



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Elisabeth Elvingsson

Begränsningar i
avdragsrätten för ränta
på vissa skulder
– nya regler granskade ur ett
rättssäkerhetsperspektiv

Examensarbete
30 högskolepoäng

Handledare
Mats Tjernberg

Ämnesområde
Företagsbeskattning

VT 2009

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Syfte och problem	5
1.2 Avgränsningar	7
1.3 Metod	7
1.4 Disposition	8
2 TEORI	9
2.1 Allmänt om rättssäkerhet	9
2.2 Förutsebarhet	10
2.3 Likabehandling	12
2.4 Legalitet	12
2.5 Proportionalitet	13
2.6 Teoretisk utgångspunkt	14
3 RÄNTESNURROR	16
3.1 Gemensamma kriterier	16
3.2 Typfallet : Utländskt moderbolag	16
3.3 Svenskt moderbolag - hybridföretag	17
3.3.1 Check-the-box	18
3.3.2 Skattemässig enhet	18
3.4 Externa förvärv	19
3.5 Förutsättningar	19
3.6 Praxis	21

4	LAGSTIFTNINGSPROCESSEN	23
5	DE NYA BEGRÄNSNINGARNA I AVDRAGSRÄTTEN FÖR RÄNTA PÅ VISSA SKULDER	25
5.1	Definitionen av intressegemenskap	25
5.2	Förvärv, lån och utgifter som omfattas	25
5.3	Lån med externa inslag	26
5.4	Undantagsregler	26
5.5	Bevisbörda och beviskrav	28
6	REMISSINSTANSERNAS KRITIK	29
6.1	Definitionen av intressegemenskap	29
6.2	Kringgåendeförfaranden	29
6.3	Vilka förvärv och lån som omfattas	31
6.4	Lån med externa inslag	31
6.5	Undantagsreglerna	32
6.6	Ikraftträdande	33
6.7	EG-rättsliga aspekter	34
7	ANALYS	35
7.1	Förutsebarhet	35
7.1.1	Uttryck och begrepp	35
7.1.2	Preciserade regler vs. generella regler	37
7.2	Likabehandling	38
7.3	Legalitet	38
7.3.1	Kringgåendeförfaranden	38
7.3.2	Otydliga begrepp	39
7.3.3	Retroaktivitet	40
7.3.4	Lagstiftningsprocessen	40
7.4	Proportionalitet	41
8	SLUTSATSER	43
8.1	Rättssäkerheten i lagstiftningsprocessen	43
8.2	De nya reglernas konstruktion och formulering	43
8.3	Rättssäkerheten i rättstillämpningen	43

8.4 Applicering av det formella rättssäkerhetsbegreppet	44
BILAGA A – TEORIMODELL	46
BILAGA B – MODELL AV EN RÄNTESNURRA	47
BILAGA C – LAGTEXT	48
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	50
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	54

Summary

New rules regarding restrictions of interest deductions for certain dividends came into force on the first of January 2009. The purpose of the rules is to prevent advanced tax planning with so called interest spinns.

The main aim of this essay is to examine and analyze the new rules regarding restrictions of interest deductions for certain dividends from a formal legal security perspective. The term, *formal legal security*, has been defined in a theoretical model which consists of four separate principles; the principle of predictability, the principle of equal treatment, the principle of legality and the principle of proportionality. For the formal legal security standard to be fulfilled these four principles have to live up to a certain individual minimum standard.

The main question to be answered is:

- Do the new rules regarding restrictions of interest deductions for certain dividends fulfill the defined formal legal security standard?

The formulation of the question has been answered by applying Swedish law, preparatory works, literature, articles and the tax authority's guidance and by applying the theoretical model.

From the analysis the conclusion can be drawn that the formal legal security standard has not been fulfilled in the law making process. Neither do the construction of the new rules, or the formulations in them, live up to the individual minimum standards for the principle of predictability or the principle of legality. It is difficult to make any assumptions regarding the capacity for the Courts and other authorities to meet the requirements set by the formal legal security standard at present time. However, there is a risk that the deficit in the construction of the new rules may lead to deficits in the fulfillment of the principle of equal treatment.

All in all it is established that the minimum standards for the principle of predictability and the principle of legality have not been achieved, mainly due to the vague and obscure construction of the rules and the incorporated features of retroactivity. Regarding the other two principles, the principle of equal treatment and the principle of proportionality, they do, at present time meet, the requirements set by their respective minimum standards, although not with a high margin. After a compilation of the four individual assessments it is established that the new Swedish rules regarding restrictions of interest deductions for certain dividends do not meet the requirements of the formal legal security standard.

Sammanfattning

Den 1 januari 2009 trädde nya regler om avdragsbegränsningar för ränta på vissa skulder i kraft. Syftet med reglerna är att förhindra avancerad skatteplanering med s.k. räntesnurror.

Denna uppsats syftar till att granska de nya reglerna om avdragsbegränsningar för ränta på vissa skulder ur ett formellt rättssäkerhetsperspektiv. För att möjliggöra en applicering av ett formellt rättssäkerhetsbegrepp har den formella rättssäkerheten definierats i en teorimodell bestående av fyra separata principer; förutsebarhetsprincipen, likabehandlingsprincipen, legalitetsprincipen samt proportionalitetsprincipen. För att den formella rättssäkerheten ska vara uppfylld krävs att alla dessa fyra principer har uppnått en viss miniminivå.

Huvudfrågan för uppsatsen är:

- Strider de nya reglerna om begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder mot den formella rättssäkerheten?

Frågeställningen har besvarats genom tillämpning av gällande lagtext och förarbeten, doktrin, artiklar, Skatteverkets handledningar samt genom en applicering av den framställda teorimodellen.

Slutsatsen är att den formella rättssäkerheten inte har tillgodosetts i lagstiftningsprocessen. Inte heller uppfyller reglernas konstruktion och formuleringar minimikraven för förutsebarhetsprincipen eller legalitetsprincipen. När det gäller förutsättningarna för rättstillämparen att tillgodose den formella rättssäkerheten i tillämpningen av reglerna om avdragsbegränsningar för ränta på vissa skulder är det i nuläget svårt att bedöma detta. Det finns dock en viss risk för att bristerna i reglernas konstruktion leder till brister i likabehandlingsprincipen.

Sammantaget kan konstateras att förutsebarhetsprincipen och legalitetsprincipen inte uppnår sina individuella miniminivåer, främst på grund av reglernas otydlighet och retroaktiva inslag. När det gäller de övriga två principerna, likabehandlingsprincipen och proportionalitetsprincipen, uppnår dessa i nuläget sina individuella minikrav, dock inte med god marginal. Efter en addering av de fyra individuella bedömningarna blir resultatet att de nya reglerna om avdragsbegränsningar för ränta på vissa skulder strider mot den formella rättssäkerheten.

Förord

Jag vill tacka min handledare, Mats Tjernberg, för god handledning samt omedelbar respons på frågeställningar.

Jag vill även tacka min familj och Erik Hedén för allt stöd under processens gång.

Tack!

Elisabeth Elvingsson

Förkortningar

IL	Inkomstskattelagen
SKFL	Lagen mot skatteflykt
RF	Regeringsformen
Europakonventionen	Den europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna
SOU	Statens offentliga utredningar
Prop.	Proposition
Ds	Departementsserien
CFC-regler	Regler mot skatteflykt riktade främst mot förflyttning av beskattning till utländska skatteparadis. CFC står för Controlled Foreign Corporation.
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
Ref	Referat
RÅ	Regeringsrättens årsbok
EG	Europeiska gemenskapen
EGD	Europeiska gemenskapernas domstol
Bet	Betänkande
SFS	Svensk författningssamling

1 Inledning

Den 1 januari 2009 infördes nya regler om avdragsbegränsningar för ränta på vissa skulder. Syftet med de nya reglerna är att förhindra avancerad skatteplanering inom intressegemenskaper, s.k. räntesnurror. Enligt Skatteverket leder den här typen av skatteplanering till att den svenska bolagsskattebasen minskar och ger upphov till skattebortfall i mångmiljardklassen.

Lagstiftningsprocessen påbörjades i juni 2008 då Skatteverket lämnade över ett lagförslag till Finansdepartementet. Förslaget skickades ut på remiss och bemöttes av stark kritik från näringslivet och remissinstanserna, främst pga. att reglerna drabbade vanligt bedriven affärsverksamhet. Lagförslaget redigerades och skickades åter ut på remiss. Kritiken uteblev dock inte. Trots att syftet med reglerna stöttades ansåg fortfarande många remissinstanser att förslaget inte borde läggas till grund för lagstiftning. Detta då reglerna bl.a. innehöll en del vaga och icke definierade begrepp samt starka inslag av retroaktivitet. Förslaget redigerades ytterligare innan det skickades ut på remiss till lagrådet och sedan ännu en gång innan propositionen överlämnades till riksdagen i oktober 2008. Stora delar av lagförslaget kvarstod dock som tidigare, kritiken till trots.

Den omfattande kritiken av lagförslaget och den korta lagstiftningsprocessen ger upphov till en del frågor angående rättssäkerheten. I en rättsstat och ett demokratiskt samhälle är rättssäkerheten en grundläggande förutsättning för att den enskilt skattskyldiga ska skyddas mot godtycke och grundlösa krav från den offentliga maktens sida. För att rättssäkerheten ska kunna tillgodoses krävs det bl.a. att lagstiftningen är tydlig, adekvat och tillgänglig. I en alltmer komplex verklighet har det dock blivit svårt för lagstiftaren att skapa precisa och tydliga lagar. Lösningen har blivit att istället konstruera mer allmänt hållna regler, med vaga uttryck, som utvidgar handlingsutrymmet för rättstillämparen. Vid införandet av den typen av regler är det viktigt att försöka upprätthålla rättssäkerheten. När det gäller de nya reglerna om avdragsbegränsningar för ränta på vissa skulder kan det dock ifrågasättas om lagstiftaren i tillräcklig utsträckning har tillmötesgått kravet på rättssäkra regler och en rättssäker lagstiftningsprocess. De korta remisstiderna och den mängd kritik som de nya reglerna har fått talar emot detta. Det är därför intressant att noggrannare undersöka hur de nya reglerna korresponderar med den formella rättssäkerheten.

1.1 Syfte och problem

Den här uppsatsen syftar till att kritiskt granska de nya reglerna om begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder ur ett formellt rättssäkerhetsperspektiv. För att möjliggöra en applicering av ett formellt rättssäkerhetsbegrepp har den formella rättssäkerheten definierats och avgränsats till att omfatta fyra separata principer, förutsebarhetsprincipen,

likabehandlingsprincipen, legalitetsprincipen samt proportionalitetsprincipen. Den självständigt, för uppsatsen, framtagna definitionen finns även uppställd i egen teorimodell.

