

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2018-04-19

Närvarande: F.d. justitieråden Gustaf Sandström och Christer Silfverberg samt justitierådet Kerstin Calissendorff

Nya skatteregler för företagssektorn

Enligt en lagrådsremiss den 21 mars 2018 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244),
3. lag om ändring i lagen (2018:000) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av departementsrådet Niklas Ekstrand, kansliråden Bo Lindén och Elisabeth Sheikh, rättssakkunnige Henrik Hasslemark samt departementssekreteraren Margareta Lindgren, biträdda av departementssekreteraren Mats Andersson.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Allmänt

Lagrådsremissen har föregåtts av Företagsskattekommitténs betänkande Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet (SOU 2014:40) och den inom Finansdepartementet i juni 2017 upprättade promemorian Nya skatteregler för företagssektorn.

I remissen föreslås att det i inkomstskattelagen tas in bestämmelser som riktar sig mot användningen av ränteavdrag i skatteundvikande syfte. Ramarna för det förslaget ges av rekommendationer som utfärdats av OECD inom det s.k. BEPS-projektet och mer konkret av EU-direktiv – rådets direktiv (EU) 2016/1164 (här betecknat direktivet), kompletterat av ändringsdirektivet (EU) 2017/952 – som väsentligen grundas på dessa rekommendationer.

Direktivet ska ha genomförts i medlemsstaterna den 1 januari 2019. Med tanke på de omfattande ändringar i skattereglerna som krävs för att uppfylla direktivets krav är det angeläget att dessa finns på plats i god tid före ikraftträdandet. Lagrådets granskning har naturligtvis påverkats av dessa förhållanden. Till bilden hör också att ändringsdirektivet kommer att föranleda ytterligare lagstiftningsåtgärder.

I yttrandet behandlar Lagrådet den i remissen föreslagna avdragsbegränsningen. Förslaget innebär bl.a. att en nivå fastställs för det negativa räntenetto (ränteutgifterna till den del de överstiger ränteinkomsterna) som får förekomma, baserad på ett speciellt skattemässigt resultatmått (EBITDA, Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization). Resultatmättet samspelar med andra framräknade underlag på ett inte helt lättfångat sätt. Negativa räntenetton ska i viss utsträckning få utnyttjas av andra företag i en intressegemenskap eller av samma företag under senare beskattningsår. Ränta definieras på det sätt som följer av direktivet. Vissa av

de s.k. hybrida mismatchningar som behandlas i ändringsdirektivet genomförs redan nu.

Enligt förslaget ska i detta sammanhang vissa intäkter och kostnader som kan relateras till valutakursändringar anses vara ränta. Vidare föreslås generella regler för beräkning av räntedelen i finansiella leasingavtal. Lagrådet uppmärksammar dessa frågor särskilt.

En fråga som det finns anledning att beröra här är hur vissa av de förslagna åtgärderna rörande periodiseringsfonder och säkerhetsreserver förhåller sig till retroaktivetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. Förslagen, som föranleds av den sänkning av bolagsskattesatsen som ska genomföras, innebär bl.a. att återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond ska ske med större belopp än avdragsbeloppet och att en tillfällig schablonintäkt ska tas upp grundad på säkerhetsreservens storlek vid en viss tidpunkt.

Enligt 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen får skatt eller statlig avgift inte tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. För periodiseringsfonderna tillämpas den förhöjda procentsatsen på återföringar som sker när lagen har trätt i kraft. Den tillfälliga schablonintäkten beräknas på säkerhetsreservens storlek vid ingången av det beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2020. Lagrådet finner att någon omständighet av betydelse för tillämpningen av retroaktivetsförbudet inte inträffat före ikraftträdandet och att förbudet inte är tillämpligt i något av de nu aktuella fallen.

