räntenetto:	- 20

Avdragsutrymmet uppgår till 60 (30 % av 200), vilket innebär, som i *Exempel 1:2*, att företaget kan utnyttja hela avdragsutrymmet men får däremot inte fullt avdrag för negativt räntenetto. 20 utgör kvarstående negativt räntenetto och får istället, under vissa förutsättningar, dras av ett senare beskattningsår. Möjligheten att använda ett kvarstående negativt räntenetto är begränsat till en sexårsperiod, 24:26 §, och måste rymmas inom det årets avdragsutrymme efter att det årets negativa räntenetto dragits av. Rätten till kvarstående negativt räntenetto upphör dock vid ägarförändringar som innebär att ett företag får bestämmande inflytande över ett annat företag, om företagen inte tidigare ingick i samma koncern enligt 1:4 § årsredovisningslagen (1995:1554, ÅRL).¹³¹ Detta för att förhindra skattemässig handel med företag med kvarstående negativa räntenetto.¹³²

3.2.2.2 Utjämningsmöjligheter

Vid utformningen av ifrågavarande regelverk har lagstiftaren beaktat neutralitetsprincipen genom att ge företag som kan lämna koncernbidrag mellan varandra två utjämningsmöjligheter. Med koncernbidrag kan koncernföretag fördela avdragsunderlagen och enligt 24:28 § IL kan ett företag kvitta ett negativt räntenetto mot ett annat koncernföretags positiva räntenetto. Syftet med möjligheterna är att uppnå skattemässig neutralitet mellan verksamhet som bedrivs i en koncern eller i ett företag.¹³³

¹³⁰ Exempel 1:3 och 1:4 är tagna från författningskommentarerna till prop. 2017/18:245 s. 371 f.

¹³¹ 24:27 § IL och överensstämmer med artikel 4.6.a i direktivet mot skatteundandraganden.

¹³² Prop. 2017/18:245 s. 135.

¹³³ Ibid. s. 139.

För koncernbidragsrätt måste det föreligga ett starkt ägarsamband mellan företagen och moderbolaget ska äga minst 90 % av andelarna i dotterbolaget.¹³⁴ Koncernbidragsregelverket har införts av neutralitetsskäl och genom att utnyttja rätten att jämna ut skattemässiga under- och överskott i olika företag kan koncernen åstadkomma en liknande resultatberäkning som om verksamheterna bedrivits i ett enskilt företag.¹³⁵

Ett koncernbidrag ska tas upp som en intäkt för mottagaren och dras av som en avdragsgill utgift hos givaren och utgör en del av beräkningen av det skattemässiga resultatet av näringsverksamheten.¹³⁶ Med anledning av att avdragsunderlaget beräknas med utgångspunkt i resultatet av näringsverksamheten ingår koncernbidrag i avdragsunderlaget. Företag kan således använda koncernbidrag för att minska det givande företags avdragsunderlag och öka mottagande företags underlag i motsvarande utsträckning, och därmed uppnås en utjämning och fördelning av avdragsunderlagen inom koncernen.¹³⁷ Storleken av koncernbidraget har ingen skattemässig begränsning vilket innebär att det givande bolaget kan redovisa förlust efter överlämnandet.¹³⁸

Exempel 1:5

X		Y	
Koncernbidrag:	+ 200	Koncernbidrag:	- 200
<hr/>		<hr/>	
Avdragsunderlag:	200 (0)	Avdragsunderlag:	0 (200)
Avskrivningar:	0	Avskrivningar:	- 200
Negativt räntenetto:	- 100	Negativt räntenetto:	0

X och Y har koncernbidragsrätt mellan varandra och i exemplet har Y lämnat ett koncernbidrag på 200 till X vilket innebär en fördelning av avdragsunderlaget inom koncernen. Från att tidigare haft ett avdragsunderlag på 0 får X, efter koncernbidraget, ett avdragsunderlag på 200 och Y:s underlag minskas i motsvarande utsträckning. Storleken på avskrivningar och negativa

¹³⁴ 35:2 § IL.

¹³⁵ Lodin m.fl. (2017) s. 429.

¹³⁶ 35:1 § IL.

¹³⁷ Prop. 2017/18:245 s. 108.

¹³⁸ Lodin m.fl. (2017) s. 430 och prop. 2009/10:194 s. 9 f.

räntenetto påverkas inte av lämnande eller mottagande av koncernbidrag däremot påverkas det slutliga skattemässiga resultatet i båda bolagen och kan skapa över- och underskott.¹³⁹

Vid fastställandet av ett företags räntenetto sker det en automatisk kvittning mellan negativa och positiva räntenetton.¹⁴⁰ För att likställa denna utjämnning med om verksamheten förlagts i en koncern tillåter regelverket i den generella ränteavdragsbegränsningsregeln koncernföretag med ett positivt räntenetto, dvs. när ränteinkomsterna överstiger ränteutgifterna, att dra av ett negativt räntenetto som uppkommit i ett annat företag med högst ett belopp som motsvarar det positiva räntenettet.¹⁴¹ Denna utjämningsmöjlighet gäller inte för ett företags kvarstående negativa räntenetto utan endast för beskattningsårets fastställda negativa räntenetto. Det ska uppmärksammas att det är endast det negativa räntenettet som kan överföras. Det är således företag med positivt räntenetto som gör avdraget, inte företaget med negativt räntenetto.¹⁴²

Exempel 1:6

X		Y	
Positivt räntenetto:	+ 30	Avdragsunderlag:	100
		Negativt räntenetto:	- 30
		Kvarstående räntenetto:	- 30

X och Y har koncernbidragsrätt mellan varandra. I situationen har företagen två alternativ. Antingen kan Y dra av årets negativa räntenetto mot avdragsutrymmet på 30 (30 % av 100). Eller väljer koncernen att X drar av det negativa räntenettet mot det positiva räntenettet samtidigt som Y:s kvarstående negativa räntenetto kan dras av mot avdragsutrymmet 0 (30-30). Det andra alternativet är skattemässigt fördelaktigare och man reducerar det totala beskattningsbara underlaget i båda koncernbolagen med sammanlagt 60 istället för 30 genom att utnyttja det negativa räntenettet i Y mot det positiva räntenettet i X.¹⁴³

¹³⁹ Se vidare i avsnitt 4.2.3 i förevarande uppsats hur ett koncernbidrag påverkar det slutliga skattemässiga resultatet.

¹⁴⁰ Se avsnitt 3.2.1 exempel 1:1.

¹⁴¹ 24:28 § 1L. Utjämningsmöjligheten är förenlig med skäl 7 i direktivet mot skatteundandraganden.

¹⁴² Prop. 2017/18:245 s. 139.

¹⁴³ Exemplet är taget från författningskommentarerna till prop. 2017/18:245 s. 376.

3.2.3 Förenklingsregeln

Istället för att beräkna ränteavdraget utifrån huvudregeln kan företag enligt 24:24 § 2 st. IL tillämpa en på många sätt betydligt enklare och i flesta fall fördelaktigare metod. Förenklingsregeln medger utan någon begränsning avdrag för negativt räntenetto upp till 5 miljoner kronor.¹⁴⁴ Beloppsgränsen gäller sammanlagt för alla företag inom en intressegemenskap och om något av företagen använder förenklingsregeln får intressegemenskapens samlade avdrag för negativa räntenetto, och då inkluderat avdrag för negativt räntenetto beräknat enligt huvudregeln, inte överstiga fem miljoner kronor. Alla företag i en intressegemenskap behöver således inte göra avdrag med stöd av samma regel.¹⁴⁵ Beloppsgränsen gäller även om ett företag ingår i mer än en intressegemenskap.¹⁴⁶

Ett företag anses ingå i en intressegemenskap om företaget, enligt 24:22 § IL med hänvisning till koncerndefinitionen i 1:4 § ÅRL, äger mer än hälften av samtliga röster i ett annat företag eller har ett betydligt inflytande i företaget.¹⁴⁷ Om det skulle uppstå ett kvarstående negativt ränteavdrag efter tillämpningen av förenklingsregeln får detta inte rullas vidare till ett senare beskattningsår. Kvarstående negativt räntenetto från tidigare beskattningsår, när företaget har beräknat avdraget utifrån huvudregeln, får inte heller utnyttjas.¹⁴⁸

Förenklingsregeln har införts i syfte att minska den administrativa bördan för mindre företag och underlätta den annars komplicerade uträkningen av avdragsunderlaget.¹⁴⁹ Att beloppsgränsen omfattar alla företag i intressegemenskapen är för att förhindra att verksamheten delas upp på flera företag i avsikt att komma i åtnjutande av större avdrag.¹⁵⁰ Små och medelstora företag är med anledning av förenklingsregeln, i stor utsträckning opåverkade av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln och enligt regeringen är det endast ca 2 000 företag som omfattas av regelverket.¹⁵¹

¹⁴⁴ Artikel 4.3 i direktivet mot skatteundandraganden tillåter medlemsländerna att införa en s.k. ”safe harbour-regel”.

¹⁴⁵ Prop. 2017/18:245 s. 370.

¹⁴⁶ Ibid. s. 127 och s. 370.

¹⁴⁷ Se 1:4 § ÅRL för fullständig koncerndefinition.

¹⁴⁸ Prop. 2017/18:245 s. 127 och 375.

¹⁴⁹ Se prop. 2017/18:245 s. 124 och skäl 8 i direktivet mot skatteundandraganden

¹⁵⁰ Se prop. 2017/18:245 s. 125.

¹⁵¹ Se konsekvensanalysen av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln i prop. 2017/18:245 s. 290 ff.

3.3 Remissinstansernas kritik mot utjämningsmöjligheterna

Neutralitetsprincipen uttrycker b.l.a. att skattebördan för en koncern varken ska vara större eller mindre jämfört med om verksamheterna bedrivs i ett aktiebolag och den skattskyldige ska inte styras av skattemässiga överväganden i valet av hur verksamheten ska organiseras. Skatteregler ska utformas neutralt och en koncern och ett aktiebolag bör i skatterättslig mening behandlas lika.¹⁵² Till ett regelverk kan det emellanåt vara nödvändigt att införa särregler som gör det möjligt för koncerner att åstadkomma ett liknande resultat som om verksamheten varit förlagt till ett enskilt företag.¹⁵³ Syftet med särregleringarna är att förhindra att det uppstår negativa skatteeffekter på grund av valet av verksamhetsform och därmed öka neutraliteten i skattesystemet.¹⁵⁴ I regelverket kring den generella ränteavdragsbegränsningsregeln har lagstiftaren valt två möjligheter i syfte att likställa en koncernverksamhet med en näringsverksamhet som bedrivs inom ett och samma företag.

