

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2008-10-06

Närvarande: F.d. justitierådet Bo Svensson, f.d. regeringsrådet Leif Lindstam och justitierådet Lars Dahllöf.

Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap

Enligt en lagrådsremiss den 25 september 2008 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Christina Rosén och departementssekreteraren Elisabeth Sheikh.

Förslaget föranleder följande yttrande av Lagrådet:

År 2003 infördes skattefrihet för kapitalvinster på näringsbetingade andelar. Det har enligt lagrådsremissen av skattskyldiga utnyttjats för skatteplanering och s.k. räntesnurror beräknas leda till ett betydande skattebortfall varje år. Det har inte visat sig möjligt att förhindra räntesnurrorna med lagen (1995:575) mot skatteflykt. De remitterade lagförslagen ska ses mot denna bakgrund.

Det i remissen framlagda lagförslaget är avsett att begränsa möjligheten för företag inom en intressegemenskap att göra ränteavdrag vid internt finansierade förvärv av delägarrätter från annat företag

inom denna gemenskap, ett "skatteupplägg" som enligt vad som uttalas i remissen ger upphov till skattebortfall i mångmiljardklassen.

Avdragsbegränsningarna anges i två olika fall i 10 b och 10 c §§. Den förstnämnda paragrafen avser ränta på lån från ett företag inom intressegemenskapen för förvärv av en delägarrätt från ett företag som ingår i samma gemenskap. Den andra paragrafen avser det fallet att ett företag i en intressegemenskap har en skuld till ett företag utanför denna gemenskap samtidigt som ett annat företag inom gemenskapen har en fordran på det utomstående företaget. Avdragsbegränsningen i 10 b § förutsätter att den interna skulden avser det interna förvärvet av delägarrätter. Avdragsbegränsningen i 10 c § förutsätter att skulden till det externa företaget kan anses hänförlig till fordringen på det externa företaget och avser internt förvärv av delägarrätter.

Det förefaller inte osannolikt att det föreskrivna sambandet mellan skulden och förvärvet respektive mellan skulden, fordringen och förvärvet ibland kan beläggas, exempelvis när det under aktuell tid bara har förekommit någon enstaka transaktion mellan de berörda företagen och köpeskillingen för delägarrätterna, skulden och fordringen lyder på samma belopp. Men i de fall det förekommer många ekonomiska transaktioner mellan företagen inom en intressegemenskap eller, i fall som avses i 10 c §, mellan de inblandade företagen inom och utom intressegemenskapen, blir det en närmast oöverstigligt svår uppgift för Skatteverket att vederlägga en skattskyldigs påstående om att en ifrågasatt transaktion har företagits av affärsmässiga skäl genom att visa att det finns en koppling mellan en viss skuld, en viss fordran och ett visst förvärv av delägarrätter. Den uppfinningsriktighet som ligger bakom de nu aktuella skatteuppläggen kommer med all sannolikhet att reducera eller till och med eliminera effekterna av de föreslagna bestämmelserna.

Lagrådet anser att det inger betänkligheter att införa de nu föreslagna bestämmelserna, eftersom de torde kunna kringgås utan större svårighet. Vad nu sagts bör tas i beaktande i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

10 a §

I första stycket 1 sägs att företag vid tillämpning av 10 b–10 e §§ ska anses vara i intressegemenskap med varandra om företagen är moderföretag eller dotterföretag. Det är tydligt att avsikten är att intressegemenskapsbegreppet ska omfatta endast företag som är moderbolag och dotterföretag i förhållande till varandra, något som inte framgår av den föreslagna av lagtexten.

Ett moderbolag har genom ägarandel eller på annat sätt ett bestämmande inflytande i dotterföretaget. Den föreslagna punkten 1 omfattas därför av den föreslagna punkten 2.

I enlighet med det anförda föreslår Lagrådet att första stycket ges följande lydelse:

Företag ska vid tillämpning av 10 b–10 e §§ anses vara i intressegemenskap med varandra,
1. om ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande i det andra företaget, eller
2. om företagen står under i huvudsak gemensam ledning.

10 b §

Genom paragrafens första stycke föreslås att ett företag som ingår i en intressegemenskap inte får – om inte annat följer av 10 d § – dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen, till den del skulden avser ett förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen.

I 48 kap. 2 § första stycket finns en definition av vad som avses med delägarrätter. Genom den paragrafens andra stycke föreskrivs att bestämmelserna om delägarrätter också ska tillämpas på bl.a. vinstandelsbevis och kapitalandelsbevis som avser lån i svenska kronor.

Av författningskommentaren framgår att bestämmelserna i 10 b § är avsedda att tillämpas på delägarrätter och på sådan tillgång som anges i 48 kap. 2 § andra stycket. Enligt Lagrådets mening bör det komma till direkt uttryck i lagtexten att avsikten är att avdragsbegränsningen kan komma att gälla även vinstandelar och vad som i övrigt är uppräknat i paragrafens andra stycke. Detta stycke bör därför ges följande lydelse:

Ett företag som ingår i en intressegemenskap får inte – om inte annat följer av 10 d § – dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen, till den del skulden kan anses hänförlig till ett förvärv av en delägarrätt eller sådan rätt som avses i 48 kap. 2 § andra stycket från ett företag som ingår i intressegemenskapen.

10 d §

Första stycket beskriver två situationer då förutsättningarna för ränteavdrag ska anses uppfyllda. Det kommer till tydligare uttryck om paragrafen inleds på följande sätt:

Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § ska dras av om någon av följande förutsättningar är uppfyllda.

Enligt första stycket 2 ska ränteutgifter dras av, om såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen motiverade av affärsmässiga skäl. För att undvika tautologi bör

uttrycket "motiverade av affärsmässiga skäl" bytas mot "affärsmässigt motiverade".

Lagrådet vill emellertid sätta ett frågetecken för användningen av ordet "affärsmässigt" i detta sammanhang. Det används i lagrådsremissen för att beteckna motsatsen till "skattemässigt" eller liknande och antyder att det inte skulle vara affärsmässigt att ta skattehänsyn i handel och vandel. Men så är det ju inte alls. Varje företagare måste söka minimera sina kostnader för att företaget ska överleva. Det gäller också skattekostnaderna. Det är självklart att när en företagare överväger alternativ för att genomföra en affär, han eller hon räknar på skatteutfallet och väljer det alternativ som ger det för företagaren totalt sett gynnsammaste resultatet.

Det framgår av lagstiftningsärendets förhistoria att avsikten är att begränsa möjligheterna till ränteavdrag när den skattskyldige genomfört ett "skatteupplägg" som inte har något annat syfte än att sänka skatten.

Enligt Lagrådet bör man därför i det fortsatta lagstiftningsarbetet beträffande denna och övriga paragrafer i lagen i vilka uttrycket affärsmässigt förekommer i lagtexten ange att affärsmässighet ska föreligga även om man bortser från skatteeffekterna.

Det i andra stycket använda uttrycket "har motiverats av annat än affärsmässiga skäl" bör bytas mot "inte är affärsmässigt motiverade".

10 e §

Av skäl som anförts ovan under 10 d § bör paragrafen inledas på följande sätt:

Ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 c § ska dras av om någon av följande förutsättningar är uppfyllda.

Även i denna paragrafs första stycke 2 bör uttrycket "motiverade av affärsmässiga skäl" bytas mot "affärsmässigt motiverade".