Förslaget till lagen om ändring i inkomstskattelagen

14 kap. 4 §

Enligt 18 kap. 1 § behandlas koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande immateriella rättigheter i skattehänseende som inventarier om de förvärvats från någon annan. Några särskilda skatteregler finns inte för immateriella rättigheter som upparbetats i den egna näringsverksamheten. En sådan rättighet kan dock tas upp som tillgång i redovisningen med genomslag vid beskattningen.

I remissen föreslås att ränteutgifter som avses i nya 24 kap. 2 § första stycket inte ska få räknas in i anskaffningsvärdet för lager och pågående arbeten, inventarier, byggnader och markanläggningar. Detta sker genom att det i särskilda paragrafer i 17–20 kap. tas in hänvisningar till den bestämmelsen. När det gäller upparbetade immateriella rättigheter tas en motsvarande hänvisning in i ett tredje stycke i den nu kommenterade paragrafen.

Den föreslagna regleringen väcker vissa frågor.

En sådan fråga avser begreppet ränteutgifter. Det finns ingen koppling till den innebörd som begreppet har eller kan antas ha i inkomstskattelagen i övrigt. Om det finns en skillnad torde definitionen i den nämnda bestämmelsen vara vidare. Aktiveringsförbudet kommer i så fall att träffa också annat än det som i inkomstskattelagen allmänt anses som ränteutgifter. Lagrådet, som konstaterar att det inte finns underlag för att nu överväga ett för hela inkomstskattelagen enhetligt räntebegrepp, har inga invändningar mot att en hänvisning görs till 24 kap. 2 § första stycket.

Den nya bestämmelsen i tredje stycket är av speciellt slag och avviker därmed från de mer övergripande bestämmelserna i de två första styckena. En annan aspekt är att den sammantagna regleringen av aktiveringsförbudet med remissens lösning blir relativt omfattande, särskilt som det kan behövas fler hänvisningar till 24 kap. 2 § första stycket än de som redovisas i remissförslaget.

Lagrådet föreslår att den nu aktuella paragrafen inte ändras utan att en ny paragraf i stället införs i anslutning till nuvarande 14 kap. 16 § och att denna ges ett mer generellt innehåll. Paragrafen skulle, förslagsvis under egen rubrik och efter nuvarande 16 §, kunna formuleras enligt följande.

Anskaffningsvärde och ränteutgifter

16 a § Ränteutgifter enligt 24 kap. 2 § första stycket ska inte räknas in i anskaffningsvärdet för tillgångar som avses i 17–20 kap. och inte heller för immateriella tillgångar som har upparbetats i verksamheten.

Med den lösningen kan de föreslagna hänvisningarna i 17–20 kap. ersättas med kompletteringar i de paragrafer i respektive kapitel där det genom en uppräknig hänvisas till särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde m.m. Hänvisningsbestämmelsen i exempelvis 17 kap. 33 § skulle då kunna inledas på följande sätt.

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde m.m. för lager och pågående arbeten finns när det gäller
– ränteutgifter i 14 kap. 16 a §, ...

På likartat sätt kan en hänvisning till ränteutgifter i 14 kap. 4 § göras också i 18 kap. 12 §, 19 kap. 15 § och 20 kap. 13 §.

19 kap. 5 a §

Av såväl första som andra stycket framgår, med varierande uttryckssätt, att primäravdrag får göras med sammanlagt tolv procent under de första sex åren efter färdigställandet. Lagtexten kan förenklas enligt följande.

För en byggnad som indelas som hyreshus ska värdeminskningssavdrag även göras med tolv procent av utgifterna för ny-, till- eller ombyggnad (primäravdrag).

Primäravdrag ska göras inom avskrivningsplanen och ska beräknas från den tidpunkt då hyreshuset eller den till- eller ombyggda delen av hyreshuset färdigställs. Avdragen ska fördelas med två procentenheter per år under sex år från färdigställandet.

24 kap. 2 och 3 §§

I paragraferna anges vad som avses med ränteutgifter och ränteinkomster.