Ett flertal av remissinstanserna har kritiserat utjämningsmöjligheterna för att inte vara ändamålsenliga och komplicera koncernbidragssystem ytterligare.¹⁵⁵ Näringslivets Skattedelegation (NSD) framförde att det redan innan den generella ränteavdragsbegränsningsregeln infördes var svårt att uppnå en effektiv koncernutjämning med koncernbidrag eftersom regelsystemet innehåller lagtekniska brister som försvårar förfarandet. Ett koncernbidrag medför ett krav på värdeöverföring mellan två koncernföretag vilket innebär att bidragets storlek behövs fastställas samtidigt som bokslutet fastställs. Detta medför att det kan vara svårt att i tid bedöma koncernbidragets storlek med hänsyn till att skatteberäkningar i princip är beroende av att alla bokslutsposter är färdigställda. Underlaget som krävs för att bedöma det optimala koncernbidraget är därmed inte tillgängligt förrän i slutet av bokslutsarbetet och ”då är utrymmet i regel litet för en utdragen beräkningsprocess”.¹⁵⁶ Det är följaktligen svårt att i tid ha kännedom om behovet av koncerners resultatutjämning, och med anledning av att koncernbidrag ingår i avdragsunderlaget och kan användas för att fördela avdragsunderlag inom en koncern försvåras förfarandet ytterligare. Koncerner är tvungna att, mot bakgrund av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln, beakta vilka konsekvenser ett eventuellt koncernbidrag kan få och i vissa fall avgöra om det ska användas i syfte att utjämna

¹⁵² Se kapitel 2.6.1 i förevarande uppsats.

¹⁵³ Fall och Hellenius, *Promemorian Nya skatteregler för företagssektorn – en analys*, SvSKT 9.2017 s. 580.

¹⁵⁴ Rabe och Hellenius (2011) s. 358.

¹⁵⁵ Prop. 2017/18:245 s. 139.

¹⁵⁶ Näringslivets Skattedelegations remiss av Promemorian Nya skatteregler för företagssektorn s. 16 f.

resultatet eller avdragsunderlagen. NSD anförde att möjligheten att fördela avdragsunderlagen behövs justeras för att uppnå den effekt som är avsedd samt att kravet på värdeöverföring vid koncernbidrag borde slopas för att underlätta koncerners resultatutjämnning. NSD understryker samtidigt att det inte eliminerar alla de svårigheter och hinder som utjämningsmöjligheterna skapar men att det åtminstone innebär en viss förenkling och anförde vidare att koncernbidragssystemet måste fungera väl även efter införandet av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln.¹⁵⁷ Enligt Fall och Hellenius är det av stor betydelse att regelverket är utformat så att den säkerställer att koncernföretag ges möjligheten till en effektiv utjämnning.¹⁵⁸

Ett samstämmigt synsätt har Sveriges advokatsamfund som i sitt remissvar påpekar att den valda utformningen innebär en komplex beräkning för att avgöra hur stort ett koncernbidrag ska vara för att i så stor utsträckning som möjligt utnyttja ett negativt räntenetto. I större koncernen är det vara svårt att se de överskådliga effekterna och beräkningarna skapar tillämpningsproblem samt är tekniskt komplicerade. Avslutningsvis anfördes att ”en effekt av reglernas komplexitet är att det är svårt att utvärdera om de kommer att upprätthålla den grundläggande principen att neutralitet ska råda om man av kommersiella skäl väljer att dela upp verksamhet till att bedrivas i flera olika helägda juridiska personer”.¹⁵⁹ Med hänvisning till neutralitetsprincipen menade flertalet remissinstanser att det förelåg skäl att se över om det skulle införas ”alternativa eller kompletterande möjligheter till koncernutjämnning avseende avdragsunderlag för negativa räntenetton”.¹⁶⁰

I förarbetets framförs dessutom att större koncerner kan i samband med införandet av den generella huvudregeln behöva genomföra omstruktureringar av koncernbolagen i syfte att anpassa koncernen efter regelverket.¹⁶¹ Ett uttalande som starkt kan ifrågasätta utifrån neutralitetstanken eftersom det får tolkas som att enskilda företag inte berörs i motsvarande utsträckning och är inte enligt lagstiftaren i behov av att företa liknande åtgärder som koncerner för att bättre lämpa sig till den generella ränteavdragsbegränsningsregeln.

¹⁵⁷ Näringslivets Skattedelegations remiss av Promemorian Nya skatteregler för företagssektorn s. 17.

¹⁵⁸ Fall och Hellenius, *Promemorian Nya skatteregler för företagssektorn – en analys*, SvSKT 9.2017 s. 581.

¹⁵⁹ Sveriges advokatsamfunds remiss av Promemorian Nya skatteregler för företagssektorn s. 2.

¹⁶⁰ Prop. 2017/18:245 s. 140.

¹⁶¹ *Ibid.* s. 187.

4. Neutralitetsanalys

4.1 Inledning

I detta kapitel ska neutralitetsprincipen användas som en jämförelse- och undersökningsnorm för att analysera om det vid tillämpningen av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln i en viss given situation uppkommer neutralitetsbrister avseende valet att bedriva verksamheten i ett eller flera företag.¹⁶²

I exempel 2:1 och 2:2 undersöks hur den generella ränteavdragsbegränsningsregeln tillämpas på företag i koncernförhållande för att avslutningsvis i exempel 2:3 beräkna hur koncernens samlade resultat blir behandlat om verksamheterna varit förlagda till ett och samma företag.

4.2 Neutralitetsanalys av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln

4.2.1 Bakgrund till exemplen

Många aktiebolag ingår i en koncern och verksamhetsformen är ett viktigt juridiskt verktyg för företagsbildningar.¹⁶³ En koncern uppstår när ett företag, moderbolaget, äger andelar i ett annat företag, dotterbolaget, och genom ägandet får kontroll över sistnämnda företag.¹⁶⁴ Valet av att dela upp verksamheten mellan olika företag sker i hög grad av ekonomiska och administrativa skäl.¹⁶⁵ I en koncern kan konkurs- och likvidationsrisker begränsas till enstaka dotterbolag eftersom verksamheten bedrivs i separata bolag.¹⁶⁶ I flera fall agerar moderbolaget som ett holdingbolag och utövar endast kontroll och ledning över övriga koncernföretag och är därmed inte rörelsedrivande.¹⁶⁷ I större organisationer används koncernen till stor del som ett styrinstrument för att hantera hur exempelvis investeringar, finansieringar och tillgångar ska

¹⁶² Se Lodin (1973) s. 30 som använder neutralitetsprincipen på ett liknande sätt.

¹⁶³ Stattin (2008) s. 293.

¹⁶⁴ Lönnqvist (2011) s. 199.

¹⁶⁵ Sandström (2017) s. 66.

¹⁶⁶ Lönnqvist (2011) s. 205.

¹⁶⁷ Heinestam (2014) s. 25.

placeras inom företagsverksamheten i syfte att uppnå ekonomiska fördelar samt en ökad lönsamhet.¹⁶⁸

I exempel 2:1 och 2:2 äger X 100 procent av andelarna i Y och aktiebolagen kan lämna koncernbidrag mellan varandra. Dotterbolag Y är det rörelsedrivande bolaget inom koncernen i vilket man valt att placera alla avskrivningar. Mellan X och Y föreligger inget skuldförhållande och alla lån är externa och placerade i moderbolag X. Analysen utgår från att företagen och koncernen ska erhålla ett så stort ränteavdrag som möjligt aktuellt beskattningsår. Alla exempel anges i miljontals kronor.

4.2.2 Beräkning av koncernföretag utan utjämningsmöjligheter

Exempel 2:1

Moderbolag X

Avdragsunderlag:	0
Avskrivningar:	0
Negativt räntenetto:	- 100
Skattemässigt resultat före generella begr:	- 100
<hr/>	
Ej avdragsgill ränta:	+ 100 / + 95
<hr/>	
Slutligt skattemässigt resultat:	0 / - 5

Dotterbolag Y

Avdragsunderlag:	200
Avskrivningar:	- 200
Negativt räntenetto:	0
Skattemässigt resultat före generella begr:	0
<hr/>	
Ej avdragsgill ränta:	0
<hr/>	
Slutligt skattemässigt resultat:	0

Med ett avdragsunderlag på 0 har moderbolag X inget avdragsutrymme (30 % av 0 = 0) och det negativa räntenettet är således en ej avdragsgill ränta det aktuella beskattningsåret och får rullas vidare till nästkommande beskattningsår i form av ett kvarstående negativt räntenetto. Med stöd

¹⁶⁸ Stattin (2008) s. 292 ff.

av huvudregeln är X:s ränteavdrag obefintligt och kan istället välja att tillämpa förenklingsregeln. Förenklingsregeln medger ett avdrag på 5 av det negativa räntenettet om 100 med nackdelen att kvarstående 95 inte kan utnyttjas senare beskattningsår. I exemplet har X två val, att det aktuella beskattningsåret få dra av negativt räntenetto på 5 eller, om avdragsunderlaget förväntas vara högre framtida beskattningsår, låta det negativa räntenettet sparas för att eventuellt utnyttjas något av de påföljande sex beskattningsåren.¹⁶⁹

Dotterbolaget Y:s avdragsunderlag uppgår till 200 vilket innebär ett avdragsutrymme om 60 (30 % av 200). Utrymmet kan ej utnyttjas eftersom det inte finns något negativt räntenetto i bolaget. Varken huvudregeln eller förenklingsregeln kan användas för företag med ett uteblivit negativt räntenetto.

