



Remissvar över finansdepartementets promemoria Nya skatteregler för företagssektorn
(Fi2017/02752/S1)

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet har tillfrågats att avge remissvar över promemorian Nya skatteregler för företagssektorn (juni 2017). Juridiska fakultetsnämnden tillstyrker endast delvis förslaget.

Sedan år 2009 har Sverige ränteavdragsbegränsningar i företagssektorn och dessa regler genomgått förändringar som trädde i kraft år 2013. Ränteavdragsbegränsningarna finns i 24 kap. 10 a – 10 f §§ IL. De har varit föremål för omfattande kritik. Bestämmelserna innehåller flera mycket svårtolkade rekvisit, däribland ”väsentlig skatteförmån” och skuldförhållande som är ”huvudsakligen affärsmässigt motiverat”. Lagstiftningen innehåller ingen ledning för tolkningen och förarbetsuttalandena är oprecisa. Legalitetsprincipen är fundamental i skatterätten och det kan diskuteras om dess krav på förutsebarhet, precision och bestämdhet är uppfyllda inom ramen för gällande regler. Det är dessutom inte möjligt att erhålla förhandsbesked från Skatterättsnämnden avseende innebörden av gällande ränteavdragsbegränsningar. Högsta förvaltningsdomstolen har nämligen förklarat att förhandsbeskedsinstitutet inte lämpar sig för dessa ärenden eftersom de innehåller frågor om bevisvärdering. Det förhållandet att Skatterättsnämnden inte har kunnat pröva dessa ärenden är problematiskt för skattskyldiga eftersom tiden är lång för att nå ett avgörande i förvaltningsdomstolarna, inte minst om ärendena behöver avgöras av högsta instans, det vill säga Högsta förvaltningsdomstolen.

Enligt Juridiska fakultetsnämndens mening är det viktigt att ny lagstiftning inom området för ränteavdragsbegränsningar inte innehåller det slags oklara rekvisit som de nuvarande reglerna, och att det är möjligt att erhålla förhandsbesked från Skatterättsnämnden om innebörden av reglerna.

Av särskild betydelse är att förslaget om de nya reglerna har utformats mot bakgrund av dels det nyligen antagna direktivet (2016/1164/EU) av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (”direktivet mot skatteundandraganden”), dels rapporter från OECD/G20 om både ränteavdragsbegränsningar och så kallade hybrida mismatchningar.



Kärnan i lagförslaget är en generell ränteavdragsbegränsning utformad som en EBIT-regel. Den innebär en avdragsbegränsning för negativa räntenetton. I lagförslagets 24 kap. 26 § IL framgår att ett företag får dra av ett negativt räntenetto med högst 35 procent av avdragsunderlaget (avdragsutrymmet). Enligt 27 § i samma kapitel är avdragsunderlaget överskottet av näringsverksamhet före avdrag för negativt räntenetto, vilket brukar benämnas EBIT. Enligt Juridiska fakultetsnämndens mening kan det finnas skäl att istället tillämpa ett underlag beräknat enligt EBITDA (Earnings before Interest, Tax, Depreciation and Amortization). Med detta mått blir beräkningsunderlaget normalt större eftersom det fastställs före av- och nedskrivningar, vilket inte gäller för måttet EBIT. Med hänsyn till den betydande minskning av ränteavdragsrätten som förslaget medför oavsett mått för beräkningsunderlaget, finns det skäl att göra förändringen mindre radikal med hänsyn till att lagstiftningen träffar lån som ingåtts i ett annat skatterättsligt sammanhang. Något som ytterligare talar för användningen av EBITDA är att det är den metod som är vanligast internationellt (se SOU 2014:40 s. 172 och 349-350). Att välja EBITDA skulle därför sannolikt bidra till ökad internationell skattnetralitet och också minska företagens administrationskostnader.

Förslaget innehåller också två regelkomplex för att också i övrigt begränsa rätten till ränteavdrag. Det gäller dels avdragsförbud för ränta vid vissa gränsoverskridande situationer ("hybrida mismatchningar"), dels särskild avdragsbegränsning för ränta på vissa skulder till företag i intressegemenskap.