Ränteutgifter definieras i 2 § första stycket. Ränteinkomster definieras i 3 § första stycket som ”inkomster som motsvarar ränteutgifter enligt 2 §”. I fråga om ränteutgifter gäller definitionen för hela kapitlet medan den för ränteinkomster gäller enbart vid tillämpningen av reglerna om generell avdragsbegränsning i 21–29 §§.

En sådan asymmetri synes inte motiverad, särskilt som det vid föredragningen konstaterats att det vid sidan av de sistnämnda bestämmelserna inte kommer att finnas några bestämmelser i kapitlet som berör ränteinkomster. Om man låter det i 3 § använda begreppet ränteinkomster gälla hela kapitlet blir regleringen symmetrisk.

Styrande för definitionerna av ränteutgifter och ränteinkomster är artikel 2.1 och 2.2 i direktivet och de där använda begreppen lånekostnader och överstigande lånekostnader.

Med *lånekostnader* avses enligt inledningen till artikel 2.1 "räntekostnader för alla former av skuld, andra kostnader som ekonomiskt motsvarar ränta och kostnader som uppkommer i samband med införskaffandet av kapital, enligt definitionen i nationell rätt, inbegripet men ej begränsat till ...". På detta följer en uppräkningslista av olika företeelser.

Med *överstigande lånekostnader* avses "det belopp med vilket en skattskyldigs avdragsgilla lånekostnader överstiger de skattepliktiga ränteintäkterna och andra ekonomiskt motsvarande skattepliktiga intäkter som uppbärs av den skattskyldige enligt nationell rätt."

Det kan ifrågasättas om hänvisningarna till nationell rätt ska ges någon speciell innebörd. Utgångspunkten i remissen är hursomhelst att den nationella reglering som direktivet förutsätter ska täcka de särskilda företeelser som nämns i direktivets definition av lånekostnader och att så också är fallet.

24 kap. 4 §

Bland de företeelser som nämns i artikel 2.1 i direktivet finns "belopp av fiktiv ränta inom ramen för derivatinstrument eller säkringsarrangemang med anknytning till ett subjekts lån, vissa utländska valutakursvinster och valutakursförluster på lånat kapital och instrument med anknytning till införskaffandet av kapital, ...".

Vid föredragningen har efterlysts uppgifter om överväganden som gjorts i andra EU-länder i samband med arbetet med att genomföra

direktivet med avseende på valutakursförändringar. Det svar som getts är att Sverige ligger jämförelsevis långt framme med genomförandet och att det inte finns något att redovisa. Att i detta läge vara hänvisad enbart till tolkning av en oklar text i ett direktiv är inte tillfredsställande. Det hade därför varit önskvärt om det i remissen kunnat redovisas ett bredare underlag i form av resonemang som förts och preliminära bedömningar som gjorts i andra medlemsstater, i och utanför de lagstiftande organen.

Direktivets innebörd i valutadelen är inte entydig. Det torde emellertid stå klart att inte alla valutakursändringar är så förutsebara att de i ekonomisk mening kan ses som ränta (jfr devalvering). Till bilden hör också att en valutakursförändring på ett lån i utländsk valuta i regel inte påverkar långivaren. Till skillnad mot ränta är därför en valutakursförändring ensidig till sin karaktär.

Förslaget i remissen har begränsats till situationer då valutakursförändringar har säkrats genom användning av derivatinstrument.

Primärt gäller regleringen för lånat kapital. I sista meningen i sista stycket utvidgas tillämpningsområdet till att avse inte bara skulder i utländsk valuta utan även lånefordringar. Kursförändringar på fordringar nämns inte i direktivet. Syftet med att ta med kursförändringar på fordringar är att uppnå en symmetrisk behandling av fordringar och skulder för att – i linje med direktivets intentioner – motverka att avdragsutrymmet enligt 25 § ska kunna öka genom skatteplanering. Bestämmelserna i artikel 2.2 om behandlingen av intäktssidan motsäger i vart fall inte att det i olika hänseenden finns utrymme för en symmetrisk behandling. Lagrådet motsätter sig inte regleringen. Bestämmelsen bör bilda ett eget stycke.