Analysen kommer att utreda huruvida de fyra skilda principerna har efterlevts i lagstiftningsarbetet samt i lagtextens utformning. Vidare kommer analysen att inbegripa en bedömning av om rättstillämparen har getts tillräckliga möjligheter att efterleva rättssäkerheten vid rättstillämpningen. För att göra utredningen tillräckligt förståelig för den icke skattespecialiserade juristen, innehåller uppsatsen beskrivningar av vad som utgör en räntesnurra samt en längre genomgång av utformningen av och innehållet i de nya reglerna om begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder.

När det gäller terminologin finns det ett antal begrepp som kräver definiering. Enligt doktrin kan termen rättssäkerhet delas upp i formell och materiell rättssäkerhet. Den här uppsatsen utgår endast ifrån det formella rättssäkerhetsbegrepp som definieras i teoriavsnitt 2.6. Således när uppsatsen refererar till ”formell rättssäkerhet”, i bestämd eller obestämd form, åsyftas endast det för uppsatsen framtagna teoribegreppet.

Återkommande genom uppsatsen används även termen ”princip”. Inom skatterätten finns det delade meningar om vad termen egentligen står för och innebär.¹ I den här uppsatsen används dock termen i meningen av ett allmängiltigt rättsstatligt grundfenomen.

Termen ”koncern” används i samma benämning som intressegemenskap i enlighet med de nya reglerna om avdragsbegränsningar för ränta på vissa skulder och när texten hänvisar till ”lagstiftaren” åsyftas både regering och riksdag.

Huvudfrågan är:

- Strider de nya reglerna om begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder mot den formella rättssäkerheten?

För att tydliggöra analysen kompletteras huvudfrågan med följande underfrågor:

- Har den formella rättssäkerheten tillgodosetts under införandet av de nya reglerna om begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder?
- Strider de nya reglerna om avdragsbegränsningar för ränta på vissa skulder i sin konstruktion och formulering mot den formella rättssäkerheten?
- Ges rättstillämparen möjligheter att tillgodose den formella rättssäkerheten vid tillämpningen av de nya reglerna om begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder?

¹ Se bl.a. Dahlberg, *Om principer vid tolkningen av skattelag*, Skattenytt, nr 11 2004

1.2 Avgränsningar

För att avgränsa uppsatsen till det som är relevant för problemformuleringen kommer den här uppsatsen inte att utreda skillnader mellan svensk och utländsk skattelagstiftning. Inte heller kommer uppsatsen att i större utsträckning diskutera alternativa metoder för att förhindra skatteplanering med räntupplägg. Dock kommer vissa återgivna remissvar att beröra frågan. Vidare görs inte heller en utförlig bedömning av huruvida de nya reglerna kan förhindra skattundandragande eller inte. Slutligen ämnar inte uppsatsen utreda huruvida de nya reglerna om avdragsbegränsningar för ränta på vissa skulder, de facto, påverkar vanlig affärsverksamhet eller inte.

Det kan ifrågasättas om en analys av gällande rätt ur ett formellt rättssäkerhetsperspektiv verkligen kan utföras utan att ställa rättssäkerheten emot någonting annat, t.ex. ett krav på effektivitet. Den här uppsatsen utgår dock ifrån att effektiviteten och rättssäkerheten är två kompletterande krav och inte antagonistiska krav. Att det finns en risk för att rättssäkerheten eller effektiviteten får ge vika till fördel för den andra betyder inte att en effektiv lagstiftning rättfärdigar en icke rättssäker lagstiftning. Det är snarare så att en dåligt utformad, och därmed icke rättssäker, skattelagstiftning kan bli så ineffektiv att den motverkar sitt eget syfte.² Dessutom saknas undersökningar om de nya reglernas preventiva effekter varför en analys av, eller uppställning emot, reglernas effektivitet faller utanför den här uppsatsen. En sådan analys får därför bli en fråga att besvara för kommande uppsatser.

1.3 Metod

För att utreda vad som är gällande rätt har jag använt mig av aktuell lagtext, förarbeten, doktrin samt vetenskapliga artiklar. För att kunna beskriva syftet med de nya reglerna samt den typ av skatteplanering som lagstiftarten vill förhindra har jag använt mig av Skatteverkets utredningar samt aktuella förarbeten och vetenskapliga artiklar. När det gäller utredningen av reglernas förenlighet med den formella rättssäkerheten har jag använt mig av ytterligare källor så som icke vetenskapliga artiklar, uppsatser och remissvar.

I arbetet med att utforma *min egen teori* av den formella rättssäkerhetens innehåll och omfattning har jag studerat relevant doktrin och vetenskapliga artiklar. Därefter har jag modifierat det formella rättssäkerhetsbegreppet i enlighet med de slutsatser som jag dragit efter en applicering av det formella rättssäkerhetsbegreppet på de nya reglerna om avdragsrätt för ränta på vissa skulder. Teorin har således influenser från en rad tryckta källor, men själva resultatet, samt den framtagna teorimodellen, är helt författarens egna.

I arbetet med rättskällorna har jag behållit en källkritisk position. Speciellt när det gäller kritiken från näringslivet. Jag har dock funnit att den kritik som jag har valt att ta med i min analys är relevant för appliceringen

² Jfr t.ex. Lodin och Rosander m.fl.

av det formella rättssäkerhetsbegreppet, främst då den kommit från ett flertal källor med olika bakgrund.

1.4 Disposition

Uppsatsen följer en tvådelad struktur där de materiella kapitlen helt är separerade från analysen. Tanken med denna uppdelning är att läsaren enklare ska kunna särskilja författarens egen analys från remissinstansernas kritik. Dispositionen ska även göra det enklare för den ej insatta juristen att förstå reglernas innehåll. Detta då appliceringen av det formella rättssäkerhetsbegreppet sker separat i de två sista kapitlen.

Uppsatsens andra kapitel är helt tillägnat rättssäkerheten och dess bärande principer. Efter en allmän genomgång om vad rättssäkerhet innebär följer fyra underkapitel som vart och ett utreder en rättssäkerhetsprincip. Därefter avslutas kapitlet med en uppställning av den självständigt framtagna teorimodell vilken ska appliceras på de nya reglerna om begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder. En modell över teorin finns i bilaga A. För att göra det möjligt för ej insatta läsare att förstå den typ av avancerad skatteplanering som reglerna syftar till att förhindra består uppsatsens tredje kapitel av en definition av "räntesnurra" samt exempel på olika typer av skatteplanering med ränteupplägg. För att ytterligare förklara syftet med räntesnurrorna följer därefter ett underkapitel om vilka förutsättningar som krävs för att konstruera en skatteeffektiv räntesnurra samt ett underkapitel om tidigare rättspraxis. En modell av en typisk räntesnurra finns i bilaga B. Uppsatsens fjärde kapitel går igenom lagstiftningsprocessen och den modifiering av reglerna som lagstiftningsarbetet har inneburit. Det följande femte kapitlet beskriver reglernas innehåll och utformning. Reglerna finns återgivna i sin helhet i bilaga C. Det sjätte kapitlet går igenom den kritik som de nya reglerna har fått samt återger regeringens repliker på denna kritik. Efter dessa materiella kapitel följer analysen och slutsatsen. Som beskrivits ovan är syftet med denna disposition att inte försvåra ett redan komplicerat ämne samt för att även tydliggöra appliceringen av de olika formella rättssäkerhetsprinciperna. Sist i uppsatsen besvaras den tidigare uppsatta problemformuleringen genom att teorimodellen i sin helhet appliceras på de nya reglerna om begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder.

2 Teori

2.1 Allmänt om rättssäkerhet

Självva termen rättssäkerhet är ett översättningslån ifrån Tyskan och började diskuteras på 1800-talet i samband med uppkomsten av rättsstatsbegreppet. Termen återkommer ofta inom såväl lagstiftningsarbetet som lagtillämpningen men har aldrig givits någon exakt innebörd eller entydig definition. Istället framstår begreppet som dynamiskt, uppbyggt på ett flertal rättsstatliga principer, så som legalitetsprincipen, likabehandlingsprincipen samt förutsebarhetsprincipen. Termen är dock mindre generell än rättsstatsbegreppet och ses mestadels som en integrerad del i det senare.³

Grunden i rättssäkerhetsbegreppet är att alla rättssubjekt alltid ska vara medvetna om vilka rättigheter som tillkommer dem och vilka skyldigheter som åligger dem.⁴ Det råder dock stor meningsskiljaktighet bland sakkunniga om vad som faktiskt omfattas av termen. I doktrin används begreppet rättssäkerhet för att beteckna antingen ett rättsstatsvärde, dvs. ett rättsskydd för den enskilda gentemot den offentliga makten, eller ett tillstånd av samhällsfrid under lagens hägn dvs. en förmåga att upprätthålla trygghet till liv och egendom.⁵ Som oftast avgränsas emellertid termen till den centrala aspekten att den enskilda ska skyddas mot godtycke och grundlösa krav från den offentliga maktens sida.⁶ Utan detta rättsstatsvärde finns risken att rättstillämpningen inte blir förutsebar och därmed förlorar den legitimitet som krävs för att medborgarna skall sätta sin tillit till den dömande makten. Rättssäkerheten har därför fått en alldeles särskild betydelse vid myndighetsutövning gentemot enskilda, särskilt då det gäller skatterätten eftersom den rör ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden.⁷

I ett bredare perspektiv anses rättssäkerheten även omfatta kravet på en fastställd prioritetshierarki mellan olika rättskällor samt kravet på ett rationellt beslutsförfarande med väl motiverade och rättfärdigade avgöranden som kan kontrolleras.⁸ Sammanlänkat till rättssäkerheten är därför anspråket på objektiva oavhängiga domstolar och upprätthållandet av andra rättsliga aspekter så som rätten till domstolsprövning, skyldigheten att motivera domar och beslut, krav på offentlighet samt möjligheten att hålla myndigheter ansvariga för fel.⁹ I den svenska grundlagen finns inte alla dessa krav införda, men i RF 2:23 finns ett förbud mot att meddela lag eller annan föreskrift i strid med Europakonventionen. Rätten till

³ Se Prop. 1993/94:151, s. 69, Frändberg s. 269 m.fl.

⁴ Ekelöf, s. 7ff

⁵ Frändberg, s. 269 och Ekelöf, s. 7ff

⁶ Prop. 1993/94:151, s. 69

⁷ Se t.ex. SOU 1993:62, s. 76

⁸ Ibid., s. 75f

⁹ SOU 1993:62, s. 79

domstolsprövning och rätten till en rättvis process finns därmed indirekt kodifierad i Svensk lag.¹⁰

Frändberg uttrycker att tre särskilda villkor måste vara uppfyllda för att det ska råda rättssäkerhet. De tre villkoren är så sammanlänkade att det ena alltid är en förutsättning för att det andra ska ha ett verkligt värde. Det första villkoret innebär att rättssystemet ska ha klara, tydliga och adekvata regler. Tydliga regler är dock utan värde om inte dessa regler finns tillgängliga för den enskilda, till exempelvis genom publicering.