Från att tidigare beviljats avdrag för alla ränteutgifter enligt 16:1 § IL begränsar den generella ränteavdragsbegränsningsregeln moderbolagets ränteavdragsrätt genom att endast tillåta ett avdrag på 5 miljoner kronor det aktuella beskattningsåret. Den totala beskattningen för koncernen blir 0 kronor och X:s ränteavdrag enligt förenklingsregeln leder till ett underskott i samma storlek som ränteavdraget.

4.2.3 Beräkning av koncernföretag med utjämningsmöjligheter

I regelverket har en koncern två utjämningsmöjligheter varav en tillåter företag med positivt räntenetto att kvitta detta mot ett negativt räntenetto som uppkommit i ett annat företag.¹⁷⁰ Denna möjlighet är dock ej tillämplig i exemplet eftersom Y inte har ränteinkomster som överstiger ränteutgifter. I detta avsnitt ska det analyseras hur koncernens skattemässiga situation förändras om koncernen väljer att använda den andra utjämningsmöjligheten, att med koncernbidrag öka respektive sänka företagets avdragsunderlag och därigenom uppnå en fördelning.

Exempel 2:2

Moderbolag X

Avdragsunderlag:	200
Avskrivningar:	0

¹⁶⁹ Se 24:24 och 26 §§ IL.

¹⁷⁰ 24:28 § IL.

Negativt räntenetto:	- 100
Skattemässigt resultat före generella begr:	100
<hr/>	
Ej avdragsgill ränta:	+ 40 / + 95
<hr/>	
Slutligt skattemässigt resultat:	140

Dotterbolag Y

Avdragsunderlag:	0
Avskrivningar:	- 200
Negativt räntenetto:	0
Skattemässigt resultat före generella begr:	- 200
<hr/>	
Ej avdragsgill ränta:	0
<hr/>	
Slutligt skattemässigt resultat:	- 200

I exemplet har Y lämnat ett koncernbidrag motsvarande 200 till X. Bidraget tas upp som en skattepliktig inkomst av X och som en avdragsgill utgift för Y, och koncernens totala avdragsunderlag har därmed fördelats mellan koncernbolagen och överförs till X. Med anledning av koncernbidraget uppgår X:s avdragsunderlag, från att tidigare varit 0, till 200 och moderbolaget avdragsutrymme beräknas till 60 (30 % av 200). Moderbolaget medges dock ej fullt avdrag för negativt räntenetto utan den avdragsgilla räntan motsvaras av avdragsutrymmet om 60 och de återstående 40 utgör ett kvarstående negativt räntenetto. Förenklingsregeln kan givetvis tillämpas men huvudregeln är ett betydligt fördelaktigare alternativ eftersom den ger ett ränteavdrag om 60 istället för 5 som är förenklingsregelns maximala beloppsgräns.

Dotterbolag Y:s negativa räntenetto har inte påverkats av koncernbidraget och bolaget har varken ett negativt räntenetto eller avdragsunderlag som kan utnyttjas vid tillämpningen av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln och är därmed inte i behov av att fastställa ett ränteavdrag. Bolaget har av samma anledning som tidigare inte någon ränteavdragsrätt.

Utjämningsmöjligheten genom koncernbidrag skapar två fördelar jämfört med *Exempel 2:1*, dels kan X utnyttja en betydligt större del av det negativa räntenettet som en avdragsgill ränta, dels leder koncernbidraget till ett underskott i Y. Ett underskott minskar kommande beskattningsårs resultat och påverkar beräkningen oavsett om det uppkommer ett överskott eller underskott. Kvarstående underskott från föregående år dras av mot årets överskott alternativt

ackumuleras om det uppstår ett underskott.¹⁷¹ Underskottet kan även användas för att sänka koncernens samlade resultat framtida beskattningsår genom att med koncernbidrag kvitta eventuella vinster i X. Underskott i en näringsverksamhet kan ses som ett allmänt avdrag och får därmed betraktas som mer önskvärt än ett kvarstående räntenetto som endast kan nyttjas mot negativa räntenetton om det ryms inom det årets avdragsutrymme efter att årets negativa räntenetto dragits av.¹⁷²

Trots fördelarna med ett underskott och en ökad ränteavdragsrätt blir koncernens totala beskattningsbara inkomst högre än jämfört med tidigare. X:s skattepliktiga resultat uppgår till 140 (200-60) vilket innebär en beskattningen på ca 30 miljoner kronor (21,4 % av 140).¹⁷³ Att fördela avdragsunderlagen inom koncernen med koncernbidrag har således medfört en väsentligt kraftigare skattebelastning för moderbolaget och påverkar samtidigt möjligheterna att fullt ut kvitta vinster och förluster inom koncernen.¹⁷⁴ Med anledning av att avdragsunderlaget enligt huvudregeln beräknas efter lämnande eller mottagande av koncernbidrag får koncernen göra en avvägning om koncernbidrag ska användas för resultatutjämnning eller fördelning av avdragsunderlagen för att maximera ränteavdragen. Detta beroende på förhållandet mellan avdragsunderlagen, det negativa räntenettet och avskrivningarnas storlek i koncernen.¹⁷⁵ I exemplet var det dock ej möjligt för koncernen att använda koncernbidrag i syfte att utjämna resultatet då varken X eller Y redovisade under- eller överskott innan avdrag för negativt räntenetto.

Oavsett storleken på koncernbidraget som lämnas av Y, i syfte att utnyttja det negativa räntenettet som uppkommit i X, kommer X vid tillämpning av huvudregeln alltid redovisa ett överskott och Y ett underskott. En vinst och förlust som ej kan kvittas med koncernbidrag.

4.2.4 Beräkning av koncernens samlade resultat i ett företag

Exempel 2:3

Aktiebolag XY

Avdragsunderlag: 200

¹⁷¹ 40 kap. IL och Lodin m.fl. (2017) s. 495.

¹⁷² 24:26 § IL.

¹⁷³ 65:10 § IL den statliga inkomstskatten för juridiska personer år 2019 är 21,4. Se även prop. 2017/18:245 s. 1 och 389.

¹⁷⁴ Prop. 2017/18:245 s. 108 och 139.

¹⁷⁵ Ibid. s. 108 och 140.

Avskrivningar:	- 200
Negativt räntenetto:	- 100
Skattemässigt resultat före generella begr:	- 100
<hr/>	
Ej avdragsgill ränta:	+ 40
<hr/>	
Slutligt skattemässigt resultat:	- 60

Exemplet avser en situation i vilken koncernens samlade resultat från föregående exempel placerats i XY som om koncernföretagen X och Y fusionerats alternativt att koncernverksamheten bedrivs inom ett och samma bolag. Vid tillämpning av huvudregeln uppgår XY:s avdragsutrymme till 60 (30 % av 200) och, som för X i *Exempel 2:2*, överstiger det negativa räntenettet avdragsutrymmet med 40 som rullas vidare till nästkommande beskattningsår. Utfallet för XY är till denna del identiskt med resultatet för X i *Exempel 2:2*. Huvudregeln medger avdrag för negativa räntenetto med 60 och enligt förenklingsregeln är motsvarande avdrag 5, den fördelaktigaste ränteavdragsrätten uppnås i båda fallen med stöd av huvudregeln.

Med ett överskott som minskas med avdrag för avskrivningar och negativt räntenetto uppgår XY:s skattemässiga resultat till -60 (200-200-60), vilket innebär en avsevärt lindrigare skattebehandling och skattebelastning jämfört med vad koncernen och respektive koncernbolag fick i tidigare exempel.

I föregående exempel var det för X nödvändigt att ta emot koncernbidrag från Y för att, med stöd av huvudregeln, maximalt utnyttja moderbolagets negativa räntenetto som annars rullats vidare och eventuellt aldrig nyttjats. En utjämning som resulterade i en beskattning på ca 30 miljoner kronor. I nuvarande situation får XY ett lika stort ränteavdrag som X med fördelen att företaget därutöver tar med sig ett underskott (-60) till påföljande beskattningsår och således redovisar ett negativt resultat med följderna av det beskattningsbara underlaget för näringsverksamheten blir 0 kr aktuellt beskattningsåret.

4.3 Analys

Trots att utgångspunkten i svensk skattelagstiftning är att varje företag ska behandlas autonomt ska en koncern inte missgynnas i förhållande till andra organisations- eller företagsformer.¹⁷⁶ I ett neutralt och välfungerande bolagsbeskattningssystem ska skatteregler inte utformas så att de försvårar för verksamheter som delats upp på flera företag och neutralitetsprincipen uttrycker en målsättning om att en koncern och ett aktiebolag ska behandlas skatterättsligt lika. Efter att analyserat *Exempel 2:1-3* kan det konstateras att det föreligger uppenbara neutralitetsbrister avseende valet av verksamhets- och organisationsform vid tillämpningen av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln.

För att maximera avdraget för negativt räntenetto är koncernen tvungen att med koncernbidrag överföra avdragsunderlaget i Y till X, genom denna utjämningsmöjlighet erhåller X ett ränteavdrag motsvarande 60 miljoner med konsekvensen av att den totala skattebelastningen i bolaget uppgår till ca 30 miljoner kronor. Som ett resultat av lämnandet av koncernbidrag uppkommer det ett underskott i Y vilket eventuellt kan utnyttjas i framtiden förutsatt att koncernen redovisar vinster eller skattemässiga överskott. En del företag har inte likviditeten att betala 30 miljoner kronor och det kan innebära att skattebetalningen till Skatteverket får finansieras med lån vilket medför ytterligare ränteutgifter. För att undgå att betala skatt det aktuella beskattningsåret måste koncernen tillämpa förenklingsregeln som medger avdrag för negativt räntenetto på 5 miljoner kronor som i sin tur leder till ett underskott i motsvarande storlek. Nackdelen med alternativet är att återstående 95 miljoner av det totala negativa räntenettet aldrig kan utnyttjas och går förlorat. Ur ett kortsiktigt perspektiv är det således skattemässigt fördelaktigast att använda förenklingsregeln men om underskottet i Y och det kvarstående negativa räntenettet i X, som uppkommer i samband med koncernbidraget och tillämpningen av huvudregeln, kan utnyttjas framtida beskattningsår kan detta innebära en för koncernen förmånligare skattemässig situation.