Hybrida mismatchningar. Promemorians förslag till avdragsförbud för ränta vid hybrida mismatchningar utgör en delvis implementering av artikel 9 i direktivet mot skatteundandraganden. Denna artikel träffar inte endast räntebetalningar, utan är generellt tillämplig vid hybrida mismatchningar, såsom exempelvis vid dubbla förlustavdrag. Bestämmelsen syftar till att motverka sådana skattefördelar som kan uppnås genom utnyttjandet av skillnader mellan olika länders skattelagstiftning. Vid implementeringen av en sådan regel är det viktigt att den interna lagstiftningen träffar samma situationer som direktivsbestämmelsen. Mot den bakgrunden kan det ifrågasättas om det är lämpligt att implementera direktivsbestämmelsen i flera steg avseende olika slags betalningar. Då finns en risk att det successivt skapas ett lappverk där vissa hybrida mismatchningar i slutänden inte träffas av implementeringen. Möjligen kan det också uppstå neutralitetsbrister om implementeringen sker på olika sätt beträffande olika typer av avdrag. Juridiska fakultetsnämnden anser att det, istället för det aktuella förslaget, hade varit lämpligt att i ett senare skede genomföra en samlad implementering av samtliga hybrida mismatchningar som avses i direktivet.

Juridiska fakultetsnämnden ställer sig också frågan hur de föreslagna bestämmelsernas tillämpningsområde förhåller sig till direktivet. En hybrid mismatchning uppstår enligt artikel 2.9 i direktivet i olika situationer som involverar ett närstående subjekt eller hybridsubjekt i en annan stat. I lagför-



slaget betecknas subjektet i den andra staten alltid som ett "företag". Särskilt i situationer med utländska hybridssubjekt torde detta begrepp vålla tillämpningsproblem. I nuvarande 24 kap. 10 a § 2 st. IL (som motsvarar 24 kap. 18 § IL i förslaget) definieras "företag" som "juridiska personer och svenska handelsbolag". Denna definition gäller dock endast vid tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna. En sådan definition av "företag" vore antagligen alltför snäv för att kunna fungera i förslagets 24 kap. 15-17 §§ IL. Juridiska fakultetsnämnden vill också avråda från att ha två olika definitioner av "företag" i 24 kap. IL. Ett lämpligare alternativ vore att låta något annat uttryck än "företag" beteckna de utländska subjekt som åsyftas i förslagets 25 kap. 15-17 §§ IL.

Särskild avdragsbegränsning och EU-rätten. Vad gäller särskild avdragsbegränsning för ränta på vissa skulder till företag i intressegemenskap vill Juridiska fakultetsnämnden framhålla följande. Förslaget bygger i stora delar på den gällande lagstiftning om ränteavdragsbegränsning som finns i 24 kap. 10 a – 10 f §§ IL. Enligt Juridiska fakultetsnämnden kan det ifrågasättas om det är nödvändigt att ha denna begränsning med hänsyn till den generella ränteavdragsbegränsning som finns enligt den tidigare behandlade EBITDA-regeln. Lagförslaget innehåller två rekvisit som delvis härrör från de gällande ränteavdragsbegränsningarna, nämligen rekvisitet "väsentlig skatteförmån" (24 kap. 20 § andra stycket i förslaget) och rekvisitet "väsentligen affärsmässigt motiverat" (24 kap. 21 § i förslaget). Viss ledning ges i promemorian som också hänvisar till förararbetsuttalanden till den gällande lagstiftningen. Enligt Juridiska fakultetsnämndens mening är särskilt rekvisitet "väsentligen affärsmässigt motiverat" svårtytt, och det kan ifrågasättas om det är förenligt med etableringsfriheten mot bakgrund av EU-domstolens avgörande i mål C-318/10 *SIAT*, se härom Dahlberg, *Internationell beskattning*, 4 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2014, s. 232-237. Den kritik som framförts i förhållande till de nu gällande ränteavdragsbegränsningarna kvarstår i förhållande till de nu föreslagna reglerna om särskild avdragsbegränsning.

Om det bedöms vara nödvändigt att behålla en särskild ränteavdragsbegränsning trots att en generell ränteavdragsbegränsning i form av en EBITDA-regel införs, bör det istället övervägas att omarbete EBITDA-regeln på ett sådant sätt att någon särskild ränteavdragsbegränsning inte behövs. Att införa ytterligare begränsningar i avdragsrätten för räntor utan att komma tillrätta med bristerna i den nuvarande lagstiftningen vill Juridiska fakultetsnämnden avråda från.