Tillgänglighet är alltså det andra villkoret. Tillsammans har dock dessa förutsättningar inget eget värde ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Frändberg anser att regler kan vara hur precisa och tillgängliga som helst utan att vara tjänliga så länge de rättstillämpande organen inte lojalt och korrekt tillämpar reglerna. Att individen kan lita på innehållet i reglerna är därför det tredje och sista villkoret.¹¹ Frändberg är dock mån om att poängtera att det kan uppstå konflikter mellan de värden som rättssäkerhetsbegreppet innefattar. I vissa fall kan det bli nödvändigt att kränka det ena för att gagna det andra.¹² Denna värdekonflikt diskuteras gärna i samband med uppdelningen mellan formell och materiell rättssäkerhet. Peczenik menar att *formell rättssäkerhet* avser den traditionella rättssäkerheten som följer av kravet på förutsebarhet, medan *materiell rättssäkerhet* innebär en avvägning mellan den på lagen baserade förutsebarheten och andra etiska och moraliska hänsyn.¹³ Ett exempel kan vara att medan den formella rättssäkerheten innebär att nya lagregler inte får ges retroaktiv verkan, ser den materiella rättssäkerheten istället till att lagtillämpningen är etisk och moraliskt riktig. Vid tillämpning av enskilda lagar är det ofta det formella rättssäkerhetsbegreppet som dominerar. Anledningarna är att det formella rättssäkerhetsbegreppet är bra för effektiviteten eftersom individen kan planera sin verksamhet. Vidare gör den formella rättssäkerheten det möjligt att fastställa faktorer för avgörandet om två situationer är lika/olika i rättslig mening. Detta är i sin tur en förutsättning för att lika fall ska behandlas lika. Dessutom antas den formella förutsebarheten gynna den svagare parten i ett rättsförhållande.¹⁴

2.2 Förutsebarhet

En elementär rättssäkerhetsaspekt är förutsebarheten, vilken bygger på kravet att alla offentliga beslut ska stödja sig på i förväg kända rättsnormer.¹⁵ Inom skatterätten medför detta att en skatt måste vara förutsebar, så att de skattskyldiga kan förutse effekterna av sitt eget handlande. Förutsebarhet är också en förutsättning för att en skatt skall upplevas som legitim för den enskilda. Om en skatt inte är förutsebar kan effekten bli att medborgarna avstår från ett specifikt handlande eftersom

¹⁰ Strömberg, s. 84

¹¹ Frändberg, s. 274f

¹² Frändberg, s. 269ff

¹³ Peczenik, s. 89ff

¹⁴ För en diskussion om detta och angränsande områden se Svensson, s. 342 och Frändberg, s. 269ff

¹⁵ Se SOU 1993:62, s. 77 m.fl.

skattekonsekvenserna är osäkra. Resultatet kan bli stora samhällsekonomiska kostnader.¹⁶

Ett exempel på när förutsebarheten inte är uppfylld är när det inom något viktigt rättsområde inte finns några regler alls, dvs. rättsbrist. Detta leder till att rättstillämparen måste konstruera en regel för det aktuella fallet vilket oftast resulterar i analogier. En annan defekt som kontrasterar mot rättssäkerheten är när de regler som finns är vaga, dunkla, mångtydiga, komplicerade eller försedda med latituder, eller att de står i strid med varandra genom regelkollision eller regelkonkurrens. Brist på förutsebarhet föreligger också när rättsinnehållet över huvud taget inte har publicerats dvs. inte finns tillgängligt för den enskilda individen.¹⁷ Oppositionellt sett är alltså förutsebarheten uppfylld när det finns adekvata, klara och tydliga regler som är tillgängliga för den enskilde. Detta innebär dock inte att alla juridiska avgöranden alltid bygger på ett precist underlag. Lagarna i det moderna samhället har fått en alltmer abstrakt utformning med paragrafer innehållandes vaga och allmänna uttryck. Särskilt tydligt är detta i paragrafer som betecknas som generalklausuler, målsättningsstadganden och portalparagrafer. Anledningen till denna trend varierar men utvecklingen är främst en följd av en alltmer komplex verklighet. Inom vissa områden önskar lagstiftaren ge mer utrymme åt rättstillämparen att rationellt fylla ut reglerna, speciellt när det kan vara svårt att formulera en bra precisering i lagtext. Följden blir att andra rättskällor än själva lagtexten, som t ex lagförarbetena, får en större och mer utbredd betydelse.¹⁸

Frändberg är skeptisk till denna utveckling. Han menar att även lagförarbetena är texter som är föremål för tolkning och att de klassiska tolkningsprinciperna inte kan vara behjälpliga för att öka rättssäkerheten. Exempelvis så blir bokstavstolkningsprincipen helt olämplig vid svåra och komplicerade fall eftersom den inte kan undanröja problemet med en vag eller mångtydig lagtext. Enligt Frändberg kan därför den egentliga rättssäkerhetsgarantin inte ligga någon annan stans än i själva lagen.¹⁹ Lindencrona menar dock att förutsebarheten ökar vid användning av förarbeten, men han är skeptisk till möjligheten att skapa större enhetlighet genom rättstillämpningen. Persson Österman å sin sida anser att Lindencronas uppfattning endast håller om förarbetena ger någon vägledning alls till hur lagtexten ska tolkas.²⁰

Precis som påpekats ovan är förutsebarheten extra viktig vid myndighetsutövning mot enskilda. Bristande precision i lagstiftningen leder till att myndigheterna får långtgående befogenheter vilket kan vara olämpligt. Precisionen i lagstiftningen tjänar därför rättssäkerheten genom att myndighetsbefogenheterna blir väl avgränsade.²¹

Det kan dock vara värt att ta upp frågan om för *vem* förutsebarheten ska vara god. När det gäller ett så svårt område som inkomstbeskattningen

¹⁶ Se Lodin m.fl., s. 477ff

¹⁷ Frändberg, s. 275ff

¹⁸ För en diskussion om detta och angränsande områden se Svensson, s. 329 och Rosander m.fl.

¹⁹ Frändberg, s. 275ff

²⁰ Se Persson Österman, s. 58 m.fl.

²¹ SOU 1993:62, s. 78

kan det vara svårt att uppnå en förenklad lagtext som gör det möjligt för varje enskild att förstå innehållet och förutse konsekvenserna av ett visst handlande. Istället kan det vara lämpligt att konstruera lagtexten med målsättningen att jurister som specialiserat sig på området ska kunna tolka den med god precision. Väljer lagstiftaren denna senare metod blir det dock viktigt att göra innehållet i lagtexten tillgängligt för lekmän genom bra sekundära källor.²² Sammanfattningsvis är det ur ett rättssäkerhetsperspektiv viktigt att en skatt har hög synlighet så att medborgarna är medvetna om skattebelastningens höjd och utformning.²³ Men att likställa rättsäkerhet med förutsebarhet tycker Svensson, precis som Frändberg, är en förenkling, om än en rationell sådan.²⁴

2.3 Likabehandling

Enligt vissa bör likabehandlingsprincipen vara den viktigaste delen av det övergripande begreppet rättssäkerhet.²⁵ Principen finns kodifierad i RF 1:9 som statuerar allas likhet inför lagen, vilket innebär att alla lika fall ska behandlas lika utan personliga hänsyn. Även om det i praktiken är sällan som fallen är helt identiska säger principen att rättstillämparen dock bör följa enhetliga faktorer och riktlinjer i alla fall av samma kategori.²⁶

Ur ett skatterättsligt perspektiv har likabehandlingen betydelse för samhällsekonomin. Om skatten kan undgåas genom annat likartat handlande dvs. om inte den styrande effekten är dess syfte, får skatten snedvridande effekter eftersom ekonomiskt mindre effektiva handlingar väljs. Bristande likabehandling påverkar även prisbildning och investeringsbeteende.²⁷

Det bör dock noteras att det i doktrin hävdas att skattelagstiftaren endast i begränsad utsträckning är bunden av ett likabehandlingskrav. Enligt Pålsson har det svenska konstitutionella synsättet istället varit att olikabehandling är ett politiskt instrument som kan användas som styrmedel.²⁸

2.4 Legalitet

Legalitetsprincipen är ett återkommande begrepp inom skatterätten och principen framhålls som en utav flera rättssäkerhetsaspekter. Principen befästes för första gången i Montesquieus statsrättsliga maktfördelninglära och uttrycks med satsen ”nullum tributum sine lege”, vilket är latin för ”ingen skatt utan lag”.²⁹ Den latinska satsen innebär att det ska finnas konformitet mellan rätten och dess tillämpning, byggd på lojalitet och respekt för lagen.³⁰

²² Se SOU 1993:63, s. 77 m.fl.

²³ Se Lodin, 477ff m.fl.

²⁴ Svensson, s. 343 och Frändberg, s. 269ff

²⁵ Jfr t.ex. Tikka s. 658ff

²⁶ SOU 1993:62, s. 78

²⁷ Se Lodin, 477ff m.fl.

²⁸ Se vidare Pålsson Robert, *Likhet inför skattelag*, Iustus, Uppsala 2007

²⁹ Tikka, s. 658f och Bergström, s.65

³⁰ Frändberg, s. 279

Huruvida principen är lagstadgad eller inte har diskuterats. I doktrin skiljer sig åsikterna åt. Hultqvist menar att skattskyldigheten måste framgå av lag och att legalitetsprincipen är kodifierad i regeringsformen. Enligt hans åsikt går principen att utläsa om RF 2:10, andra stycket läses tillsammans med RF 8:3 och RF 8:7.³¹ Pahlsson däremot anser att legalitetsprincipens grund finns kodifierad i RF 1:1, tredje stycket, vilket stadgar att ”den offentliga makten utövas under lagarna”.³² En tredje åsikt står Ulrika Rosander för. Hon är tveksam till om legalitetsprincipens alla aspekter är kodifierade i regeringsformen även om dess centrala grunder omfattas av den. Hon poängterar dock att det inte är av avgörande betydelse då det ändå råder konsensus om att principen har en stark ställning i svensk skatterätt oavsett kodifiering eller inte.³³

Legalitetsprincipen framstår som den viktigaste av alla skatterättsliga principer eftersom den ger den enskilde skattskyldige ett skydd mot beskattning som inte finns formulerad i lag. Även kollektivet av skattebetalare skyddas av principen eftersom domstolar och myndigheter inte heller kan visa en generositet, mot någon enskild, utöver vad lagen föreskriver.³⁴ Legalitetsprincipen är även den del av rättssäkerheten som ska motverka att rättsordningen perverteras av myndigheterna dvs. att beslutsfattandet sker ad hoc och att den enskilde inte kan förutsäga vad utslaget blir trots sin kännedom om reglernas innehåll.