När koncernens rörelse och tillgångar placeras i ett och samma företag förändras det slutliga resultatet. XY beviljas avdrag med 60 miljoner kronor enligt huvudregeln och tar med sig ett underskott till påföljande beskattningsår som innebär att den totala beskattningen i företag det aktuella beskattningsåret blir 0 kr. Vad som kan konstateras är att om koncernen önskar att maximera avdraget för negativt räntenetto medför det en skattebelastning på ca 30 miljoner

¹⁷⁶ Rabe och Hellenius (2011) s. 358.

kronor det aktuella beskattningsåret, vilket inte är fallet om koncernverksamheten varit förlagd i ett och samma bolag eftersom motsvarande ränteavdrag leder till en beskattning på 0 kr. Detta innebär att den generella ränteavdragsbegränsningsregeln, under sådana omständigheter som angetts i ovan exemplen, skattemässigt behandlar verksamheter som samlats inom ett och samma företag betydligt förmånligare jämfört med om verksamheten delats upp på flera företag. För att koncernen ska uppnå en liknande skattemässig situation som XY krävs det en möjlighet till en ytterligare resultatutjämnning efter avdrag för negativa räntenetto. En kvittning av X:s vinst (140) mot Y:s underskott (-200) hade inneburit att koncernens samlade resultat blivit -60 (140-200) och medfört en beskattning på 0 kr, vilket överensstämmer med den skattebehandling som XY fick. Utjämningsmöjligheterna ifrågavarande regelverk erbjuder säkerställer således inte att det inte blir en skattemässig skillnad mellan valet att bedriva näringsverksamheten i ett eller flera bolag när avdrag för negativt räntenetto beräknas enligt huvudregeln. Möjligheterna att fördela avdragsunderlagen inom koncernen med koncernbidrag eller att, under vissa förutsättningar, utnyttja ett annat företags positiva räntenetto enligt 24:28 § IL får därmed betraktas som otillräckliga.

Innan den generella ränteavdragsbegränsningsregeln infördes användes koncernbidragssystemet i huvudsak för att uppnå en resultatutjämnning inom en koncern. Med anledning av att koncernbidrag ingår i avdragsunderlaget försämras koncernföretags möjligheter att uppnå en optimal resultatutjämnning och koncernen är i behov av att analysera om koncernbidrag ska användas i syfte att kvitta under- och överskott eller att fördela avdragsunderlagen. Utformningen av regelverket försvårar därmed för en koncern att åstadkomma en liknande resultatberäkning som om verksamheten bedrivits i ett enskilt företag i två avseenden.

Som försvar till regeringens valda utformning av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln ska det framföras att det kan vara svårt att utforma skattelagstiftning som fullt ut beaktar neutralitetsprincipen och det är särskilt detaljutformningen och särregleringar som kan medföra snedvridningar, vilket utjämningsmöjligheterna får anses utgöra exempel på i ifrågavarande regelverk.¹⁷⁷ Innebörden av den skatterättsliga neutralitetsprincipen är att den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ inte ska styras av beskattningen och det är tydligt att regelverket påverkar hur näringsverksamheter väljer att organisera sig eftersom reglerna inte

¹⁷⁷ Lodin, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, SN 2007, s. 483.

förhåller sig neutrala i förhållande till verksamhet som är uppdelad på flera företag jämfört med verksamhet bedrivs i ett och samma bolag.¹⁷⁸ Det kan antas att koncerner är benägna att fusionera koncernföretag alternativt vidta omfattande åtgärder, exempelvis omstruktureringen, för att mildra effekterna av den generellt utformade regeln för att få en fördelaktigare skatteposition. Det ska även tilläggas att vid tillämpningen av huvudregeln medför den nuvarande utformningen en större administrativ börda för koncernen jämfört med enskilda företag eftersom en koncern är tvungna att beräkna avdragsunderlaget för alla i koncernen ingående företag, en beräkning som är komplicerad och tidsödande. Trots att neutralitetskravet inte får missförstås som en exklusiv högsta norm kan utformningen av den generella ränteavdragsbegränsningen och utjämningsmöjligheterna ifrågasättas och kritiseras.¹⁷⁹

Med hänsyn till hur koncerner blir behandlade anser jag att regelverket är i behov av ytterligare möjligheter för att säkerställa att koncerner åtnjuter samma skattemässiga behandling som enskilda företag. Det vore önskvärt med en utjämningsmöjlighet som inte förutsätter att ett annat koncernbolag har ett positivt räntenetto samt en lösning i vilken ränteavdragsbegränsningssystem inte påverkar koncernföretags möjlighet till resultatutjämnning enligt koncernbidragssystemet. Enligt min uppfattning finns det skäl för att den svenska lagstiftaren borde avvägt att implementera andra lättnader och undantag som direktivet mot skatteundandraganden erbjuder, alternativt infört ett ytterligare lager av regler för att förhindra att koncernen missgynnas i förhållande till enskilda företag.

¹⁷⁸ Rabe och Hellenius (2011) s. 47.

¹⁷⁹ Mutén (1959) s. 119.

5. Gruppregler och andra alternativ

5.1 Inledning

Införandet av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln har föranletts av direktivet mot skatteundandraganden vilket bl.a. baseras på åtgärds punkt 4 i OECD:s BEPS-rekommendationer som avser internationell skatteplanering med ränteavdrag.¹⁸⁰ Direktivet utgör en minimistandard och erbjuder medlemsstaterna olika lättnader och undantag vid den närmre utformningen av implementeringen för att mildra de skadliga effekter den generella begränsningen kan förorsaka den skattskyldige.¹⁸¹ Förenklingsregeln är ett exempel på ett sådant undantag.¹⁸²

Enligt artikel 4.5 i direktivet har medlemsstaterna möjlighet att införa ett av två gruppundantag som gäller för företag som ingår i en koncern och är en form av tillägg till huvudregeln. Reglerna innebär att ett koncernföretag kan göra ett fullt avdrag för negativt räntenetto alternativt ett större avdrag än vad som medges enligt huvudregeln om vissa förutsättningar är uppfyllda. På engelska benämns reglerna frekvent för Group Ratio Rule och Equity Escape Rule.¹⁸³ Gruppundantagen som direktivet erbjuder baseras i stor utsträckning på OECD:s BEPS-rekommendationer och ett flertal medlemsstater, b.la. Finland och Tyskland, har valt att implementera liknande möjligheter.¹⁸⁴

I den svenska lagstiftningen lyser gruppreglerna med sin frånvaro och ett stort antal remissinstanser menade att utformningen av regelverket inte skulle implementeras striktare än direktivets minimistandard.¹⁸⁵ Med anledning av hur den generella ränteavdragsbegränsningsregeln negativt påverkar koncerners administrativa börda,

¹⁸⁰ Prop. 2017/18:245 s. 1 och skäl 2 i direktivet mot skatteundandraganden.

¹⁸¹ Ericson, *Implementering av ränteavdragsbegränsningsartikeln i EU-direktivet ...|mot skatteflykt – en komparativ utblick*, SvSKT 2017:2 s. 89.

¹⁸² Se avsnitt 3.2.3 i förevarande uppsats.

¹⁸³ Ericson, *Implementering av ränteavdragsbegränsningsartikeln i EU-direktivet ...|mot skatteflykt – en komparativ utblick*, SvSKT 2017:2 s. 89.

¹⁸⁴ Fall och Hellenius, *Promemorian Nya skatteregler för företagssektorn – en analys*, SvSKT 9.2017 s. 573 och BEPS, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2016 Update s. 62.

¹⁸⁵ Prop. 2017/18:245 s. 77.

koncernutjämning och ränteavdragsrätt ifrågasatte Sveriges advokatsamfund om inte en gruppregel vore att föredra för att väsentligt underlätta tillämpningen av huvudregeln.¹⁸⁶ Av samma uppfattning var även Södertälje kommun och Telge AB som förespråkade en gruppregel ”i syfte att uppnå samma skattebelastning oavsett om verksamheten bedrivs i ett eller flera företag”.¹⁸⁷

Av skäl 7 i direktivet framgår att det står medlemsländerna fritt att införa ett system som tillåter överföring av outnyttjat avdragsutrymme mellan företag som ingår i samma koncern. Sverige valde att utifrån skälet ge koncernföretag möjlighet att kvitta ett positivt räntenetto mot ett negativt räntenetto i ett annat företag, en rätt som 24:28 § IL stadgar.¹⁸⁸ Detta alternativ, samt möjligheten att med koncernbidrag fördela avdragsunderlaget, är de åtgärder den svenska lagstiftaren valt att ge koncerner i syfte att uppnå skattemässig neutralitet mellan verksamhet som bedrivs i ett eller flera företag vid tillämpningen av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln.¹⁸⁹

I neutralitetsanalysen i föregående kapitel konstaterades att utjämningsmöjligheterna inte säkerställer det motiv som lagstiftaren avsåg. Möjligheterna var otillräckliga och regelverket behandlar näringsverksamhet som bedrivs inom ett och samma bolag skattemässigt fördelaktigare än verksamhet som är uppdelat mellan flera bolag i en koncern.¹⁹⁰

Flera remissinstanser har kritiserat utjämningsmöjligheterna och efterfrågat, med anledningen av avsaknaden av en gruppregel, en koncerngemensam beräkning eller fördelning av koncernens samlade avdragsunderlag eller negativt räntenetto. FAR och Sveriges advokatsamfund har var och en i sina remissvar presenterat olika alternativa metoder i syfte att koncerner ska åstadkomma en praktisk tillämpning av huvudregeln samt att säkerställa att neutralitet upprätthålls.¹⁹¹

Mot bakgrund av att koncerner missgynnas i förhållande till singelbolag vid tillämpningen av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln är det av intresse att analysera hur det

¹⁸⁶ Sveriges advokatsamfunds remiss av Promemorian Nya skatteregler för företagssektorn s. 2.

¹⁸⁷ Prop. 2017/18:245 s. 138. Samma synsätt delades av bl.a., NSD, Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, Sveriges Byggindustrier, SVCA och Svensk Sjöfart.

¹⁸⁸ Prop. 2017/18:245 s. 65 och 139.

¹⁸⁹ Ibid. s. 135.

¹⁹⁰ Se kapitel 4 i förevarande uppsats.