24 kap. 15 a §

I paragrafen anges vad som krävs för att företag ska anses vara i intressegemenskap med varandra vid tillämpning av 15 c–15 e §§. Det uttryckssättet kan vara adekvat om man har att göra med fler än två företag. Ett exempel kan vara att avdragsrätten för företaget A är beroende av inte bara om A och B är närstående utan att ett närståendeförhållande gäller också mellan företagen B och C. Bestämmelserna i 15 c–15 e §§ gäller enbart i förhållandet mellan det företag som yrkar avdrag för ränteutgifter och ett annat företag. Det bör då vara tillräckligt att förhållandet mellan dem beskrivs som att de är "i intressegemenskap".

När det gäller lagtexten i övrigt kan övervägas att slå ihop punkterna 2 och 3 i första stycket enligt följande.

"2. ett av företagen, direkt eller indirekt, innehar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i det andra företaget eller har rätt till minst 25 procent av vinsten i det andra företaget, eller ..."

Ändras numreringen får konsekvensändringar göras i paragrafen.

24 kap. 15 b §

I paragrafen regleras var ett företag ska anses "höra hemma" vid tillämpning av bestämmelserna om s.k. hybrida mismatchningar i 15 c–15 e §§. Ändringsdirektivet innehåller en omfattande reglering om vad som ska gälla beträffande transaktioner som berör fasta driftställen. Dessa frågor kommer att behandlas vid det fortsatta genomförandet av ändringsdirektivet. Lagrådet konstaterar att problematiken kring fasta driftställen gör sig gällande även i förhållande till den nu föreslagna regleringen men avstår från att nu kommentera saken vidare.

24 kap. 15 c §

Bestämmelsen ska förhindra att samma ränteutgifter dras av i två stater. I första stycket anges förutsättningarna för att avdragsförbudet ska vara tillämpligt. I andra stycket anges att första stycket inte gäller om den inkomst som företaget tar upp även tas upp inom tolv månader i den stat där det andra företaget hör hemma, räknat från utgången av det beskattningsår som ränteutgifterna hänförs till.

I andra stycket bör klargöras att det inte behöver vara samma inkomster som redovisas till beskattning i båda staterna för att undantaget ska vara tillämpligt. Vidare bör förtydligas att avdraget inte förloras om inkomsterna inte är lika stora; undantaget kan då tillämpas till den del inkomstbeloppen motsvarar varandra.

Det är inte givet vid vilken tidpunkt en inkomst ska anses ha tagits upp enligt beskattningsförfarandet i den andra staten. Det är dock en fråga som får prövas vid rättstillämpningen.

Den tidsram inom vilken inkomsten i den andra staten ska tas upp utgår från utgången av det beskattningsår som ränteutgifterna hänförs till. I den artikel i ändringsdirektivet som bestämmelsen ska genomföra (artikel 1.4.1 b) anges att avdrag ska kunna kvittas mot inkomster som omfattas av dubbel inkludering (dvs. beskattning sker i båda staterna) oavsett om de uppkommer under den innevarande eller följande beskattningsperioden. Med beskattningsperiod avses bl.a. beskattningsår.

Eftersom paragrafen gäller det företag som yrkar avdrag framstår det som konsekvent att knyta tidpunkten till det företagets beskattningsperiod. En sådan tolkning synes inte oförenlig med ändringsdirektivet (jfr artikel 1.2 b i ändringsdirektivet som gäller s.k. hybrida

missmatchningar vid bl.a. betalning i enlighet med ett finansiellt instrument).

Lagrådet föreslår att andra stycket formuleras på följande sätt.

Första stycket gäller inte till den del inkomst som företaget tar upp även tas upp till beskattning inom tolv månader i den stat där det andra företaget hör hemma, räknat från utgången av det beskattningsår som ränteutgifterna hänför sig till.

