

Finansdepartementet
Skatte och Tullavdelningen
103 33 Stockholm

Avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skuldförbindelser samt vissa förenklingar på företagsskatteområdet

Fi2016/01229/S1

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker i princip förslagen. Skatteverket lämnar dock vissa synpunkter på förslaget vad gäller beloppsspärren (40 kap. 15 a § IL) samt efterfrågar vissa förtydliganden i vägledande syfte.

Vad gäller förslaget om avdragsförbud på ränta på efterställda lån (24 kap. 4 a § IL) anser Skatteverket att lagtextens omfattning är smalare än det som anges vara avsikten med bestämmelsen. Därutöver framgår att annan eventuell löpande utbetald ersättning än vad som i skatterättsligt kan definieras som ränta inte omfattas av avdragsförbudet. Skatteverket anser även att sådan ersättning bör inbegripas i avdragsförbudet.

2 Skatteverkets synpunkter

2.1 Avdragsförbud för ränta på vissa efterställda skuldförbindelser

I lagförslaget (24 kap. 4 a § IL) framgår att *ränteutgifter* inte får dras av på vissa efterställda skuldförbindelser som får ingå i kapitalbasen enligt artiklarna 52 och 63 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 575/2013 även kallat EU:s kapitalkravsförordning (CRR).

I specialmotiveringen till paragrafen anges att "[M]ed ränteutgifter avses ränta eller andra utgifter för kredit, dvs. alla utgifter för att anskaffa kapital". Med tanke på lagtextens utformning anser Skatteverket att det är oklart om avsikten med lagstiftningen är att avdragsförbud ska föreligga för alla kostnader för att anskaffa kapital genom att ta upp aktuella lån. I utgifter för att anskaffa det kapital som nu avses ingår ju inte bara ränteutgiften som sådan utan även andra kostnader som kan vara förknippat med kapitalets (lånets) upptagande eller omsättning etc., vilket kan avse betydande belopp. Det är svårt att se att lagtexten avser något annat än själva ränteutgiften som sådan. Jämförelsevis kan nämnas att olika kostnader för att anskaffa eget kapital genom nyemission av aktier (nyemissionskostnader) kan vara avdragsgilla som organisationskostnader enligt 16 kap. 8 § IL (jfr prop. 1996/97:154). Enligt promemorian sid. 8 anges att de aktuella skuldförbindelserna bör behandlas som eget kapital. Enligt Skatteverkets uppfattning talar det för att kostnader för att anskaffa kapital genom att ge ut nu aktuella skuldförbindelser bör jämföras med sådana organisationskostnader som kan vara avdragsgilla vid nyemission av aktier.

Skatteverket anser därför att motsvarande kostnader som uppkommer i samband med utgivandet av nu aktuell skuldförbindelse inte bör omfattas av det föreslagna avdragsförbudet.

I den praxis som främst avser gränsdragningen mellan ränta och kapitalvinst har ersättning som varit tillräckligt förutsebar behandlats som ränta, jfr även Dahlberg ”Ränta och Kapitalvinst” s. 292 ff. och Tivéus och Jacobsson ”Skatt på kapital” s. 33 ff. samt RÅ 2003 ref. 48 (som avser gränsdragning mellan ränta och annan löpande avkastning på instrumentet). Därutöver torde det skatterättsliga definitionen av ränta vara formell i den meningen att räntan ska vara knuten till formell skuld/kredit. Det innebär som exempel att omfånget är smalare än det räntebegrepp som används i redovisningen.

I lagförslaget hänvisas till artiklarna 52 och 63 i ovan nämnda förordning. I artikel 52 som avser primärkapitaltillskott används endast begreppet kapitalinstrument. I artikel 62 som avser supplementärkapital används begreppen kapitalinstrument och efterställda lån. Beroende på hur ett avtal konstrueras utgår verket från att begreppet kapitalinstrument även kan inbegripa efterställda skuldförbindelser, d.v.s. kan utgöra ett primärkapitaltillskott.