¹⁹¹ Prop. 2017/18:245 s. 140 f.

skattemässiga utfallet och därmed neutraliteten i skattesystemet påverkats om den svenska lagstiftaren valt att införa en av gruppreglerna eller någon av remissinstanserna alternativa lösningar.

5.2 Gruppundantagen

5.2.1 Group Ratio Rule

Den först gruppregeln direktivet erbjuder är att ge koncernföretag möjligheten att dra av ett negativt räntenetto upp till en andel av koncernens avdragsutrymme, vilket motsvaras av koncernens externa nettoränteutgifter i relation till dess skattemässiga EBITDA. Om det resulterar i ett större avdrag än huvudregelns 30 procent av avdragsunderlaget får koncernföretaget i tillägg dra av den del som överstiger huvudregelns gränobelopp. Beräkningen sker genom att koncernens samlade externa negativa räntenetto delas med dess EBITDA, för att därefter multiplicera det erhållna kvotvärdet (group ratio) med koncernföretagens EBITDA.¹⁹²

Regeln beaktar koncerners totala EBITDA och är främst till fördel för koncernen som har höga externa ränteutgifter. Till skillnad från huvudregeln som begränsar alla ränteutgifter tar gruppundantaget hänsyn till att vissa branscher i större utsträckning än andra är beroende av lånefinansiering och således har en högre skuldsättning. För en del koncerner är det nödvändigt att uppta stora externa lån för att bedriva verksamheten och ränteutgifterna är av den anledningen inte skattedrivna. Enligt åtgärds punkt 4 i OECD:s BEPS-rekommendationer avser gruppregeln att minska de skadliga effekterna en EBIT eller EBITDA-regel kan medföra genom att medge avdrag för ränteutgifter som ej anses artificiella.¹⁹³ Som exempel anges att om en koncern har en hög kreditrisk och av den orsaken behöver betala en högre räntesats på ett externt lån tas detta i beaktning vid fastställandet av ränteavdragsbegränsningen enligt gruppregeln.¹⁹⁴ Av OECD:s rapport framgår att medlemsstater uppmuntras att kombinera en EBITDA eller EBIT-regel med ett gruppundantag för att säkerställa att skattebaseroering och vinstförflyttning med ränteavdrag motverkas på ett effektivt och kraftfullt sätt. Regeln kan införas separat eller som en integrerad del av den svenska motsvarigheten till huvudregeln, vid

¹⁹² Artikel 4.5.b i direktivet mot skatteundandraganden.

¹⁹³ BEPS, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2016 Update s. 61 f.

¹⁹⁴ Ibid. s. 42.

valet att inte tillämpa gruppundantaget förespråkar OECD att huvudregeln utformas *without improper discrimination*.¹⁹⁵

I BEPS-rekommendationerna och direktivet presenteras en alternativ gruppregel, en s.k. Equity Escape Rule.

5.2.2 Equity Escape Rule

Den andra alternativa gruppregeln innebär att den generella ränteavdragsregeln inte tillämpas om ett koncernföretag kan visa att förhållandet mellan dess eget kapital och dess totala tillgångar är lika med (upp till två procentenheter längre anses även som lika) eller högre än motsvarande förhållande för koncernen. Om villkoret är uppfyllt medges företaget fullt avdrag för negativa räntenetton.¹⁹⁶ Möjligheten förutsätter att alla tillgångar och skulder i koncernen är värderade med samma metod.¹⁹⁷

Regeln är främst till fördel för företag som har ett negativt räntenetto och samtidigt redovisar ett negativt resultat.¹⁹⁸ Med hänsyn till att avdraget inte beräknas enligt EBITDA kan ett förlustdrabbat företag medges fullt avdrag och både Finland och Tyskland tillämpar olika varianter av gruppundantaget. I Tyskland krävs, utöver ovan angivna villkor, dessutom att koncernföretaget kan visa att räntebetalningar på närstående lån från andelsinnehavare utanför koncernen inte överstiger 10 % av koncernens totala negativa räntenetto. Enligt tysk rätt anses ett närstående lån föreligga om långivare äger 25 % av andelarna eller har nära anknytning till koncernbolaget. Om villkoret ej är uppfyllt begränsas ränteavdraget enligt en bestämmelse som motsvarar den svenska huvudregeln, dvs. till 30 % av EBITDA.¹⁹⁹ Till detta ska det även framföras att fristående skattesubjekt är undandragna den generella ränteavdragsbegränsningen och det tyska regelverket begränsar endast koncernföretags rätt till avdrag för ränteutgifter.²⁰⁰ En näringsverksamhet som bedrivs inom ett och samma bolag träffas således inte av bestämmelserna och får, utan någon begränsning, göra fullt avdrag för negativt räntenetto. Även

¹⁹⁵ BEPS, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2016 Update s. 13 och 30.

¹⁹⁶ Direktivet mot skatteundraganden artikel 4.5.a (i).

¹⁹⁷ Ibid. artikel 4.5.a (ii) och artikel 4.8.

¹⁹⁸ BEPS, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2016 Update s. 62.

¹⁹⁹ Ibid. s. 95 f.

²⁰⁰ IBFD Tax Research Platform, Germany - ATAD Implementation Table <https://online-ibfd-org.ludwig.lub.lu.se/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/atad/html/atad_de.html&q=%2522Equity+Escape+Rule%2522&WT.z_nav=Navigation> (hämtad 2018-12-12).

i det finska ränteavdragsbegränsningssystemet är fristående företag undantagna och reglerna begränsar endast ränteutgifter hänförliga till koncerninterna lån, vilket innebär att det för koncernföretag råder full ränteavdragsrätt på ränteutgifter från externa lån.²⁰¹

5.2.3 Regeringens och remissinstansernas argument

Regeringen anförde i huvudsak fem skäl vid motiveringen av att inte implementera något av gruppundantagen. För det första menade man att en gruppregel inte bidrar med att minska den generella skuldsättningen i bolagssektorn samt att införandet av en gruppregel innebär en risk att den svenska bolagsskattebasen inte ”skyddas i önskvärd utsträckningen”.²⁰² Angående en implementering av Group Ratio Rule framfördes att företag och Skatteverket skulle få stora tillämpningssvårigheter vid fastställandet av koncernens gemensamma avdragsunderlag. Regeringen menade vidare att ett gruppundantag eventuellt skulle leda till att enskilda företag blir diskriminerade i förhållande till koncernbolag vilket väcker frågan om man, som i Tyskland och Finland, ska undanta fristående företaget och skattesubjekt från den generella ränteavdragsbegränsningsregeln, en möjlighet som artikel 4.3.b i direktivet tillhandahåller.²⁰³ Som sista skäl angavs att en av anledningarna varför man valde den högsta tillåtna procentsatsen (30) vid utformningen av huvudregeln var för att OECD i åtgärds punkt 4 förespråkar en högre procentsats om den generella ränteavdragsbegränsningsregeln inte kombineras med en gruppregel eller andra lättnader.²⁰⁴ Mot bakgrund av ovan angivna skäl ansåg regeringen att en gruppregel inte var lämplig och beslutade istället att införa utjämningsmöjligheten i 24:28 § IL, att tillåta ett positivt räntenetto kvittas mot ett negativt räntenetto i ett annat koncernbolag.

Ett flertal av remissinstanserna delade inte regeringens uppfattning och framförde argument för att ett gruppundantag borde implementeras. I likhet med OECD:s motivering av gruppreglerna anförde remissinstanserna att möjligheterna som direktivet erbjuder betydligt mildrar effekterna av en generell ränteavdragsbegränsning för branscher som har svårt att få tillgång till eget kapital och är särskilt beroende av lånefinansiering. Med hänsyn till att externa lån inte kan anses skattedrivna riskerar en generell begränsning av ränteavdrag med en avsaknad av möjligheter att beakta hela koncernens avdragsunderlag och negativa räntenetton att slå hårt

²⁰¹ Ericson, *Implementering av ränteavdragsbegränsningsartikeln i EU-direktivet ...|mot skatteflykt – en komparativ utblick*, SvSKT 2017:2 s. 91.

²⁰² Prop. 2017/18:245 s. 109

²⁰³ Prop. 2017/18:245 s. 109. Se även skäl 8 i direktivet mot skatteundraganden.

²⁰⁴ Prop. 2017/18:245 s. 96 och 121. BEPS, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2016 Update s. 54.

mot koncerner som är i behov av stora externa lån.²⁰⁵ Vidare skulle ett gruppundantag eventuellt minska antalet omstruktureringar och fusioner som koncerner förväntas utföra i syfte att uppnå en rimlig skattebehandling vid tillämpningen av huvudregeln.²⁰⁶

Argumentet att ett gruppundantag medför tillämpningsproblem avfärdade NSD genom att regeln inte automatiskt aktualiseras, företag behöver åberopa möjligheten för att erhålla ett större ränteavdrag och kan avstå från ett yrkande. Regeln innebär därmed inte en påtvingad administrativ börda.²⁰⁷ I motsats till regeringen anser Wenedikter att införandet av en gruppregel inte borde medföra en negativ effekt på önskad skatteplanering, han är däremot enig med regeringen om att den generella skuldsättningen i företag sannolikt minskas vid avsaknaden av ett sådant undantag.²⁰⁸

Att regeringen istället för att implementera en gruppregel valde att tillåta koncernföretag kvittning mellan positiva och negativa räntenetto menar NSD saknar relevans eftersom utjämningsmöjligheten inte beaktar koncernens samlade externa skuldsättning och EBITDA, alternativt relationen mellan företagets och koncernens eget kapital och tillgångar.²⁰⁹ Utjämningsmöjligheten förutsätter att ett företag har ränteinkomster som överstiger ränteutgifter samtidigt som ett annat koncernföretag har ett outnyttjat negativt räntenetto och tar således inte hänsyn till koncernens totala ekonomiska situation. Avslutningsvis anförde NSD att beskattningen inte ska påverkas beroende på hur man legalt valt att strukturera verksamheten.²¹⁰ Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet ansåg, mot bakgrund av att OECD förespråkar och direktivet erbjuder en gruppregel, att regeringens motivering inte var särskilt övertygande.²¹¹ SVCA framförde att avsaknaden av en gruppregel skapar osäkerhet kring vilka effekter den generella ränteavdragsbegränsningsregeln kan få på koncernutjämningsystemet och menar att den valda utformningen är mycket komplicerad.²¹²

²⁰⁵ Som exempel på verksamheter som berörs anger prop. 2017/18:245 och remissvaren b.la. fastighetsbranschen och den finansiella sektorn.