24 kap. 19 §

I den allmänna motiveringen (avsnitt 8.3.1, Förvärv av delägarrätter) förs ett resonemang om innebörden av olika kvantifierande uttryck. Begreppet "huvudsakligen" anses inte adekvat för att uttrycka att avdrag inte ska få göras om förvärvet inte har skett av genuint affärsmässiga skäl. Uttrycken "klart övervägande del" och "övervägande" avfärdas också eftersom det skulle leda till att fler fall än som avsetts skulle kunna träffas av den aktuella begränsningen. I stället ska enligt remissen krävas att förvärvet är "väsentligen" affärsmässigt motiverat.

Med "övervägande" avses mer än femtio procent. Vill man uttrycka en lägre grad är "till väsentlig del" mer träffande än "väsentligen". Det senare uttrycker en högre grad än vad som enligt den allmänna motiveringen är avsedd; jfr t.ex. "översättningen är väsentligen korrekt".

24 kap. 21 §

I andra stycket anges bl.a. vilka handelsbolag som ska undantas från bestämmelsernas tillämpningsområde. Lagtexten bör förtydligas så att det klart framgår att handelsbolag som, antingen direkt eller

indirekt, ägts i sin helhet av fysiska personer under hela beskattningsåret är undantagna. Detsamma gäller för i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Andra stycket kan lämpligen ges följande lydelse.

Som företag räknas dock inte

– svenska handelsbolag som under hela beskattningsåret, direkt eller indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, bara har ägts av fysiska personer, eller

– i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som under hela beskattningsåret, direkt eller indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, bara har ägts av obegränsat skattskyldiga fysiska personer.

24 kap. 24 §

Fördelningen av det fasta beloppet om fem miljoner kronor ska redovisas öppet i inkomstdeklarationen. Svenska handelsbolag lämnar inte inkomstdeklaration utan särskild uppgift. Lagtexten bör därför kompletteras.

24 kap. 25 §

För investmentföretag gäller särskilda skatteregler på grund av företagets karaktär av mellanhandsinstitut. Bl.a. är enligt 39 kap. 14 § utdelning från ett investmentföretag avdragsgill.

Även kooperativa föreningar har, fast på andra grunder, rätt till avdrag för utdelning. Avdragsrätten gäller för såväl s.k. kooperativ utdelning enligt 39 kap. 22 § som s.k. insatsutdelning enligt 39 kap. 23 §.

Kooperativ utdelning har karaktär av prisjustering i förhållande till gjorda köp och försäljningar. Insatsutdelning är utdelning på vanliga medlemsinsatser och på förlagsinsatser.

I lagrådsremissen föreslås att avdragsunderlaget för investmentföretag och kooperativa föreningar ska ökas med avdrag för utdelning enligt 39 kap. Av investmentföretaget eller föreningen mottagen utdelning på kapitalplaceringsandelar avräknas från utdelningsbeloppet.

Förslaget synes vara avpassat för investmentföretagens situation.

Enligt Lagrådets mening saknas det anledning att öka avdragsunderlaget för en kooperativ förening med lämnade rabatter (återbäring) och pristillägg (efterlikvider). Vidare motiverar inte enbart den omständigheten att utdelning från kooperativa föreningar är avdragsgill att sådan utdelning, vid tillämpning av bestämmelserna om avdragsbegränsning, likabehandlas med utdelning från investmentföretag.

Lagrådet kan inte tillstyrka det föreliggande förslaget i den del det avser kooperativa föreningar. Det kan tilläggas att även ekonomiska föreningar som inte är kooperativa enligt 39 kap. 21 § kan ha rätt till avdrag för insatsutdelning (jfr regleringen för centralorganisationer för kooperativa föreningar i 39 kap. 23 § andra stycket).

Allmänna synpunkter på kapitlet om leasing (24 a kap.)

Under lagstiftningsärendets gång har olika förslag presenterats om hur leasingavgifter ska behandlas vid tillämpningen av reglerna om avdragsbegränsning för räntor.