Legalitetsprincipen är även tätt sammanbunden med retroaktivitetsförbudet i RF 2:10 som innebär att föreskrifter inte bör tillämpas förrän de blev kända för den enskilde. Retroaktivitetsförbudet finns för att skydda den enskilda mot oförutsedda rättsverkningar, dvs. rättsverkningar som inte är förutsedda på grund av att de inte var rättsföljder när handlingen företogs.³⁵

Med legalitetsprincipen följer även ett förbud mot analog eller reducerande tolkning till den enskildes nackdel. Detta innebär dock inte att varje regel enbart får tolkas bokstavligen, utan hänsyn får naturligtvis tas till det rättsliga sammanhanget, systematiken samt den historiska utvecklingen.³⁶

Till sist omfattar även legalitetsprincipen ett krav på att lagar inte ändras oupphörligen eller att förändringar sker med kort eller ingen varsel samt att man tillerkänner domar rättskraft.³⁷

2.5 Proportionalitet

Inom skatterätten har även den icke lagstadgade proportionalitetsprincipen en framstående roll. Principen beskrivs inte nödvändigtvis som en del av rättssäkerhetsbegreppet men den är tätt sammanbunden med

³¹ Hultqvist, s. 93

³² Pahlsson, s. 133

³³ Rosander, s. 82

³⁴ Se Tikka, s. 658f m.fl.

³⁵ Detta påpekas bl.a. av Frändberg, s. 278ff

³⁶ Se SOU 1993:62, s. 78f, m.fl.

³⁷ Se Frändberg, s. 278ff, m.fl.

rättssäkerheten.³⁸ Emiliou skriver att det finns ett ömsesidigt beroende mellan rättssäkerhetsprincipen och proportionalitetsprincipen. Detta då rättssäkerhetsprincipen inte kan tillämpas på ett absolut sätt utan att beakta de krav som ställs på proportionalitet. Proportionalitetsprincipen å sin sida, kan inte tillämpas utan hänsyn till rättssäkerheten.³⁹

Principen innebär förenklat att en juridisk åtgärd, med avseende på sin art och styrka, skall stå i rimlig proportion till vad som står att vinna med åtgärden.⁴⁰ Proportionaliteten står således för en balans mellan skattebelastningen och fullgörandebördan. Skatter med oproportionerligt höga fullgörandekostnader blir samhällsekonomiskt ineffektiva. Principen har därför betydelse vid såväl lagstiftningen som vid rättstillämpningen.⁴¹

Enligt Moell består proportionalitetsprincipen av tre underkriterier. Först måste en åtgärd vara lämplig för att åstadkomma eller understödja det avsedda målet. Vidare måste åtgärden vara nödvändig dvs. att det inte finns något annat medel som är mindre ingripande. Slutligen får åtgärden inte vara oproportionerlig med hänsyn till den begränsning som den medför för ett motstående intresse. Förutsättningen för att uppnå de tre underkriterierna är att det avsedda ändamålet har fastställts. Ju mer ingripande åtgärden är desto större krav bör ställas på precisionen av det bestämda ändamålet. Om ändamålet är vagt formulerat föreligger en uppenbar risk för att kontrollen blir mer omfattande än nödvändigt.⁴²

2.6 Teoretisk utgångspunkt

Som beskrivits ovan har rättssäkerhetsbegreppet inte givits någon entydig innebörd. Däremot synes doktrin vara överens om att rättssäkerheten innehåller ett förutsebarhetskrav, ett legalitetskrav samt ett likabehandlingskrav. I den här uppsatsen kommer det formella rättssäkerhetsbegreppet att användas som en övergripande term för att beskriva *summan av flera additiva rättsliga principer*. Utgångspunkten är att rättssäkerheten, inom skatterätten, är en absolut term emedan dess bärande principer kan vara relativa i sin förekomst. Detta innebär att en eller flera av principerna, *i viss mån*, kan få ge vika till fördel för en annan. Däremot innebär inte detta att den formella rättssäkerhet kan uppstå om en av principerna inte alls har tillgodosetts. Den formella rättssäkerheten förutsätter att närvaron av var och en av principerna har uppnått en viss miniminivå. Det ska dock poängteras att den formella rättssäkerheten inte automatiskt är uppfylld då principerna har uppnått sin individuella miniminivå. Små brister i efterlevnaden hos varje princip kan leda till att den formella rättssäkerheten inte är uppfylld totalt sett. De fyra bärande principerna kan nämligen ha inverkan på varandra. Om det föreligger brister i närvaron av en rättssäkerhetsprincip kan detta i sin tur leda till brister i närvaron av en annan. Problematiken i efterlevnaden av ett begrepp kan således sprida sig. Figuren i bilaga A beskriver den teoretiska

³⁸ Se Lodin, s.480, Emiliou, s. 142ff m.fl.

³⁹ Emiliou, s. 142f

⁴⁰ Moell, s. 23

⁴¹ Se Lodin, s. 480f, m.fl.

⁴² Moell, s. 191ff

utgångspunkten. Principerna som ingår i det formella rättssäkerhetsbegreppet är: förutsebarhet, legalitet, likabehandling och proportionalitet. Anledningen till att proportionalitetsprincipen sätts upp som en bärande princip är det ömsesidiga beroende som finns mellan rättssäkerhet och proportionalitet. Eftersom de övriga tre underliggande rättssäkerhetsprinciperna inte kan tillämpas på ett absolut sätt, utan hänsyn till proportionaliteten, kan således inte rättssäkerhet råda utan förekomst av proportionalitet.

3 Räntesnurror

3.1 Gemensamma kriterier

En räntesnurra är ett koncerninternt skatteplaneringsförfarande baserat på ett ränteupplägg. Målet med förfarandet är att uppnå samma effekt som om koncernbidrag skulle ha lämnats, med avdragsrätt, från ett svenskt bolag till ett utländskt bolag som inte beskattas för de mottagna medlen.⁴³ En räntesnurra kan vara konstruerad på en rad olika sätt men alla förfaranden har följande gemensamma kriterier:

- Själva skatteförmånen uppkommer då ett svenskt aktiebolag, eller en svensk filial till ett utländskt bolag, gör ränteavdrag i Sverige, medan motsvarande ränteinkomst som betalas till ett företag i intressegemenskapen/koncernen inte beskattas i Sverige.
- Olika konstruktioner och lagregler används för att mottagaren av räntan inte ska beskattas för den samma eller beskattas med så låg skattesats som möjligt.
- Den räntebärande fordringen uppstår genom interna transaktioner, exempelvis genom koncerninterna aktieförvärv där säljaren får en räntebärande revers som ersättning.
- Säljaren beskattas inte för någon försäljningsvinst.⁴⁴

För koncerner är det ofta operativa överväganden eller behov att skapa förändringar i kapitalstrukturen som ligger bakom konstruktionen av en räntesnurra. Det kan även finnas ett behov att förbereda koncernen för en kommande omstrukturering. Skattefördelarna uppstår endast på koncernnivå vilket innebär att de enskilda bolagen i intressegemenskapen inte utvinner några skatteförmåner, dvs. på skattesubjektsnivå går det inte att finna någon skatteförmån.⁴⁵

3.2 Typfallet : Utländskt moderbolag

Trots att en räntesnurra kan vara uppbyggd på ett antal olika sätt finns det ett särskilt typfall som Skatteverket funnit mer återkommande än andra, nämligen ett ränteupplägg inom en koncern med ett utländskt moderbolag. Av de 75 koncerninterna fall som identifierats av Skatteverket är 75 procent räntesnurror med utländska moderbolag. Resterande 25 procent är fall med svenska moderbolag.⁴⁶

⁴³ Tivéus, 2007, s. 687ff

⁴⁴ Ibid.

⁴⁵ Ibid., s. 687

⁴⁶ Skatteverkets hemställan, s. 18

Anledningen till att en koncern med ett utländskt moderbolag bygger upp en räntesnurra kan vara att koncernen strävar efter att minska beskattningen av resultatet i ett rörelsedrivande svenskt bolag. Koncernen vill därför överföra en del av resultatet från det vinstgivande svenska bolaget till ett annat koncernföretag som hör hemma i ett annat land med lägre beskattning. Koncernbidrag kan enligt 35 kap. IL inte lämnas med avdragsrätt eftersom mottagaren av bidraget inte beskattas för det i Sverige. Resultatet kan inte heller reduceras genom att tillgångar överförs eller tjänster utförs till underpris mellan bolagen. Detta eftersom resultatet kan korrigeras med stöd av den s.k. korrigeringsregeln i 14:19 § IL.⁴⁷ Istället konstruerar koncernen en räntesnurra genom följande transaktioner: I det första ledet överlåter det utländska moderbolaget sitt vinstgivande svenska dotterbolag till ett annat nybildat svenskt dotterbolag. Överlåtelsen sker till marknadspris. Det nybildade dotterbolaget utställer en räntebärande revers som ersättning till det utländska moderbolaget. Röntan samt övriga villkor är marknadsmässiga. Det utländska moderbolaget överlåter sedan den erhållna reversen som kapitaltillskott till ett annat koncernbolag med hemvist i en stat med låg beskattning. Räntebetalningarna på reversen från det nybildade svenska bolaget till det utländska koncernföretaget finansieras sedan med koncernbidrag från det överlåtna vinstgivande svenska bolaget.⁴⁸ I bilaga B finns en modell som demonstrerar det ovan beskrivna förfarandet.

En förutsättning för att räntesnurrans ska bli lönsam för koncernen är att det utländska moderbolaget inte hör hemma i ett land som har regler vilka kan motverka värdet av förfarandet, t.ex. effektiva CFC-regler. Dessutom får inte bolaget som tar emot räntebetalningarna höra hemma i ett land där röntan beskattas med en för hög skattesats.⁴⁹

3.3 Svenskt moderbolag - hybridföretag

Förutom räntesnurror i koncerner med utländska moderbolag finns det även upplägg inom koncerner med svenska moderbolag. Vad som utmärker dessa upplägg är att koncernerna utnyttjar att andra länder har en avvikande syn på hur företag eller finansiella instrument ska beskattas. Skillnaderna i de olika skattesystemen kan leda till att ett bolag som enligt svensk rätt ses som ett skattesubjekt inte behandlas som det samma enligt utländsk rätt. Ett sådant bolag kallas för hybridföretag. Anledningen kan vara att bolaget ses som en del av moderbolaget eller att bolaget behandlas som ett ”transparent” företag. Tack vare hybridföretagen är det möjligt för koncernen att undgå beskattning på ränteintäkter i utlandet, vilket gör det fördelaktigt att konstruera en räntesnurra.⁵⁰

⁴⁷ Finansdepartementets promemoria, s. 11

⁴⁸ Skatteverkets hemställan, s. 16f

⁴⁹ Finansdepartementets promemoria, s. 11

⁵⁰ Skatteverkets hemställan, s. 18

3.3.1 Check-the-box

En särskild form av räntesnurra uppbyggd med hybridföretag är den som baseras på vad som kallas check-the-box, vilket är benämningen på särskilda regler som finns i USA och Kanada. Reglerna gör det möjligt för amerikanska bolag att kryssa i en särskild ruta i deklarationen för att ett utländskt dotterbolag skattemässigt ska betraktas som en del av det amerikanska bolaget. I och med att koncernen väljer check-the-box blir den ränta som betalas från det svenska bolaget till det amerikanska bolaget betraktad som en nullitet och beskattas således inte. Förfarandet kan inte angripas med de svenska CFC-reglerna eftersom bolaget har sitt säte i USA.⁵¹