²⁰⁶ Prop. 2017/18:245 s. 97.

²⁰⁷ Näringslivets Skattedelegations remiss av Promemorian Nya skatteregler för företagssektorn s. 9.

²⁰⁸ Wenedikter, *Förändrade ränteavdragsregler i företagssektorn*, SvSKT 2017:6-7 s. 440.

²⁰⁹ Näringslivets Skattedelegations remiss av Promemorian Nya skatteregler för företagssektorn s. 9.

²¹⁰ *Ibid.* s. 9.

²¹¹ Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitets remiss av Promemorian Nya skatteregler för företagssektorn s. 4

²¹² Swedish Private Equity & Venture Capital Associations remiss av Promemorian Nya skatteregler för företagssektorn s. 4

5.2.4 Analys

Både Equity Escape Rule och Group Ratio Rule huvudsakliga syfte är att mildra effekterna av en EBIT eller EBITDA-regel och medger koncernföretag avdrag för ränteutgifter om bolagen och koncernen genom två olika metoder kan visa att utgifterna inte är hänförliga till lån som kan anses vara skattedrivna. Gruppundantagen innebär således en möjlighet att få avdrag för negativa räntenetto i ett regelverk framtaget av EU och OECD för att motverka internationell skatteplanering med ränteavdrag.

Den svenska lagstiftaren hade till skillnad från direktivet mot skatteundandraganden och åtgärds punkt 4 ett ytterligare bakomliggande motiv vid utformningen av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln, att öka den skattemässiga neutraliteten mellan finansieringen med eget och lånat kapital, och av det skälet valde man ett ränteavdragsbegränsningssystem som omfattar alla ränteutgifter.²¹³ En implementering av gruppundantagen kan strida mot ovanstående syfte och medföra att den generella skuldsättningen i bolagssektorn inte minskas. Det bör framhållas att direktivet är antaget för att medlemsländerna gemensamt ska förhindra aggressiv skatteplanering med ränteavdrag och inte i syfte att neutralisera finansieringsformerna, enligt min mening borde regeringen främst beaktat internationell likformighet snarare än att främja den skattemässiga neutraliteten mellan eget och lånat kapital vid utformningen av ifrågavarande regelverk.

Enligt Equity Escape Rule kan ett koncernföretag, om villkoren är uppfyllda, få fullt avdrag för negativt räntenetto. Jag delar regeringens uppfattning om att möjligheten kan innebära att fristående skattesubjekt skattemässigt missgynnas i förhållande till företag som ingår i en koncern. Tyskland och Finland tillämpar gruppundantaget samtidigt som fristående skattesubjekt är helt undantagna ränteavdragsbegränsningar, det ska dock uppmärksammas att deras system inte är generellt utformade. I Tyskland begränsas endast koncernföretags avdrag för negativa räntenetto och i Finland endast ränteutgifter hänförliga till koncerninterna lån. Om gruppundantaget tillämpats i *Exempel 2:1* i föregående kapitel hade X, om villkoren för avdrag varit uppfyllda, fått en obegränsad avdragsrätt för bolagets negativa räntenetto (100) som resulterat i ett underskott i samma storlek. Detta trots att bolagets avdragsunderlag är 0 och koncernen hade inte behövt fördela avdragsunderlagen med koncernbidrag för att maximera koncernens avdrag för negativa räntenetto, vilket varit positivt för koncernens

²¹³ Prop. 2017/18:245 s. 1.

resultatutjämnings. Y:s resultat förblir opåverkat och koncernens samlade resultat motsvaras av underskottet om 100 samtidigt som XY, efter avdrag för negativa räntenetto, har ett underskott om 60. Tillämpningen av Equity Escape Rule leder till att XY i exemplet skattemässigt diskrimineras. Som det svenska regelverket är utformat och från att tidigare missgynna koncernen innebär en implementering av gruppregeln att negativa räntenetton i ett enskilt företag begränsas samtidigt som verksamhet uppdelad på flera företag kan medges fullt avdrag för koncernföretags negativa räntenetto och därmed uppnå en fördelaktigare skattemässig behandling jämfört med enskilda företag. Det ska dock framföras att om gruppundantaget inte kan tillämpas på X:s negativa räntenetto kvarstår de neutralitetsbrister som presenterades i föregående kapitel.

I min bedömning hade en implementering av Equity Escape Rule krävt att fristående skattesubjekts undantas från ränteavdragsbegränsningssystemet men då hade det varit svårt att motivera en generellt utformad ränteavdragsbegränsning som gäller för alla skuldförhållande. För koncernföretag som inte kan tillämpa gruppundantaget hade lösningen medfört en alltför orimlig skattebehandling i förhållande till hur fristående skattesubjekt och koncernföretag som uppfyller villkoren blivit behandlade. Med hänsyn till hur den generella ränteavdragsbegränsningsregeln är utformad i övrigt anser jag att en implementering av Equity Escape Rule inneburit en alltför ingripande åtgärd och gruppregeln är inte att föredra utifrån ett neutralitetsperspektiv. Gruppundantaget likställer inte verksamhet bedriven i en koncern med verksamhet inom ett och samma bolag och lindrar inte de neutralitetsbrister som uppkommer vid tillämpningen av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln.

Group Ratio Rule är till fördel för koncerner som är i behov av lånefinansiering och har hög extern belåning från tredje part. Regerings argument om att ett gruppundantag kan innebära en risk för att skyddet mot den svenska bolagsskattebasen försämras är för mig obegripligt, dels på grund av att åtgärds punkt 4 och direktivet erbjuder möjligheten, dels för att det är svårt att se hur ränteutgifter från externa lån kan anses vara skattedriva och betraktas som aggressiv skatteplanering. Det är positivt med ett alternativ som beaktar hela koncernens EBITDA och ger koncernföretag möjlighet att dra av ett större avdrag för negativt räntenetto än vad huvudregeln medger. Remissinstanserna framhåller att möjligheten endast aktualisera om koncernföretagen yrkar på avdrag, vilket visserligen är sant men frångår inte regeringens argument om att en koncerngemensam beräkning av avdragsunderlaget riskerar att bli svårtillämpad och opraktisk.

Group Ratio Rule är beroende av att det finns avdragsunderlag i det bolag som yrkar avdrag, i *Exempel 2:1* i föregående kapitel är koncernen i behov av att fördela avdragsunderlagen med koncernbidrag för att tillämpa gruppundantaget. Om förutsättningarna för gruppregeln är uppfylla har X rätt att dra av ett negativt räntenetto som överstiger avdraget enligt huvudregeln, vilket i *Exempel 2:2* var 60 men genom gruppundantaget ökas. Med anledning av att koncernföretagen lämnat och mottagit koncernbidrag kommer X, efter avdrag enligt Group Ratio Rule, få ett överskott som medför en skattebetalning samtidigt som koncernbidraget skapar ett underskott i Y som inte kan kvittas mot X:s överskott. Gruppundantaget lindrar inte de negativa effekterna som regelverket har på koncernföretags resultatutjämnning. Regelverket är redan idag komplicerat och en implementering av Group Ratio Rule kan leda till att systemet blir alltför komplext för både Skatteverket och företagen. I förhållande till Equity Escape Rule är Group Ratio Rule ett mindre ingripande alternativ men inget av gruppundantagen kan med säkerhet undanröja de neutralitetsbrister som uppkommer vid tillämpningen av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln.

Att regeringen istället för ett gruppundantag valde att införa utjämningsmöjligheten i 24:28 § IL kan kritiserars. Som remissinstanserna anförde beaktar inte möjligheten koncernens samlade skattemässiga situation och är endast tillämplig om ett koncernföretag har positiva räntenetton. Att remissinstanserna efterfrågade en gruppregel i syfte att likställa koncerner med enskilda företag ställer jag mig dock frågande till. Gruppundantagen är främst metoder för att avgöra om koncernens skuldsättning är adekvat och under rätt förutsättning ges möjligheter att få avdrag för ränteutgifter som inte kan anses vara hänförliga till lån som är skattedrivna. Med hänsyn till hur regelverket kring den generella ränteavdragsbegränsningsregeln i övrigt är utformat är det enligt min mening snarare en ytterligare utjämnings- eller kvittningsmöjlighet som beaktar koncernens samlade avdragsunderlag och avdragsutrymme som är nödvändig för att säkerställa att neutraliteten inom skattesystemet upprätthålls.

5.3 Remissinstansernas alternativ

5.3.1 Remissinstansernas förslag och regeringens avfärdande

I FAR:s och Sveriges advokatsamfunds remissvar föreslås två varianter av lösningar för att åstadkomma ett, enligt dem, bättre alternativ för att uppnå en mer praktisk och neutral lagstiftning.

FAR:s förslag utgår från att den generella ränteavdragsbegränsningsregeln tillämpas på koncerners samlade negativa räntenetto och EBITDA. Istället för att beräkningen sker för varje enskilt bolag fastställs avdraget för negativt räntenetto genom att ett gemensamt avdragsunderlag och avdragsutrymme räknas ut för alla företag inom koncernen som har koncernbidragsrätt. Avdragsutrymmet får sedan utnyttjas av valfritt företag eller fördelas mellan bolagen. Metoden liknar dansk ”sambeskatning” och inkomstskattelagens bestämmelser om aktie- och fastighetsfällorna²¹⁴

Sveriges advokatsamfund föreslog att i tillägg till den utjämningsmöjlighet som infördes, dvs. att tillåta en kvittning av positiva och negativa räntenetton mellan koncernföretag även utvidga regelverket genom att möjliggöra en överföring av avdragsunderlag inom en koncern samt att koncernbidrag inte ska ingå vid beräkningen av avdragsunderlaget. Utjämningsmöjligheten enligt förslaget innebär att ett outnyttjat avdragsunderlag i ett företag får användas för att dra av ett annat koncernföretags negativa räntenetto. Metoden skulle även vara tillämplig i en omvänd situation i vilken ett bolag med ett negativt räntenetto som inte ryms inom det egna avdragsunderlaget får använda ett annat koncernföretags outnyttjade avdragsunderlag för att dra av negativa räntenetton. En överföring av avdragsunderlaget och lämnande eller mottagande av koncernbidrag skulle enligt förslaget bli rena skattemässiga justeringar och Sveriges advokatsamfund framförde att metoden säkerställer ”att neutraliteten inom en koncern full ut kan upprätthållas”.²¹⁵

Angående remissinstansernas förslag menade regeringen att dessa måste skiljas från gruppreglerna som direktivet erbjuder. Remissinstansernas förslag innebär snarare en gemensam beräkning av koncernens samlade avdragsunderlag samt negativa räntenetto och avviker från hur det svenska företagsbeskattningssystemet fungerar i övrig. Regeringen ansåg

²¹⁴ FAR:s remiss av Promemorian Nya skatteregler för företagssektorn s. 2 f. och prop. 2017/18:245 s. 138.