Företagsskattekommittén föreslog som huvudregel att ett räntebelopp skulle skiljas ut från hyreskostnaden vid all hyra av tillgångar som ska skrivas av enligt inventariereglerna i inkomstslattelagen. I den promemoria som därefter togs fram inom Finansdepartementet var förslaget inriktat på finansiell leasing. För sådan leasing ansågs det inkonsekvent och ofullständigt att enbart bryta ut en räntedel utan transaktionen borde i sin helhet behandlas som ett lånefinansierat köp, vilket innebar att leasetagaren skulle göra värdeminskingsavdrag på tillgången. Förslaget utformades därför med reglerna för koncernredovisning av finansiell leasing i Bokföringsnämndens allmänna råd, BFNAR 2012:1 (K3), som förebild. Detta regelverk bygger i sin tur på den internationella redovisningsstandarden för leasing (IAS 17 Leases).

Att förslaget i promemorian omfattade endast finansiell leasing bör ses mot bakgrund av regleringen i direktivet. Där anges att uttrycket "lånekostnader" bl.a. avser finansieringskostnadsdelen av betalningar vid finansiell leasing. Direktivet överensstämmer i detta avseende med BEPS-rekommendationerna (åtgärd 4). Där nämns finansieringskostnaden vid operationella leasingavtal som en av posterna som inte ska omfattas av ränteavdragsbegränsningen.

Även förslaget i lagrådsremissen är begränsat till finansiell leasing. Den kritik som remissinstanserna riktade mot förslaget i promemorian om att föra över avskrivningsrätten till leasetagarna har lett till att remissen inte innehåller någon heltäckande skatterättslig reglering av finansiella leasingavtal. Avsikten är endast att identifiera den räntekomponent i leasingavgifterna som ska omfattas av avdragsbegränsningen för räntor.

Lagrådet konstaterar att regleringen av finansiell och operationell leasing inte är neutral. Vid operationell leasing anses det

skattemässigt inte uppkomma någon ränteutgift för leasetagaren samtidigt som leasegivaren, om denne lånefinansierat förvärvet av tillgången, inte får dra av ränteutgiften mot räntedelen i leasingavgiften. Från principiella utgångspunkter kan denna skillnad mellan de olika leasingformerna ifrågasättas. Med hänsyn till direktivet och BEPS-rekommendationerna har Lagrådet dock förståelse för att endast finansiell leasing omfattas av förslaget.

För att bestämma räntedelen av leasingavgifterna krävs komplicerade beräkningar. För leasetagarna innebär dock huvudregeln i 24 a kap. 11 § en förenkling. Enligt den regeln får ränta som uttryckligen framgår av leasingavtalet användas. Först om räntan inte framgår eller om den avviker från vad som skulle ha avtalets mellan sinsemellan oberoende parter ska alternativregeln i 12 och 13 §§ tillämpas.

Alternativregeln är utformad med nära anknytning till redovisningsreglerna i K3. När den ekonomiska innebörden av olika transaktioner har betydelse för utformningen av bestämmelser i skattelagstiftning är det naturligt att utgå från den redovisningsrättsliga regleringen. För koncernredovisningen innehåller K3 en sammanhållen reglering av finansiella leasingavtal som bygger på att de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång i allt väsentligt förs över från leasegivare till leasetagare.

I och med att förslaget i promemorian omfattade en heltäckande reglering av finansiell leasing i enlighet med avtalens ekonomiska innebörd utgick förslaget från koncernredovisningens regler. Att utforma alternativregeln med utgångspunkt i den ekonomiska innebörden av hela transaktionen, när avsikten endast är att beräkna räntedelen av leasingavgifterna, medför däremot att regleringen blir komplicerad och svår att överblicka.