En räntesnurra konstruerad med check-the-box kan se ut som följer: Ett svenskt moderbolag äger ett rörelsedrivande dotterbolag i USA. Moderbolaget bildar ett nytt dotterbolag i USA som i sin tur bildar ett svenskt holdingbolag till vilket det vinstdrivande gamla amerikanska dotterbolaget avyttras mot ett lån på samma belopp. Efter omstruktureringen ligger det vinstdrivande amerikanska bolaget fortfarande under det svenska moderbolaget, men med två holdingbolag mellan sig. Räntorna som det svenska holdingbolaget betalar till det amerikanska holdingbolaget finansieras med och kvittas mot koncernbidrag från det svenska moderbolaget. Skattevinsten uppstår då ränteinkomsten i det amerikanska bolaget inte beskattas i USA och ränteutgiften är fullt avdragsgill i Sverige.⁵²

3.3.2 Skattemässig enhet

En annan typ av räntesnurra uppbyggd med hybridföretag är den som bygger på att utländska regler inkluderar svenska filialer i sina moderbolag dvs. att den svenska filialen och dess moderbolag betraktas som *en* skattemässig enhet. Reglerna gör det möjligt att undgå beskattning på ränta som skickas från den svenska filialen till den utländska långgivaren. Vanligtvis är det konstruktioner med nederländska bolag som har identifierats, men liknande regler finns även i andra länder.⁵³

Ett typfall med nederländska dotterbolag kan se ut som följer: Ett svenskt moderbolag (A) har ett dotterbolag i Nederländerna (B). Det nederländska dotterbolaget bildar ett nytt dotterbolag i Nederländerna (C) som i sin tur startar en filial i Sverige (C1). Det svenska moderbolaget överför sedan ett svenskt dotterbolag (D) som ett ägartillskott till det nederländska dotterbolaget (B). I nästa steg säljer (B) bolaget (D) till sitt eget dotterbolag (C) mot ett lån som motsvarar köpeskillingen. Aktierna i (D) knyts till den svenska filialen (C1). Enligt skattereglerna i Nederländerna utgör (B), (C) och (C1) *en* skattemässig enhet vilket gör att räntorna som dras av i (C) och betalas till (B) inte beskattas i Nederländerna, eftersom lånet betraktas som en intern transaktion inom en skattemässig

⁵¹ Skatteverkets hemställan, s. 18f

⁵² Lagrådsremissen, s. 17

⁵³ Skatteverkets hemställan, s. 19

enhet. Koncernbidragen från det svenska bolaget (D), som finansierar räntebetalningarna, beskattas inte i Nederländerna. Sammanfattningsvis har omstruktureringen gjort att vinsten i (D) överförts till filialen varifrån den sedan flyttats vidare till Nederländerna via ränteavdrag.⁵⁴

3.4 Externa förvärv

Förutom de ovan beskrivna interna omstruktureringarna finns det även fall där en räntesnurra bygger på ett externt förvärv av aktier i ett bolag utanför intressegemenskapen. Vid externa förvärv används samma metoder som beskrivits ovan. Detta förutsätter dock att det bolag som gör förvärvet från en extern part får ett lån från ett annat företag i intressegemenskapen för att finansiera förvärvet. Det som skiljer interna förvärv från externa är att de interna fallen inte förutsätter att någonting nytt har tillförts eller lämnat intressegemenskapen. Vid de externa fallen däremot byts tillgångar mot aktier och överföringen sker mellan oberoende bolag. Räntan blir således en finansieringskostnad för anskaffandet av nya tillgångar. Mestadels är det affärsmässiga skäl, vid sidan om skatteeffekten, som styr externa förvärv. Detta följer av att externa förvärv endast kan göras en gång med de aktuella aktierna emedan interna förvärv kan upprepas flera gånger med samma aktier.⁵⁵

3.5 Förutsättningar

För att kunna skatteplanera med räntesnurror och därigenom uppnå skattelättnader krävs det att de tillämpliga lagarna i de berörda länderna innehåller vissa lagenliga förutsättningar. Som har konstaterats ovan krävs det bl a att utländsk lagstiftning ger låg bolagsskatt samt att ränteintäkterna inte tas upp till beskattning eller blir föremål för CFC-beskattning. Förutom detta krävs det även att den svenska lagstiftningen ger utrymme för bolagen att genomföra transaktionerna utan beskattning. Den främsta förutsättningen är den oinskränkta avdragsrätten för ränta i inkomstslaget näringsverksamhet. Enligt 16:1 § IL ska utgifter för att förvärva och bibehålla inomster dras av som kostnad. Enligt samma paragraf ska ränteutgifter dras av även om de inte är sådana utgifter. Innan de nya avdragsbegränsningarna trädde i kraft fanns det endast två begränsningar i avdragsrätten för ränta (24:5-10 §§ och 9:5 § IL), men ingen av dessa två begränsningar ansågs tillämplig på räntesnurror.⁵⁶

En annan viktig förutsättning är att utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar är skattefria, samt att det är möjligt att inom en koncern överlåta tillgångar till underpris utan uttagsbeskattning.⁵⁷ För svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar är innehav av onoterade andelar i andra aktiebolag alltid klassificerade som näringsbetingade

⁵⁴ Finansdepartementets promemoria, s. 12

⁵⁵ Skatteverkets hemställan, s. 20f

⁵⁶ Ibid., s. 25

⁵⁷ Finansdepartementets promemoria, s. 9

andelar. Det enda undantaget är om andelarna utgör lager enligt 24:14 § IL.⁵⁸

En ytterligare förutsättning är den obegränsade möjligheten att skapa ett obegränsat antal bolag och bolagsled inom en koncern och att därigenom kunna växla mellan tillskott och lån mellan bolagen. Detsamma gäller möjligheten att kunna lämna koncernbidrag.⁵⁹ Enligt reglerna i 35 kap. IL kan företag under vissa villkor utväxla koncernbidrag med verkan vid beskattningen. Om de formella förutsättningarna för koncernbidrag föreligger behandlas bidraget som en avdragsgill omkostnad hos givaren och som en skattepliktig intäkt hos mottagaren. För att få lämna/erhålla koncernbidrag måste moderbolaget äga minst 90 procent av andelarna i dotterbolaget samt att både lämnande och mottagande bolag har funnits i koncernen vid ingången av räkenskapsåret.⁶⁰

I ett internationellt perspektiv är även frånvaron av källskatt på ränta en förutsättning för att uppnå skattevinster med räntesnurror. En källskatt på ränta försvårar nämligen skatteplaneringen för multinationella företagsgrupper som ämnar ge dotterbolaget förhållandevis låg soliditet genom hög andel lånefinansiering, ett förfarande som är gynnsamt om dotterbolaget är etablerat i ett land med högre effektiv bolagsskatt och dotterbolagets räntebetalningar är avdragsgilla.⁶¹ Enligt OECD:s modellavtal art 11 är utgångspunkten att båda staterna beskattar räntan. Källstaten får emellertid inte utta en skatt som överstiger 10 procent av räntans bruttobelopp. För att undvika dubbelbeskattning skal sedan denna skatt avräknas mot skatten i mottagarens hemvistland.⁶² Sverige är dock ett land som inte tar ut någon källskatt på räntor. Dessutom får ett svenskt bolag som erhåller ränta från utlandet som belagts med källskatt normalt avräkna den utländska källskatten då räntan i sig är skattepliktig i Sverige.⁶³

Inom EU är det förbjudet att ta ut källskatt på ränta som betalas mellan närstående företag i olika medlemsstater enligt ränte/royaltydirektivet. Reglerna omfattar ett förbud mot såväl uttag av källskatt som uttag av inkomstskatt i utbetalningslandet.⁶⁴ Däremot får betalningarna beskattas i mottagarlandet.⁶⁵ Direktivet innehåller emellertid vissa undantagsbestämmelser. Exempel på detta är betalningar som omklassificeras från ränta till utdelning med stöd av underkapitaliseringsregler.⁶⁶ Sådana regler innebär att staten ställer ett krav på att bolagets eget kapital ska stå i ett visst lägsta förhållande till lånen från moderbolaget. Ränta som betalas ut på den del av lånet som överstiger fastställt ratio betraktas då som ej avdragsgill utdelning.⁶⁷ I kommentarerna till OECD:s modellavtal art 10 stadgas att art 10 och 11 inte hindrar fördragsslutande stater från att tillämpa interna underkapitaliseringsregler

⁵⁸ Lagrådsremissen, s. 20

⁵⁹ Finansdepartementets promemoria, s. 9

⁶⁰ Skatteverkets handledning, 2006, s. 180

⁶¹ Källqvist och Köhlmark, s. 160

⁶² OECD:s modellavtal för dubbelbeskattning, art 11

⁶³ Källqvist och Köhlmark, s. 160

⁶⁴ Direktiv 2003/49/EG, 3 juni 2003, Art 1.1

⁶⁵ Ibid., Art 1.9

⁶⁶ Ibid., Art 4.1

⁶⁷ Wenehed, s. 142ff

som omvandlar ränta till utdelning.⁶⁸ Underkapitaliseringsregler är relativt vanligt förekommande men Sverige saknar denna typ av reglering. Inte heller den s.k. korrigeringsregeln i 14:19-20 §§ IL har ansetts kunna tillämpas för att begränsa avdragsrätten för en marknadsmässig ränta eller att omklassificera lån till något annat. Frånvaron av denna typ av reglering är således även den en viktig förutsättning för att uppnå skattefordelar genom upplägg med räntesnurror.

3.6 Praxis

I ett antal rättsfall har Regeringsrätten prövat huruvida Skatteflyktslagen är tillämplig på koncerninterna upplägg med räntesnurror. De två mest kända rättsfallen är RÅ 2007 ref. 84 och RÅ 2007 ref 85, även kallade Industrivärden-domarna. Även om rättsfallen skiljer sig åt på många punkter var ändå de grundläggande omständigheterna i de båda fallen till största delen överensstämmande. Investmentbolaget Industrivärden AB ägde ett antal helägda dotterbolag. Aktierna i de helägda dotterbolagen överläts på marknadsmässiga villkor till andra helägda holdingbolag. Avyttringarna finansierades med räntebärande lån från Industrivärden AB. För att holdingbolagen skulle kunna betala räntebetalningarna till Industrivärden AB fick bolagen koncernbidrag från andra rörelsedrivande bolag i koncernen. Skatteverket yrkade att Skatteflyktslagen skulle tillämpas på förfarandena och att holdingbolagen inte skulle medges avdrag för räntekostnader. I båda fallen hade holdingbolagen fusionerats upp i Industrivärden AB och Skatteverkets yrkande avsåg därför Industrivärden AB.