²¹⁵ Sveriges advokatsamfunds remiss av Promemorian Nya skatteregler för företagssektorn s. 2 och prop. 2017/18:245 s. 138.

att det i tillägg till den generella ränteavdragsbegränsningsregeln inte borde införas några ytterligare kompletterande eller alternativa möjligheter.²¹⁶

5.3.2 Analys

5.3.2.1 FAR:s förslag

Den grundläggande utgångspunkten i svensk företagsbeskattning är att varje bolag behandlas autonomt och beräknar resultatet separat från övriga i koncernen ingående företag. FAR:s lösning innebär att man frångår den svenska modellen och avdrag för negativt räntenetto fastställs utifrån en sammanräkning av koncernens totala avdragsunderlag och negativt räntenetto, en metod som mer överensstämmer med dansk koncernbeskattning. I Danmark tillämpar man konsoliderad beskattning inom koncerner, systemet omfattar alla koncernföretag och det skattemässiga resultatet redovisas av ett företag.²¹⁷ Om avdrag för negativt räntenetto beräknats enligt FAR:s metod hade X i exemplet i föregående kapitel haft möjlighet att utnyttja Y:s avdragsunderlag utan att behöva använda koncernbidrag och koncernen hade då fått samma skattemässiga behandling som XY. Trots fördelarna med förslaget delar jag regeringens uppfattning om att den förslagna metoden, mot bakgrund av hur det svenska beskattningssystemet är utformat, inte är lämplig och av den anledningen får avfärdandet anses vara väl motiverat. Det kan även framföras liknande argument som vid avfärdandet av Group Ratio Rule, att en koncerngemensam beräkning av avdragsunderlaget kan medföra en svårtillämpad och opraktisk lagstiftning.

5.3.2.2 Sveriges advokatsamfunds förslag

I Sveriges advokatsamfunds förslag utgår man från möjligheten att använda ett outnyttjat avdragsunderlag mot ett negativt räntenetto i ett annat koncernföretag. Till skillnad från FAR:s lösning innebär alternativet inte någon sammanräkning av koncernens totala avdragsunderlag eller negativa räntenetto och metoden är i större utsträckning lik den utjämningsmöjlig som lagstiftaren valde att införa i 24:28 § IL. Med anledning av att koncernföretag enligt den förslagna metoden beräknar respektive avdragsunderlag och negativa räntenetto skilt från övriga koncernföretag är det svårt att se varför regeringen avfärdade den presenterade lösningen

²¹⁶ Prop. 2017/18:245 s. 140 f.

²¹⁷ SOU 2014:40 Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet s. 286 f.

med hänvisning till att den avviker från hur det svenska företagsbeskattningssystemet fungerar i övrigt. Koncernföretagens avdragsunderlag och negativa räntenetton beräknas i enlighet med hur regelverket är utformat idag, dvs. autonomt och möjligheten innebär inte att avdragsunderlaget faktiskt överförs som om det vore ett koncernbidrag utan endast ett alternativ att använda outnyttjat avdragsunderlag inom koncernen. Nyttjandet av ett annat koncernföretags avdragsunderlag utgör då en ren skattemässig justering och påverkar inte resultatet i det bolaget som tillhandahåller underlaget, det är företaget med ett negativt räntenetto som gör avdraget och därigenom sänker det skattemässiga resultat. Att koncernbidrag exkluderas från beräkningen av avdragsunderlaget får dessutom en positiv effekt på resultatutjämnningen och medför att koncernföretag ges möjligheten att kvitta eventuella vinster eller förluster efter avdrag för negativt räntenetto, en möjlighet den nuvarande utformningen begränsar med anledning av att koncernbidraget ingår i avdragsunderlaget.

I Sveriges advokatsamfunds remissvar presenteras ingen utförlig beskrivning av hur förslaget är tänkt att utformas eller hur det ska förhålla sig till andra utjämningsmöjligheter, nedan beskriver jag min tolkning av metoden och hur förslaget kan utformas. I syfte att för koncernen åstadkomma en liknande resultatberäkning och skattemässig behandling som om verksamheten förlags inom ett och samma bolag skulle ett införande av den förslagna metoden sannolikt innebära att koncerner vid tillämpningen av huvudregeln i den generella ränteavdragsbegränsningsregeln haft följande tre möjligheter efter att respektive koncernföretag fastställts årets avdragsunderlag och negativa räntenetto:

- 1) Att enligt 24:28 § IL kvitta positiva räntenetton mot negativa räntenetton i ett annat koncernföretag,
- 2) om det efter första utjämningsmöjligheten fortfarande finns negativa räntenetton i koncernen tillåts outnyttjat avdragsunderlag i ett koncernföretag att nyttjas mot ett negativt räntenetto i ett annat koncernföretag,
- 3) om koncernen efter att tillämpat ovanstående utjämnings- och kvittningsmöjligheter önskar en resultatutjämnning kan koncernbidrag lämnas och mottas för att uppnå en kvittning av koncernföretagens under- eller överskott i överensstämmande med hur koncernbidragssystemet fungerade innan den generella ränteavdragsbegränsningsregeln infördes.

Exempel 3:1

Moderbolag X

Avdragsunderlag:	0
Avskrivningar:	0
Negativt räntenetto:	- 100
Skattemässigt resultat före generella begr:	- 100
<hr/>	
Ej avdragsgill ränta:	+ 40
<hr/>	
Slutligt skattemässigt resultat:	- 60

Dotterbolag Y

Avdragsunderlag:	200
Avskrivningar:	- 200
Negativt räntenetto:	0
Skattemässigt resultat före generella begr:	0
<hr/>	
Ej avdragsgill ränta:	0
<hr/>	
Slutligt skattemässigt resultat:	0

Exemplet utgår från samma resultat som presenterades i föregående kapitel, med skillnaden att i detta exempel har Sveriges advokatsamfunds förslagna utjämningsmöjlighet tillämpats. X:s medges avdrag för negativt räntenetto på 60 som leder till ett underskott i motsvarande storlek. Y:s skattemässiga situation är opåverkad eftersom bolaget endast tillhandahåller ett outnyttjat avdragsunderlag som användas av X för att maximera koncernens avdrag för negativa räntenetto. Det har således inte skett någon värdeöverföring mellan koncernbolagen. Koncernen har dessutom möjlighet att efter avdrag för negativa räntenetton använd koncernbidrag för att kvitta uppkomna över- och underskott, och koncernen kan därmed uppnå en optimal resultatutjämning. Koncernen får en identisk skattemässig behandling som XY i *Exempel 3:1* och exemplet visar vilka positiva effekter den förslagna utjämningsmöjligheten medför för att säkerställa att neutraliteten mellan valet av verksamhets- och organisationsform upprätthålls även efter införandet av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln.²¹⁸

Enligt min mening är regeringens bedömning av Sveriges advokatsamfunds lösning felaktig då metoden inte förutsätter en koncerngemensam beräkning av koncernföretagens samlade

²¹⁸ Se avsnitt 4.2.4 i förevarande uppsats.

avdragsunderlag och negativa räntenetto utan endast tillhandahåller en möjlighet att använda outnyttjat avdragsunderlag mot ett negativt räntenetto i ett annat koncernföretag. Metoden kräver ingen sammanräkning och är i stora delar lik den utjämningsmöjlighet som regeringen valde att införa. Regerings avfärdanden kan av den anledningen ifrågasättas. Den förslagna utjämningsmöjligheten är väl lämpad för det svenska företags- och koncernbeskattningssystemet och med hänsyn till hur regelverket i övrigt är utformat inte allt för ingripande och relativt lättillämpad. Förslaget ger koncernföretag en ytterligare möjlighet att få avdrag för negativt räntenetto, en metod som gemensamt med övriga möjligheter likställer koncernverksamhet med verksamhet som bedrivs inom ett och samma bolag och därmed säkerställer att neutraliteten i systemet upprätthålls. Förslagen har även fördelen att koncerner inte behöver göra en avvägning om koncernbidrag ska användas i resultatutjämnings syfte eller som fördelning av avdragsunderlagen utan koncernbidragssystemet tillämpas isolerat och efter avdrag för negativt räntenetto. Metoden kan dock innebära ett komplext förfarande och att ett redan komplicerat regelverk blir ännu mer komplicerat. Till det ska det då framföras att det förslagna alternativet är en möjlighet och ingen åtgärd koncerner måste vidta, det medför således ingen påtvingad administrativ börda.

Ur ett neutralitetsperspektiv kan den valda utformningen av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln kritiseras. En koncern är i behov av en fullständig resultatutjämnings och särregleringar som likställer hur regelverket behandlar enskilda företag. Ett behov jag anser regeringen inte tillgodosett vid utformningen av ifrågavarande lagstiftning. I min bedömning är den svenska implementeringen av skäl 7 i direktivet mot skatteundandraganden alltför restriktivt och det är svårt att se varför man inte valde att införa ytterligare, eller mer generösa, alternativ som skäl 7 ger utrymme för.

6. Sammanfattning och slutsatser

Med anledning av införandet av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln begränsas ränteutgifter som tidigare varit avdragsgilla enligt 16:1 § IL och principiellt omfattas alla företag av regelverket. För företag i en koncern erbjuder regelverket två alternativ för att beräkna och fastställa avdragets storlek.