Olika definitioner av intressegemenskap. Lagförslagets olika delar innehåller delvis olika definitioner av intressegemenskap. Definitionen av intressegemenskap i förslagets 24 kap. 14 § IL synes i de flesta avseenden vara vidare, men i några avseenden snävare, än definitionen av intressegemenskap i förslagets 24 kap. 24 § IL. En samordnad definition vore önskvärd för att



uppnå enkelhet och tydlighet. Eftersom förstnämnda definition ingår i en implementering av direktivet mot skatteundandraganden saknas emellertid möjligheter att snäva in den definitionen. I direktivet mot skatteundandraganden används uttrycket "närstående företag". Enligt Juridiska fakultetsnämndens mening vore det tydligare om det uttrycket används istället för "företag i intressegemenskap" i förslagets 24 kap. 14-17 §§ IL.

Räntebegreppet samt förslaget om finansiell leasing. Lagförslaget är koncentrerat på ränta. Företagsskatteskommittén fokuserade istället på det ännu vagare uttrycket finansieringskostnad. Enligt Juridiska fakultetsnämnden är det lämpligt att använda sig av räntebegreppet dels därför att definitionen av begreppet är relativt väl utmejslad i svensk rätt (se härom Dahlberg, *Ränta eller kapitalvinst*, Iustus förlag, Uppsala, 2011), dels därför att begreppets generella innebörd är internationell och därmed jämförelsevis enkel att förklara för utländska investerare. En konsekvens av användningen av räntebegreppet är att en reglering krävs av finansiell leasing, och fakultetsnämnden anser det vara önskvärt. I promemorian anförs att ränteavdragsbegränsningsregeln bör ta sikte på ränta i ekonomisk mening (s. 112). Följande kan sägas i den frågan. Högsta förvaltningsdomstolen har de senaste decennierna utvecklat en relativt omfattande rättspraxis vad gäller innebörden av räntebegreppet (se Dahlberg, *Ränta eller kapitalvinst*, s. 298-355, Iustus förlag, Uppsala, 2011, och jämför även HFD 2012 ref. 13 om vinstandelsränta och HFD 2014 ref. 10 om s.k. tvingande konvertibler. För det första ska det konstateras att en ekonomi och juridik ömsesidigt påverkar varandra och begreppsbyggnaden. För det andra finns det i rättspraxis från Högsta förvaltningsdomstolen en tendens mot ett mer formellt räntebegrepp, exempelvis vad gäller underkursobligationer som avyttras under löptiden där värdeförändring i betydande grad inte är förutsebar. Enkelhet, praktiska skäl och den masshantering som beskattningssystemet innebär talar för ett mer formaliserat räntebegrepp. Möjligen finns det en viss förskjutning mot ett mer realekonomiskt synsätt under senare år, jämför ovan nämnda avgöranden från år 2012 och 2014. Enligt Juridiska fakultetsnämndens mening talar behovet av förutsebarhet och rättssystemets inre sammanhang för att *inte* inom ramen för detta lagstiftningsärende göra någon ändring i den rättspraxis som finns vad gäller räntebegreppet.

Sammanfattningsvis tillstyrker Juridiska fakultetsnämnden förslagets huvuddelar men anser att det finns en hög risk att den särskilda ränteavdragsbegränsningen (24 kap. 18-22 §§ IL) strider mot den EU-rättsliga etableringsfriheten. I denna del är det nödvändigt att omarbota förslaget om det ska göras till lagstiftning. Juridiska fakultetsnämnden avstyrker förslaget till delvis implementering av avdragsförbudet vid hybrida mismatchningar i direktivet mot skatteundandraganden. En samlad implementering bör istället genomföras avseende de hybrida mismatchningar som regleras i direktivet.



UPPSALA
UNIVERSITET

REMISSYTTRANDE

5 (5)

2017-08-25

JURFAK 2017/50

Förslag till yttrande i detta ärende har upprättats av professor Mattias Dahlberg och docent Martin Berglund. Yttrandet har på delegation avgivits av Juridiska fakultetens dekanus, professor Mattias Dahlberg.

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Mattias Dahlberg'.

Mattias Dahlberg