Som exempel kan nämnas att konstruktionen leder till att man vid beräkningen av räntedelen av leasingavgifterna enligt alternativregeln i 12 och 13 §§ får fingera att leasetagaren har en skuld till leasegivaren som motsvarar den skuld som hade uppkommit om äganderätten hade förts över. Det medför att den del av leasingavgifterna som inte betraktas som ränta ska behandlas som amortering av skulden vid den ränteberäkning som görs under kommande beskattningsår. För tillämpningen av alternativregeln introduceras också flera definitioner av ekonomiska termer som är hämtade från K3. För ett företag som i redovisningen tillämpar reglerna om operationell leasing i de fall då avtalen omfattas av definitionen av finansiell leasing i detta kapitel innebär det ett komplicerande moment om företaget i fortsättningen behöver tillämpa alternativregeln.

Det har vid föredragningen upplysts att det i samband med beredningen inom Regeringskansliet inför beslutet om lagrådsremiss inhämtats synpunkter på ett förslag till reglering från Bokföringsnämnden och Skatteverket. Med hänsyn till de nya lösningar som introduceras i lagrådsremissen kan ifrågasättas om inte fler myndigheter liksom andra berörda sammanslutningar och enskilda borde getts möjlighet att yttra sig, exempelvis i form av remittering av ett utkast till lagrådsremiss såvitt avser förslaget rörande leasing.

Frågan om hur leasingtransaktioner ska hanteras i systemet för avdragsbegränsningen av räntor har dock även belysts i tidigare skeden av lagstiftningsprocessen och flera remissinstanser har i yttranden över förslagen i promemorian förordat att reformen bara ska gälla räntedelen av leasingavgifterna. Mot denna bakgrund finner Lagrådet att beredningen får anses godtagbar.

Frågan om beräkningen av räntedelen kan förenklas behöver dock uppmärksammas ytterligare. Alternativregeln innehåller detaljerade regler om bestämmandet av den tänkta skuldens värde och beräkningen av räntan på denna skuld. Med det begränsade syfte som bestämmelserna om finansiell leasing har enligt remissen kan det ifrågasättas om det behövs en sådan detaljnivå i lagtexten. Det framstår dessutom som osäkert vad som gäller om förutsättningarna för beräkningarna ändras, exempelvis om leasingavtalet omförhandlas.

En ny redovisningsstandard för leasing (IFRS 16) ska ersätta IAS 17 – som är förebild för K3 – och tillämpas i noterade företags koncernredovisning för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2019 eller senare. Också den internationella utvecklingen på redovisningsområdet talar för att de nu aktuella skattemässiga bestämmelserna bör vara mer fristående från redovisningen.

Mot bakgrund av det anförda bör det övervägas om det inte räcker med att i lagtexten ange grunderna för beräkningen av räntan för de fall då den inte framgår av leasingavtalet eller avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende parter. Exempelvis skulle det i lagtexten kunna anges att räntan ska bestämmas till den räntesats som leasetagaren skulle ha betalat antingen enligt ett likvärdigt finansiellt leasingavtal eller för en kredit på liknande villkor under en motsvarande period och med motsvarande säkerhet. För den närmare beräkningen krävs knappast föreskrifter i lag utan vägledning kan ges på annat sätt.

En förenkling av reglerna för leasetagaren bör avspeglas i utformningen av skattereglerna för leasegivaren. Uppgift om hur räntedelen av leasingavgifterna har beräknats får tillhandahållas enligt de bestämmelser som gäller för beskattningsförfarandet.

Om alternativregeln förenklas behövs inte definitionerna i 5–10 §§. Det är då inte givet att kvarvarande bestämmelser ska samlas i ett eget kapitel.

På ett antal punkter har Lagrådet anledning att lämna några lagtekniska synpunkter.

24 a kap. 3 §

Se kommentaren vid 24 kap. 21 §.

24 a kap. 4 §

I första strecksatsen anges vilka tillgångar som omfattas av reglerna. Avsikten är inte att undanta några andra tillgångar än immateriella tillgångar som avses i 18 kap. 1 § andra stycket. Det kommer bättre till uttryck i lagtexten om strecksatsen formuleras på följande sätt.