Som första alternativ har en koncern alltid, utan någon begränsning, rätt att dra av ett negativa räntenetto upp till en beloppsgräns på fem miljoner kronor, fribeloppet gäller gemensamt för samtliga i koncernen ingående företag. Om företagen har negativa räntenetton som överstiger fem miljoner kronor kan det vara fördelaktigare att tillämpa det andra alternativet, huvudregeln, som medger ett maximalt avdrag med 30 procent av företagets avdragsunderlag. Avdragsunderlagets storlek fastställs utifrån resultatmättet EBITDA och ska beräknas för varje företag i koncernen. Ett outnyttjat negativt räntenetto rullas vidare och utgör ett kvarstående negativt räntenetto.

Företag med koncernbidragsrätt har två möjligheter att påverka avdraget för negativa räntenetton och därmed uppnå en mer förmånlig ränteavdragsrätt. Koncernbidragssystemet kan användas för att fördela avdragsunderlagen inom koncernen och därigenom öka avdragsutrymmet i det koncernföretag som har negativa räntenetton. Den andra möjligheten förutsätter att ett företag har ränteinkomster som överstiger ränteutgifter, ett s.k. positivt räntenetto, som kan kvittas mot ett annat företags negativa räntenetto.

Lagstiftaren har inte i tillräcklig utsträckningen beaktat neutralitetsprincipen vid utformningen av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln och regelverket diskriminerar näringsverksamheter som organiserats inom en koncern. Vid tillämpningen av huvudregeln får verksamhet som förlagts i ett företag en skattemässigt fördelaktigare behandling jämfört med om samma verksamhet uppdelats på flera företag och ur ett neutralitetsperspektiv är utjämningsmöjligheterna bristfälliga.

Gruppundantagen som direktivet mot skatteundandraganden erbjuder undanröjer inte neutralitetsbristerna som uppkommer i samband med tillämpningen av huvudregeln och mot bakgrund av hur regelverket är utformat får Group Ratio Rule och Equity Escape Rule betraktas som ej önskvärda. FAR:s metod utgår från att avdrag för negativa räntenetton fastställs genom en koncerngemensam beräkning av avdragsunderlag och negativa räntenetton. Förslaget likställer visserligen koncernföretag med enskilda företag men frångår det svenska företagsbeskattningssystemet i vilket man behandlar varje företag autonomt. Metoden får av den anledningen anses vara alltför ingripande.

I Sveriges advokatsamfunds remissvar presenteras en möjligheten att använda ett outnyttjat avdragsunderlag mot ett negativt räntenetto i ett annat koncernföretag. Förslaget avviker inte från hur det svenska företags- och koncernbeskattningssystemet fungerar i övrigt och har, till skillnad från regerings valda utformning, positiva effekter på resultatjämnningen. Metoden möjliggör för koncerner att åstadkomma en liknande resultatberäkning och skattemässig behandling som enskilda företag vid tillämpningen av den generella ränteavdragsbegränsningen och den föreslagna möjligheten säkerställer att neutralitet i skattesystemet upprätthålls.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Propositioner och regeringsskrivelser

Proposition 1953:28, *förslag till förordning angående ändring i förordningen den 27 juni 1927 om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar, m.m.*

Proposition 1989/90:110, *om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.*

Proposition 1993/94:50, *Fortsatt reformering av företagsbeskattningen*

Proposition 2008/09:65, *Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag*

Proposition 2009/10:194, *Koncernavdrag i vissa fall*

Proposition 2012/13:1, *Förslag till statens budget för 2013, finansplan och skattefrågor*

Proposition 2017/18:245, *Nya skatteregler för företagssektorn*

Finansdepartementets promemoria Fi2017/02752/S1, *Nya skatteregler för företagssektorn*

Statens offentliga utredningar

SOU 1926:18, *Betänkande angående beskattning av inländska juridiska personers inkomst och förmögenhet*

SOU 1991:100, *Neutral företagsbeskattning*

SOU 2008:80, *Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet Del 1*

SOU 2014:40, *Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet*

Skatteverket

Skatteverkets promemoria den 23 juni 2008, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*

Remissvar

Föreningen Auktoriserade Revisorers (FAR) remiss av Promemorian Nya skatteregler för företagssektorn

Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitets remiss av Promemorian Nya skatteregler för företagssektorn

Näringslivets Skattedelegations (NSD) remiss av Promemorian Nya skatteregler för företagssektorn

Sveriges advokatsamfunds remiss av Promemorian Nya skatteregler för företagssektorn

Swedish Private Equity & Venture Capital Associations (SVCA) remiss av Promemorian Nya skatteregler för företagssektorn

Litteratur

Tryckta källor

Bergström, Carl Fredrik & Hettne, Jörgen: *Introduktion till EU-rätten*, 1 uppl., Lund: Studentlitteratur AB, 2014.

Gunnarsson, Åsa: *Skatterättvisa*, Uppsala: Iustus, 1995.

Heinestam, Bengt: *Koncerner – Praktisk handbok i koncernredovisning och koncernbeskattning*, 5 uppl., Näsviken: Björn Lundén Information AB, 2014.

Kellgren, Jan: *Kunskapsutveckling och beskattning*, 1:1 uppl., Stockholm: Norstedts Juridik, 2005.

Korling, Fredric & Zamboni, Mauro (red.): *Juridisk metodlära*, 1:2 uppl., Lund: Studentlitteratur AB, 2013.

Lodin, Sven-Olof: *Koncernbeskattning i USA*, Stockholm: Norstedt, 1973.

Lodin, Sven-Olof & Lindencrona, Gustaf & Melz, Peter & Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa: *Inkomstskatt - En läro- och handbok i skatterätt Del 1*, 16:1 uppl., Lund: Studentlitteratur AB, 2017.

Lodin, Sven-Olof & Lindencrona, Gustaf & Melz, Peter & Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa: *Inkomstskatt - En läro- och handbok i skatterätt Del 2*, 16:1 uppl., Lund: Studentlitteratur AB, 2017.

Lönnqvist, Rune: *Årsredovisning i aktiebolag och koncerner*, 5 uppl., Lund: Studentlitteratur AB, 2011.

Mattsson, Nils: *Mellankommunala skatterätten 1929-1988, Neutral inkomstskatt – vad är det?*, Uppsala: Iustus, 1988.

Melz, Peter: *Kapitalvinstbeskattningens problem: företrädesvis vid fastighetsförsäljningar*, Stockholm: Juristförl., 1986.

Mutén, Leif: *Bolagsbeskattning och kapitalkostnader*, Stockholm: Almqvist & Wiksell, 1968.

Mutén, Leif: *Inkomst eller kapitalvinst*, Stockholm: P.A. Norstedt, 1959.

Mutén, Leif: *Tre skatterättsliga uppsatser*, Uppsala: Juridiska föreningen, Studentbokh., 1966.

Persson Österman, Roger: *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, 1 uppl., Stockholm: Norstedts Juridik, 1997.

Påhlsson, Robert: *Inledning till skatterätten*, 3 [uppdaterade och utök.] uppl., Uppsala: Iustus, 2003.

Påhlsson, Robert: *Likhet inför skattelag - likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten*, Uppsala: Iustus, 2007.

Rabe, Gunnar & Hellenius, Richard: *Det svenska skattesystemet*, 24 [uppdaterade] uppl., Stockholm: Norstedts Juridik, 2011.

Sandström, Torsten: *Svensk aktiebolagsrätt*, 6 uppl., Stockholm: Wolters Kluwer, 2017.

Stattin, Daniel: *Företagsstyrning – En studie av aktiebolagsrättens regler om ägar- och koncernstyrning*, 2 uppl., Uppsala: Uppsala universitets tryckeri, 2008.

Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag: en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.*, Uppsala: Iustus, 1999.

Tjernberg, Mats: *Periodiseringsfonder och andra obeskattade reserver*, Uppsala: Iustus, 2004.

Wiman, Bertil: *Koncernbeskattning*, Uppsala: Iustus, 1991.

Vetenskapliga artiklar

Dahlberg, Mattias: *Om principer vid tolkning av skattelag*, Skattenytt 2004 s. 664.

Ericson, Mikael: *Implementering av ränteavdragsbegränsningsartikeln i EU-direktivet ...|mot skatteflykt – en komparativ utblick*, Svensk skattetidning 2017:2.

Fall, Johan & Hellenius, Richard: *Promemorian Nya skatteregler för företagssektorn – en analys*, Svensk skattetidning 9.2017.

Gunnarsson, Åsa: *Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik?*, Skattenytt 1998 s. 550.

Kleineman, Jan: *Till frågan om rättsvetenskapen som omedelbart verkande rättskälla*, Juridisk Tidskrift, 1994-95.

Lodin, Sven-Olof: *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, Skattenytt 2007 s. 477.

Mattsson, Nils: *Vadan och varthän? Några skattepolitiska funderingar*, Skattenytt 1992 s. 629.

Melz, Peter & Nilsson, Peter & Norrman, Erik: *Bolagsskattereformen 2019 – ränteavdragsbegränsningar*, Skattenytt 2018 s. 471.

Tikka, Kari S: *Om principer vid tolkningen av skattelag*, Skattenytt 2004 s. 656.

Wenedikter, Christoffer: *Förändrade ränteavdragsregler i företagssektorn*, Svensk skattetidning 2017:6-7.

EU-rättsligt material

Rådets direktiv 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion

OECD

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

Internetkällor

OECD:s hemsida

<<http://www.oecd.org/about/whatwedoandhow/>> (hämtad 2018-10-15).

IBFD Tax Research Platform, Germany - ATAD Implementation Table

<<https://online-ibfd->

[org.ludwig.lub.lu.se/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/atad/html/atad_de.html&q=%2522Equity+Escape+Rule%2522&WT.z_nav=Navigation](https://online-ibfd-org.ludwig.lub.lu.se/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/atad/html/atad_de.html&q=%2522Equity+Escape+Rule%2522&WT.z_nav=Navigation)> (hämtad 2018-12-12).

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1995 ref. 83

RÅ 2007 ref. 84

RÅ 2007 ref. 85