I RÅ 2007 ref. 84 gällde frågan om Skatteflyktslagen var tillämplig på taxeringsåret 1996. Industrivärden AB hade sålt ett dotterbolag till ett annat helägt holdingbolag genom successiva överlåtelser under åren 1991-1992. Då Regeringsrätten konstaterade att skatteflyktslagen trädde i kraft den 1 juli 1995 uppstod frågan om den relevanta rättshandlingen i målet inträdde före eller efter detta datum. Domstolen ansåg att den avgörande rättshandlingen var holdingbolagets upptagande av lån från Industrivärden AB. Även om de efterföljande räntebetalningarna på lånet var rättshandlingar ansåg domstolen att de endast var en konsekvens av själva skuldförhållandet. Eftersom själva lånet togs upp innan Skatteflyktslagen trädde i kraft, nämligen under åren 1991-1992, avvisade Regeringsrätten Skatteverkets yrkande om att tillämpa 1995 års Skatteflyktlag på den avgörande rättshandlingen.

I RÅ 2007 ref. 85 hade Industrivärden AB överlåtit dotterbolagen under året 1995 och förfarandet finansierades genom att holdingbolaget mottog aktieägartillskott från Industrivärden AB. Aktieägartillskotten gjordes om till räntebärande lån från Industrivärden AB året där efter. Under åren 1996-1998 betalade holdingbolaget ränta på lånen till Industrivärden AB. Skatteverkets yrkande om tillämpning av skatteflyktsklausulen avsåg därför taxeringsåren 1997-1999. Skatteverket menade att själva syftet med

⁶⁸ Pelin, s. 249

transaktionerna var att göra det möjligt att överföra obeskattade vinstmedel från de rörelsedrivande dotterbolagen till Industrivärden AB. Detta genomfördes i och med att holdingbolaget gjorde skattemässiga avdrag för räntan samtidigt som holdingbolaget mottog koncernbidrag från de rörelsedrivande dotterbolagen på motsvarande belopp. Kammarrätten delade Skatteverkets uppfattning. Förfarandet framstod som praktiskt taget meningslöst om man bortsåg från koncernens skattefördelar. Domstolen fann även att det huvudsakliga skälet till att genomföra transaktionerna var den slutliga skatteförmånen. Dessutom ansåg Kammarrätten att upplägget stred mot syftet med koncernbidragsreglerna eftersom ett investmentföretag inte med verkan vid beskattningen kan ge eller ta emot koncernbidrag. Kammarrätten fann därför att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet. Regeringsrätten var däremot av en annan uppfattning. I sitt mycket korthuggna domskäl hänvisade domstolen till rättsfallet RÅ 2001 ref 79. I det tidigare fallet hade Regeringsrätten funnit att Skatteflyktslagen inte var tillämplig. Då Regeringsrätten ansåg att Industrivärden-målet i allt väsentligt överrensstämde med det tidigare fallet ansåg domstolen att det senare borde bedömas på samma sätt. Skatteflyktslagen ansågs därför inte vara tillämplig.

I det tidigare rättsfallet RÅ 2001 ref 79 hade Östersunds kommun skattefritt överlåtit ett antal rörelsedrivande dotterföretag till ett nybildat helägt holdingbolag. Holdingbolaget finansierade köpen med en räntebärande revers till kommunen. Räntekostnaderna skulle i sin tur finansieras med mottagna koncernbidrag från de förvärvade rörelsedrivande dotterbolagen. Vidare skulle kommunen fortlöpande lämna aktieägartillskott till holdingbolaget med belopp motsvarande 72 procent av räntan minskat med den utdelning som dotterbolagen skulle ha lämnat till kommunen vid ett fortsatt direkt ägande. Holdingbolaget i sin tur skulle därefter lämna ett aktieägartillskott till dotterbolagen med belopp motsvarande i princip 72 procent av mottagna koncernbidrag. Skatterättsnämnden fann att de första tre rekvisiten i Skatteflyktslagen var tillämpliga. Däremot ansåg man inte att det fjärde rekvisitet var uppfyllt eftersom skattefördelarna väsentligen hade ett samband med kommunens skattefrihet. Regeringsrätten hade samma uppfattning. Då skatteförmånen uppstod i och med kommunens skattefrihet enligt IL saknades underlag för att förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte.⁶⁹

Ulf Tivéus anser att Regeringsrätten fattade rätt beslut i alla de ovan beskrivna rättsfallen. Han menar att förfarandet med räntesnurror inte kunde anses strida mot den gällande lagstiftningens syfte eftersom det inte gick att finna några principer i lagstiftningens allmänna utformning som kunde anses åsidosättas genom ett sådant förfarande. Detta med hänsyn till den generella avdragsrätten för ränta samt avsaknaden av källskatt på ränta eller underkapitaliseringsregler.⁷⁰

⁶⁹ Tivéus, 2007 s. 687f

⁷⁰ Tivéus, 2008 s. 62ff

4 Lagstiftningsprocessen

Den 23 juni 2008 lämnade Skatteverket över en hemställan till Finansdepartementet som byggde på promemorian, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, som tagits fram av Skatteverket tidigare samma vår. Hemställan innehöll en redogörelse för myndighetens undersökning av räntesnurror bland stora koncerner samt ett lagförslag om ändringar i inkomstskattelagen. Enligt Skatteverket hade de identifierade förhållandena lett till att det svenska skatteunderlaget reducerats med betydande belopp, uppskattningsvis med minst 25 miljarder kronor årligen (En summa som motsvarar 7 miljarder kronor i skattebortfall.). Skatteverket uppgav att de aktuella förfarandena vidtagits uteslutande eller så gott som uteslutande av skatteplaneringsskäl. Enligt rättspraxis var inte skatteflyktslagen tillämplig på de identifierade uppläggen varför Skatteverket krävde en lagstiftningsåtgärd.⁷¹

Skatteverkets lagförslag mottogs av Finansdepartementet som skickade ut hemställan på remiss under juni och juli 2008. Förslaget fick hård kritik av näringslivet och remissinstanserna. Många ansåg att förslaget träffade vanlig affärsverksamhet, då främst koncerner med internfinansiering. De stora koncernerna Industrivärden och Volvo AB yttrade att sådana regler enbart skulle leda till att koncernerna flyttar sina huvudkontor utomlands. I media diskuterades även det egentliga syftet med lagändringen. Under Almedalsveckan uttalade finansminister Anders Borg att han ämnade finansiera sänkningen av bolagsskatten genom införandet av de nya lagreglerna. Ett förslag som ansågs ligga oförankrat hos övriga regeringspartier och som bemöttes med hård kritik.⁷²

Den 25 augusti 2008 skickade Finansdepartementet ut ett nytt omarbetat lagförslag där man ansåg sig ha tillgodosett den kritik som remissinstanserna gett. Förslaget riktade sig nu enbart mot avancerad skatteplanering och ämnade inte träffa normal affärsverksamhet som exempelvis mellan en koncerns internbank och övriga koncernföretag. Vidare hade Finansdepartementet infört två särskilda undantag från bestämmelserna om begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder.⁷³ Kritiken uteblev dock inte. Även om de flesta remissinstanserna mottog de förändringar som gjorts var det fortfarande mycket i förslaget som ansågs otillfredsställande. Främst önskades vissa klargöranden i undantagsreglerna, men även vissa formuleringar i huvudregeln blev hårt ansatta. Dessutom fick förslaget kritik för att det innehöll starka inslag av retroaktivitet. Således avstyrkte ett stort antal remissinstanser förslaget.

Utöver den ovan nämnda kritiken fanns det även en viss oro över hastigheten i lagstiftningsprocessen.⁷⁴ Den angivna remisstiden på en

⁷¹ Skatteverkets hemställan, s. 5

⁷² Di 2008-08-20 "Anders Borg backar", SvD 2008-08-19 "Börsjättar oroliga över förslag" m.fl.

⁷³ Finansdepartementets promemoria, s. 8

⁷⁴ Remissvar Företagarna, remissvar Sveriges kommuner och landsting, remissvar Försäkringsförbundet, remissvar Stockholms handelskammare m.fl.

månad, istället för den vanliga remisstiden på tre månader⁷⁵, ansågs för kort för att en djup granskning av förslaget skulle kunna genomföras.⁷⁶ Det påpekades att den utvidgade rätten till ränteavdrag, dvs. även för sådan ränta som inte utgör driftskostnad, utgör en så grundmurad princip i svensk skatterätt att en förändring av denna princip inte borde göras utan vidare.⁷⁷

Slutligen fick Finansdepartementet kritik för sitt val av metod. Skatteverket hade i sin hemställan redogjort för ett antal olika metoder för att förhindra skatteplanering med räntesnurror, däribland införandet av källskatt på ränta samt underkapitaliseringsregler. Finansdepartementet fastnade dock för metoden att införa särskilda bestämmelser som begränsar avdragsrätten för ränteutgifter inom koncerner *i särskilt angivna situationer*. Detta eftersom sådana regler direkt inriktar sig på att komma till rätta med de av Skatteverket identifierade problemen.⁷⁸ De kritiska rösterna menade dock att valet av metod endast grundade sig på att regeringen önskade införa reglerna redan 1 januari 2009 och att en annan metod skulle kräva ytterligare utredningar och en längre lagstiftningsprocess.

Trots den hårda kritiken kom den efterföljande Lagrådsremissen redan en månad senare, den 25 september 2008. Lagförslaget i remissen överensstämde fortfarande i huvudsak med Finansdepartementets promemoria. Förutom några förtydliganden och redaktionella ändringar införde man dock ytterligare möjligheter för bolag att använda sig av den s.k. tioprocentregeln. Lagrådets remissvar återgavs i regeringens proposition ”Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag” där de nya reglerna för begränsad avdragsrätt för ränta ställdes upp tillsammans med bl. a. de nya reglerna om sänkt bolagsskatt. Propositionen skickades till riksdagen den 23 oktober 2009. För att bemöta viss kritik från Lagrådet hade regeringen gjort ytterligare redaktionella ändringar i lagförslaget. Regeringens proposition mottogs av riksdagens skatteutskott som tillstyrkte regeringens förslag, med notisen att avdragsbegränsningarna bidrar till finansieringen av bolagsskattesänkningen.⁷⁹

Onsdagen den 10 december 2008 biföll kammaren i riksdagen förslaget efter en lång debatt. Trots att riksdagens ledamöter ansågs sig vara överens om att stödja syftet med de föreslagna reglerna skilde sig åsikterna åt huruvida lagändringarna skulle uppnå detta syfte. Bl. a. önskade ett flertal ledamöter att det krävdes en revidering av vad som ansågs vara en tandlös skatteflyktslag istället för att lagstifta om nya avdragsbegränsningar.⁸⁰

⁷⁵ Finansdepartementets promemoria och Regeringskansliets propositionshandbok Ds 1997:1, s. 32ff

⁷⁶ Remissvar Företagarna, remissvar Sveriges kommuner och landsting, remissvar Försäkringsförbundet, remissvar Stockholms handelskammare m.fl.