Med finansiellt leasingavtal avses ett avtal enligt vilket – en leasegivare under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda andra tillgångar än inventarier enligt 18 kap. 1 § andra stycket i utbyte mot betalning, och

24 a kap. 7 §

I paragrafen hänvisas till 17 kap. 2 § för en definition av verkligt värde. Den bestämmelsen hänvisar i sin tur till 4 kap. 14 a § andra stycket årsredovisningslagen. Om Lagrådets synpunkter på alternativregeln följs, behövs inte definitionen av verkligt värde. I annat fall bör det i paragrafen hänvisas direkt till årsredovisningslagen.

24 a kap. 11 §

Vid föredragningen har upplysts att avsikten är att en tillämpning av huvudregeln förutsätter att räntebeloppet antingen anges i avtalet eller kan beräknas med hjälp av uppgifter i avtalet. Det torde inte vara tillräckligt att fakturan innehåller en uppgift om räntan (jfr dock avsnitt 10.3.3). Vad nu sagts kan markeras genom att uttrycket "följer av" ersätts av "framgår av". Vidare bör "om räntan avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende företag" ersättas med "om räntan inte är marknadsmässig".

24 a kap. 14 §

Om den avtalade räntan uttryckligen framgår av avtalet bör rimligen samma belopp ses som ränteinkomst hos leasegivaren. Med den utgångspunkten bör en bestämmelse som korresponderar med 11 § införas.

24 a kap. 15 §

I de bestämmelser som avser beräkningen av räntedelen för leasetagaren finns hänvisningar till reglerna om avdagsbegränsning för ränteutgifter i 24 kap. I 15 § bör en hänvisning göras beträffande ränteintäkter som beräknas för leasegivaren. Det kan ske i form av ett nytt andra stycke.

Räntedelen omfattas av bestämmelserna i 24 kap. 21–29 §§ om avdragsbegränsning för negativa räntenetton.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna

Punkterna 2 och 5

Punkt 5 innehåller ett undantag från den generella övergångsregleringen i punkt 2. Är det fråga om ett beskattningsår som omfattar längre tid än tolv månader och löper över ikraftträdandet får ett negativt räntenetto som hänför sig till tiden efter ikraftträdandet inte dras av. Bestämmelsen bör lämpligen placeras som ett andra stycke i punkt 2.

Punkt 2 kan då med vissa tillkommande justeringar ges följande lydelse.

Bestämmelserna i ... tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar närmast efter den 31 december 2018.

För beskattningsår som omfattar längre tid än tolv månader och som börjar före den 1 januari 2019 och avslutas efter den 31 december 2018 får dock ett negativt räntenetto enligt 24 kap. 21–29 §§ som belöper sig på perioden från och med den 1 januari 2019 till utgången av det beskattningsåret, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsåret, inte dras av.

Punkt 3

Bestämmelsen kan förenklas enligt följande.

Den nya bestämmelsen i 19 kap. 5 a § tillämpas för utgifter för ny-, till- eller ombyggnad av hyreshus som har färdigställts efter den 31 december 2016. Har färdigställandet skett senare men före den 1 januari 2019 får primäravdrag bara göras för den delen av sexårsperioden från färdigställandet som återstår den 1 januari 2019.

Punkt 11

Även om det förekommer att det i övergångsbestämmelser till en lag tas in regler som inte har mer än en indirekt koppling till lagens materiella innehåll förordar Lagrådet att den aktuella regleringen tas in i 39 kap. i anslutning till bestämmelserna där om säkerhetsreserver. För det talar också att tidpunkten för uttaget av schablonintäkten i de speciella fall som anges i nuvarande 39 kap. 8 a § (8 b § enligt förslaget) kan vara densamma som den tidpunkt då säkerhetsreserven tas upp till beskattning.

Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen

I punkterna 2 och 3 av ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna bör orden "första gången" utgå.

Förslaget till lag om ändring i lagen (2018:000) om ändring i inkomstskattelagen

Lagrådet lämnar förslaget utan erinran.