Även om ett instrument kan klassificeras som en skuldförbindelse behöver inte en ersättning som lämnas till innehavaren av förbindelsen utgöra ränta i skatterättslig mening om ersättningen inte är tillräckligt förutsebar, jfr ovan omnämnd litteratur och där återopad praxis. Huruvida avsikten är att även sådan lämnad ersättning (avkastning) till innehavaren av en förbindelse ska omfattas av ett avdragsförbud framstår därför som oklart. Detta samtidigt som uppfinningsrikedomen vad gäller olika anpassade avtal avseende hybridkapital/lån är mycket stort. Lagtextens utformning innebär enligt verkets uppfattning att avdragsförbud inte föreligger för en sådan utgift som lämnas som ersättning (avkastning) till innehavaren av förbindelsen, dvs. för att avdragsförbud ska föreligga krävs att lämnad ersättning utgör ränta i skatterättslig mening. Annan lämnad ersättning än vad som skatterättsligt kan klassificeras som ränta riskerar därför att inte omfattas av avdragsförbudet, vilket inte torde vara avsikten. Skatteverkets uppfattning är att även sådan lämnad ersättning (avkastning) till innehavaren av förbindelsen ska omfattas av avdragsförbudet.

2.2 Tidpunkten för värdeöverföring vid tillämpning av reglerna om koncernbidrag

Enligt den föreslagna lagtexten (35 kap. 1 § II) ska värdeöverföring ske senast den dag som givaren enligt skatteförfarandelagen ska lämna inkomstdeklaration. Skatteverket tillstyrker förslaget men anser att det bör tydligare framgå av brödtexten att ett beslut om anstånd att lämna inkomstskattedeklaration även förlänger tiden för värdeöverföring.

2.3 Kapitaltillskott till underskottföretag vid ägarförändring

Skatteverket instämmer i den beskrivning som lämnas i promemorian på sid 12 avseende tillämpningen av 40 kap. 16 a § II. Eftersom syftet med bestämmelsen i 40 kap. II är att

förhindra handel med underskott håller Skatteverket med om att bestämmelsen i 16 a § genom sin konstruktion har fått ett för brett omfång och därför förhindrar affärsmässigt motiverade ägarförändringar. I promemorian anges att syftet med bestämmelsen är att förhindra att ett förvärv genom kapitaltillskott ska komma bättre ut än ett förvärv genom köp. Verket anser att det är en rimlig utgångspunkt och att det lämnade lagförslaget 15 a § förhindrar den typ av handel med underskott som beskrivs i förarbetena till 40 kap. 16 a § II, se prop. 2009/10:47 sid. 9 ff. och där nämnda skatteflyktsmål. I jämförelse med köp ger nyemission en fördel eftersom det inte sker någon beskattning hos en person som är skattskyldig för försäljningen av motsvarande andelar. Verket konstaterar även att när tillskott gjorts tidigare än två år före det beskattningsår då ägarförändringen skett kommer förvärvaren bättre ut än vad som gäller vid köp. Verket anser att dessa fördelar vid nyemission måste beaktas. Verket har dock full förståelse för att det måste finnas en begränsning i tiden eftersom det kan vara svårt att beräkna värdet på tillgången som anses belöpa på den förvärvade andelen vid tillskottstillfället om det skett flera år tidigare. Skatteverket anser det därför skäligt att nuvarande tidsperiod om två år bör utökas till att omfatta fem år för att på så sätt minska incitament till handel med förlustavdrag i de fall bestämmande inflytande helt eller delvis erhålls genom nyemissionstillskott.

På sid. 13 i promemorian anges utan närmare exemplifiering att i undantagsfall kan förvärvsutgiften för kapitaltillskottet bestämmas till ”kapitaltillskottet”. För att få närmare vägledning vore det bra om det utvecklas med ett exempel. Om utgångspunkten är att det är fråga om en riktad emission bör det i normalfallet innebära att kapitaltillskottet skett till ”underpris” om man utgår från de exempel som finns på sidorna 12 och 16 – 19.

Vid bedömningen av vad som avses med tillgång av verkligt och särskilt värde hänvisas på sidan 16 i promemorian till prop. 2009/10:47 s. 15 f. I detta ligger bland annat att värdet på tillskottet inte ska räknas med enligt vad som framgår av 15 a § samt att värdet av underskottet inte ska medräknas och att skulder o dyl. även ska beaktas. Begreppet ”särskilt och verkligt värde” har tidigare förekommit i lag (1960:63) förlustavdrag samt i de s.k. Lundinreglerna och har då som exempel inneburit att ”verksamhet” som bara avser kassa och bankmedel etc. inte ansetts utgöra tillgångar av särskilt eller verkligt värde. Även om dessa bestämmelser avser annan lagstiftning med helt eller delvis annat syfte uppfattar verket att begreppet verkligt särskilt värde bör innebära att den förvärvade verksamheten måste bestå av annat än kassa och bankmedel etc. för att kunna beaktas som tillgång enligt 15 a §. Det vore bra med ett förtydligande om vad som bör gälla.