⁷⁷ Tivéus, 2008 s. 62ff

⁷⁸ Prop. 2008/09:65, s. 44f, remissvar Näringslivets Skattedelegation, remissvar Sveriges byggindustrier m.fl.

⁷⁹ Bet. 2008/09: SkU19

⁸⁰ Riksdagens protokoll 2008/09:46

5 De nya begränsningarna i avdragsrätten för ränta på vissa skulder

Nedan följer en genomgång av de nya införda reglerna om begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder. De nya paragraferna finns återgivna i sin helhet i bilaga C.

5.1 Definitionen av intressegemenskap

I den nya 24:10a § IL definieras uttrycket *intressegemenskap*.

I propositionen skriver regeringen att de aktuella intressegemenskaperna kan ha ett aktiebolag, kommuner, staten eller en annan juridisk person som aktieägare. Även oäkta koncerner med en eller flera fysiska personer som ägare omfattas. För att undgå vissa kringgåendeförfaranden inkluderas dessutom svenska handelsbolag och europeiska intressegrupperingar av definitionen. Däremot ska inte fysiska personer anses ingå i intressegemenskapen utan bara de underliggande bolagen.

Förutom svenska bolag kommer även motsvarande utländska företag att omfattas. Detta innebär att ett utländskt bolag med ett fast driftställe i Sverige, som betalat räntor till ett annat företag i intressegemenskapen, innefattas av reglerna.⁸¹

Anledningen till att kommuner ska omfattas av begreppet intressegemenskap är att kommunala bolag ska behandlas på samma sätt som privata bolag och om kommuner vill driva sin verksamhet i bolagsform måste detta ske på samma villkor som annan näringsverksamhet.⁸²

5.2 Förvärv, lån och utgifter som omfattas

I de nya paragraferna 24:10b-10c IL uppges vilka lån och utgifter som ska omfattas av avdragsbegränsningarna. Det typfall som reglerna bör tillämpas på är ränteutgifter för lån från ett företag i en intressegemenskap som avser förvärv av en tillgång från ett annat företag i samma intressegemenskap. Med tillgång åsyftas främst andelar i företag, särskilt andelar i helägda dotterbolag. För att förhindra kringgåenden skriver regeringen i propositionen att allt som avses som, eller ska behandlas som, delägarrätter enligt 48:2 § IL bör omfattas. Desamma gäller lagerandelar eftersom en avgränsning till att bara gälla andelar som kan överlåtas utan kapitalvinstbeskattning minskar reglernas effektivitet. Vid successiva förvärv träder avdragsbegränsningen in redan vid första förvärvet enligt vad som kallas ”första kronans princip”.

⁸¹ Prop. 2008/09:65, s. 46

⁸² Ibid., s. 47f

Lån för förvärv av fordringsrätter kom däremot inte att omfattas av avdragsbegränsningen. Efter att remissinstanserna hårt kritiserat denna del av Skatteverkets hemställan p.g.a. de fördyrande konsekvenser som detta skulle få för kassa- och likviditetsförvaltning i finans- och banksektorn, tog regeringen bort den delen av förslaget. Istället bör det slag av räntesnurror med fordringsrätter som åsyftas kunna underkännas genom tillämpning av allmänna regler och skatteflyktslagen. Detta innebär att rättstillämparen får avgöra vad som är rättshandlingarnas egentliga innebörd samt om förfarandet strider mot syftet med de nya reglerna om avdragsbegränsningar för ränta på vissa skulder. Regeringen påpekade att syftet med reglerna är att avdrag inte ska få göras för ränteutgifter som avser ett förvärv av en delägarrätt från ett företag i samma intressegemenskap.⁸³ Detta diskuteras vidare i avsnitt 6.2 och 7.3.1.

När det gäller vilka utgifter som ska omfattas av reglerna fann regeringen att det inte fanns tillräckliga skäl att låta avdragsbegränsningen omfatta andra utgifter än ränteutgifter. Om det skulle uppstå kringgåenden av de nya reglerna får dessa hanteras med tillämpning av allmänna regler och skatteflyktslagen. Således menar Regeringen att rättstillämpningen i tveksamma fall får bedöma om utgiften omfattas av avdragsbegränsningen eller inte.⁸⁴

5.3 Lån med externa inslag

I 24:10b-10c §§ IL finns även avdragsbegränsningar för s.k. back-to-back-lån (där något företag i intressegemenskapen har en fordran på den externa långivaren) och för interna lån som ersätter tillfälliga externa lån. Detta eftersom reglerna om avdragsbegränsningar annars skulle kunna kringgåas. Till skillnad från vad som gäller för helt interna kringgåendeförfaranden ansåg regeringen att det finns en uppenbar risk för att dessa externa situationer inte kan förhindras genom tillämpning av allmänna regler och skatteflyktslagen. Situationer som åsyftas är exempelvis när en extern långivare verkar som mellanhand mellan det långivande företaget och det låntagande företaget som båda ingår i samma intressegemenskap. Reglerna kräver inte att det finns en direkt koppling mellan in- och utlåning. Däremot ska det av omständigheterna i det enskilda fallet framgå att det finns någon form av samband mellan skulden och fordran. Rent externa lån omfattas inte av regeln.⁸⁵

5.4 Undantagsregler

I de nya paragraferna 24:10d-e IL finns två undantagsregler som går under benämningarna *tioprocentsregeln* och *ventilen*. Syftet med reglerna är att undanta transaktioner som har genomförts med företagsekonomiska motiv. När det gäller *tioprocentsregeln* innebär denna att avdrag ska få göras om den inkomst som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10

⁸³ Prop. 2008/08:65, s 50f

⁸⁴ Ibid., s. 52f

⁸⁵ Ibid., s. 54ff

procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget endast skulle ha haft den inkomsten. Regeln omfattar främst interna transaktioner där det företag som har ränteutgiften och det företag som har rätt till motsvarande inkomst ingår i samma intressegemenskap. Alla interna lån som ersätter externa tillfälliga lån betraktas i sammanhanget som ett internt förfarande. I propositionen skriver regeringen att samma undantag gäller för s.k. back-to-back lån.⁸⁶

För att kunna avgöra beskattningsnivån ska ett *hypotetiskt test* genomföras. Testet innebär att ingen hänsyn ska tas till överskott eller underskott som härstammar från normal drift eller till normalt avdragsgilla utgifter hos det mottagande företaget. Dessutom är det den faktiska allokeringen av inkomsten som ska vara det avgörande vid bedömningen av vilken lag som är tillämplig på förfarandet.⁸⁷

Uttrycket ”den som faktiskt har rätt till inkomsten” i 24:10d §, första punkten, är ämnad att förhindra att undantaget utnyttjas genom vad som kallas för ”slussning”, dvs. att lånet slussas till ett lågskatteland via ett eller flera företag i intressegemenskapen som är allokerade där beskattningen är högre än tio procent.⁸⁸ När det gäller räntebetalningar till internbanker är tanken att banken normalt bör betraktas som den som faktiskt har rätt till inkomsten vid transaktioner med andra koncernföretag på grund av sin funktion som bank inom koncernen. Samma synsätt som redogjorts för ovan bör gälla även för s.k. cash-pooling verksamhet⁸⁹.

För att undantagsregeln inte ska kunna utnyttjas innehåller 10d §, andra stycket, en särskild regel som ger Skatteverket en möjlighet att kunna vägra det företag som faktiskt har rätt till inkomsten avdrag om företaget har möjlighet att få avdrag för utdelning samt om den skuld och det förvärv som ligger till grund för ränteutgiften inte till övervägande del är affärsmässigt motiverade. Med övervägande del avses här mer än hälften. Genom den här regeln menar Regeringen att liknande upplägg som det i rättsfallet RÅ 2007 ref. 85 kan förhindras.⁹⁰

Den andra undantagsmöjligheten är för fall som är huvudsakligen affärsmässigt motiverade enligt den s.k. *ventilen* i 24:10d §, första stycket, andra punkten samt 24:10e §, första stycket, andra punkten. Uttrycket ”*huvudsakligen affärsmässigt motiverat*” innebär att det interna förvärvet som finansierats av lånet, och den fordran som ligger till grund för själva räntebetalningen, ska ha ”företagits huvudsakligen av sunda företagsekonomiska och affärsmässiga skäl” och inte enbart pga. eventuella skatteeffekter. Med huvudsakligen anses i IL 75 procent eller mer.⁹¹ Detta diskuteras vidare i avsnitt 6.5 och 7.1.1.

⁸⁶ Prop. 2008/09:65, s. 58f

⁸⁷ Ibid., s 59f

⁸⁸ Ibid., s 61

⁸⁹ Cash-pooling verksamhet innebär att koncernen har gjort en centralisering av kassaförvaltningen genom att utnyttja internbanker.

⁹⁰ Ibid, s 61ff

⁹¹ Ibid, s. 67f

5.5 Bevisbörda och beviskrav

Enligt huvudregeln inom skatterätten har det allmänna bevisbördan när det gäller intäktssidan och den skattskyldige bevisbörden när det gäller avdragssidan. Inom skatterätten har det ansetts vara onödigt att uttryckligen reglera bevisbördans placering i skattelagen om bevisbördan följer allmänna principer.⁹² I de nya reglerna har regeringen dock valt att uppmärksamma att det är Skatteverket som har bevisbördan för att transaktionerna till *övervägande del inte är affärsmässigt motiverade*. Detta genom att införa begreppet ”visa” i 24:10d, andra stycket samt 24:10e, andra stycket. I övrigt följer bevisbördans placering allmänna principer, vilket innebär att det är det allmänna som har bevisbördan på intäktssidan och den enskilt skattskyldiga som har bevisbördan på avdragssidan. När det gäller de nya reglerna om avdragsbegränsningar för ränta på vissa skulder leder detta till att det är det företag som yrkar avdrag för ränta i sin deklaration som eventuellt behöver kunna visa att den motsvarande inkomsten beskattas till 10 procent eller mer hos det företag i intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten eller att transaktionerna huvudsakligen är affärsmässigt motiverade.⁹³

⁹² Prop. 1999/2000:2, del 1, s. 496

⁹³ Prop. 2008/09:65, s. 72f

6 Remissinstansernas kritik

Genom hela lagstiftningsprocessen har remissinstanserna stöttat det bakomliggande syftet med de nya reglerna, nämligen att förhindra skatteplanering med ränteupplägg. Däremot har majoriteten av dem varit starkt kritiska till lagreglernas utformning. Trots vissa redaktionella ändringar innehåller lagtexten fortfarande många uttryck som remissinstanserna anser är otydliga och icke definierade. Vidare har lagstiftaren fått kritik för vad som utelämnats från lagtexten, nämligen regler för att förhindra vissa kringgåendeförfaranden. Nedan följer en genomgång av kritiken som reglerna fått från remissinstanserna samt regeringens repliker på denna kritik.

6.1 Definitionen av intressegemenskap

Beträffande definitionen av intressegemenskap som ställts upp i 24:10a § IL lämnade Sveriges Advokatsamfund kritik till uttrycket ”*står under i huvudsak gemensam ledning*” som finns i den nya paragrafens första stycke, andra punkten. Advokatsamfundet påpekade att uttrycket, som sedan tidigare finns i 25:7 § IL, redan ligger till grund för ett antal skatteprocesser som rör miljardbelopp. Processerna, som åsyftas, har pågått i flera år men har ännu inte avgjorts i första instans. Att välja ett sådant oprecist uttryck, under omständigheterna, för att definiera begreppet intressegemenskap menade Advokatsamfundet är olyckligt.⁹⁴

I propositionen replikerade regeringen att uttrycket ”*står under i huvudsak gemensam ledning*” finns återgivet i ett flertal olika paragrafer i IL. Eftersom uttrycket har används under en längre tid i andra sammanhang borde innebörden vara så pass klarlagd att tolkningen i de flesta fall inte ska vålla några större problem. Det poängterades att det är det faktiska inflytandet som är avgörande och inte de formella förhållandena. Det faktum att rättstillämpningen inte har klarlagt hur uttrycket ska tolkas i varje enskilt fall utgör inte ett tillräckligt skäl för att uttrycket inte ska användas i den nya regeln. För att avdragsbegränsningarna för ränta inte ska kunna kringgåas är det dessutom nödvändigt att använda en mer generell beskrivning. Regeringen ansåg därför att uttrycket är väl avvägt och att rättstillämpningen får avgöra hur det ska tolkas i det enskilda fallet.⁹⁵

6.2 Kringgåendeförfaranden

För att undvika kringgåenden av huvudregeln hade Skatteverket i sin hemställan till Finansdepartementet låtit avdragsbegränsningen även omfatta lån som möjliggjort utdelning eller kapitaltillskott i vissa fall, samt en typ av kringgåenden baserat på förvärv av fordringsrätter. När det gäller fall där lån möjliggjort utdelning tog Skatteverket upp följand exempel: Ett moderbolag

⁹⁴ Remissvar Sveriges Advokatsamfund

⁹⁵ Prop. 2008/09:65, s. 48ff

lämnar ett tillskott till ett dotterbolag som sedan används för att förvärva andelar. Därefter lämnar moderbolaget ett lån till dotterbolaget, varefter tillskottet betalas tillbaka. Återbetalningen av lånet görs sedan i form av *utdelning*. Genom detta förfarande har lånet möjliggjort utdelningen. När det gällde kapitaltillskott menade Skatteverket att ett företag kan få ett internt lån som sedan lämnas vidare som kapitaltillskott. Dotterbolaget utnyttjar sedan kapitaltillskottet för att förvärva delägarrätter i ett annat internt bolag. Vidare påpekade Skatteverket att kapitalet även kan användas för intern utlåning genom att tillskottet tillförs ett utländskt bolag som använder beloppet för utlåning till ett svenskt bolag. Avdrag får då göras för räntan i det svenska bolaget medan ränteintäkten från det utländska bolagets utlåning inte beskattas i Sverige. Beträffande förvärv av fordringsrätter ställde Skatteverket upp följande exempel: En utländsk fordringsrätt skapas genom en internöverlåtelse från ett bolag i ett skatteparadis till ett annat utländskt dotterföretag i intressegemenskapen. Bolaget i skatteparadiset säljer sedan fordringsrätten mot revers till ett svenskt dotterföretag i intressegemenskapen. Problemet uppstår om moderbolaget ger ett kapitaltillskott till det utländska dotterföretaget som i sin tur betalar tillbaka lånet. Bolaget i skatteparadiset kan sedan återbetala tillskottet till moderbolaget genom utdelning.⁹⁶

I Finansdepartementets promemoria togs de delarna som behandlade kapitaltillskott bort. Istället ansågs det att den här typen av kringgåendeförfaranden borde kunna underkännas genom tillämpning av allmänna regler och i andra hand med hjälp av skatteflyktslagen.⁹⁷ I propositionen gjorde Regeringen samma bedömning som Finansdepartementet. Dessutom ströks även den del av förslaget som gällde förvärv av fordringsrätter eftersom reglerna inte skulle träffa vanligt bedriven affärsverksamhet.⁹⁸

Avgränsningen av förslaget bemöttes med stark kritik av ett antal remissinstanser. Sveriges Advokatsamfund, Länsrätten i Västmanlands län samt Skatteverket menade att det vore lämpligare om lagtexten omfattar de identifierade kringgåendeförfarandena än att hänvisa till allmänna regler och skatteflyktslagen. Länsrätten skrev att det kan ifrågasättas om det är lämpligt att i förarbetena reglera ett redan identifierat kringgående. Detta eftersom det inte är självklart att lagstiftarens medvetna passivitet kommer att leda till att domstolarna tillämpar skatteflyktslagen, trots att lagstiftaren i förarbetena pekar på denna möjlighet.⁹⁹ Sveriges Advokatsamfund yttrade att det är direkt olämpligt, ur ett rättssäkerhetsperspektiv, att lagstiftaren tolkar gällande rätt genom att uttala sig om hur vissa förfaranden bör bedömas enligt allmänna principer och skatteflyktslagen. Därför borde inte lagstiftaren lämna luckor i lagen. Eftersom tillämpningen redan i stor utsträckning är skönmässig och oförutsägbar vore det att föredra att

⁹⁶ Finansdepartementets promemoria, s. 29f

⁹⁷ Ibid., s. 30ff

⁹⁸ Prop. 2008/09:65, s. 50ff

⁹⁹ Remissvar Skatteverket, Remissvar Sveriges Advokatsamfund och Prop. 2008/09:65, s. 50ff

lagtexten uttryckligen reglerade de fall som lagstiftaren anser ska omfattas.¹⁰⁰

Regeringen höll med om att det kan vara en fördel att i lagtexten tydligt definiera vilka kringgåendefall som avdragsbegränsningen är tillämplig på. Samtidigt är detta en ogenomförbar uppgift eftersom det är omöjligt att förutse alla kringgåendesituationer som kan uppkomma.¹⁰¹

6.3 Vilka förvärv och lån som omfattas

I fråga om vilka förvärv och lån som borde omfattas av reglerna var kritiken hård från remissinstanserna, även från Lagrådet. Trots vissa kraftiga förändringar i lagtexten menade Sveriges Advokatsamfund att det fortfarande är oklart vad som menas med ”*avser*” förvärv av en delägarrätt i 24:10b § IL.¹⁰² Lagrådet å sin sida menade att det förefaller osannolikt att det i lagtexten föreskrivna sambandet mellan skulden och förvärvet respektive mellan skulden, fordringen och förvärvet ibland alls kan bevisas, 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. Dessutom borde det bli omöjligt för Skatteverket att i de fall det förekommer många ekonomiska transaktioner mellan företagen inom en intressegemenskap, eller i de fall som avses i 24:10 c § (s.k. back-to-back-lån), motbevisa en skattskyldigs påstående om att 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. Eftersom det redan finns en enorm uppfinningsrikedom bakom de identifierade skatteuppläggen kommer effekterna av de nya reglerna att reduceras eller helt elimineras i och med att de borde kunna kringgåas utan större svårighet. Lagrådet gick till och med så långt att ifrågasätta om de nya reglerna ens borde införas med tanke på den ovan beskrivna problematiken.¹⁰³

Regeringen replikerade att det i flesta fall borde vara klart om en skuld avser ett förvärv eller inte och att tveksamma fall får avgöras genom en helhetsbedömning. Dessutom borde de tillämpningssvårigheter som Lagrådet beskriver vara begränsade eftersom konstlade upplägg ofta handlar om betydligt större belopp än vid vanliga affärstransaktioner.¹⁰⁴

6.4 Lån med externa inslag

Ett flertal remissinstanser kritiserade valet av termen ”*tillfällig skuld*” i 24:10b §, andra stycket, IL. Termen ansågs vara oprecis, vilket kan leda till problem vid avgörandet om en skuld är tillfällig eller inte.

Remissinstanserna tyckte därför att termen borde preciseras så att det klart

¹⁰⁰ Remissvar Sveriges Advokatsamfund

¹⁰¹ Prop. 2008/09:65, s. 53f

¹⁰² Remissvar Sveriges Advokatsamfund

¹⁰³ Lagrådets yttrande

¹⁰⁴ Prop. 2008/09:65, s. 52

framgår när ett externt lån kan ersättas med ett internt lån.¹⁰⁵ Regeringen å sin sida menade att termen ”*tillfällig skuld*” inte bör leda till några tillämpningsproblem i normalfallet. Det som ska vara avgörande är tidsaspekten, dvs. hur lång tid som gått mellan det interna förvärvet och den tidpunkt då det externa lånet ersätts med ett internt lån. Har det gått lång tid däremellan bör regeln inte tillämpas. Regeringen ansåg att det skulle vara olämpligt att precisera en särskild tidaxel i lagtexten eftersom detta skulle kunna öppna upp för vissa kringgåendeförfaranden som regeln är avsedd att motverka. Istället bör rättstillämpningen, med beaktande av omständigheterna i det enskilda fallet, avgöra huruvida en skuld är tillfällig eller inte.¹⁰⁶

6.5 Undantagsreglerna

Med avseende på tillämpningen av *tioprocentsregeln* var det många remissinstanser som önskade förtydliganden. Kritik riktades framförallt mot de frågetecken som fortfarande kvarstod vad gällde tillämpningen av undantaget för schablonbeskattade företag. Sveriges Advokatsamfund anförde att det kan bli näst intill omöjligt att i det enskilda fallet avgöra om tioprocentkravet är uppfyllt eller inte pga. diskrepanserna i olika länders skattesystem. Vidare påpekade ett antal remissinstanser, däribland KPMG och Kooperativa Förbundet, att investmentbolag och kooperativa föreningar kommer att drabbas extra hårt eftersom dessa inte omfattas av tioprocentregeln.¹⁰⁷

Kritiken besvarades med att företag som schablonbeskattas inte är diskvalificerade från att använda tioprocentsregeln. Hur skatten betecknas eller är utformad har ingen självständig betydelse för tillämpningen av densamma. Vad gäller investmentföretagen så är tioprocentsregeln inte tillämplig på deras transaktioner eftersom de har möjlighet att neutralisera beskattningen av ränteinkomster genom vidareutdelning till sina ägare.¹⁰⁸ Regeringen fick även kritik för valet av uttrycket ”*det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten*” i 24:10d § IL. Länsrätten i Västmanlands län yttrade att tungrodda processer kan förutspås eftersom det borde bli svårt för Skatteverket att bevisa att den som faktiskt har rätt till räntan, och som slutligen erhåller betalningen, är etablerad i ett skatteparadis.¹⁰⁹ I Finansdepartementets promemoria hänvisades uttrycket till det engelska begreppet ”*beneficial owner*” för att ge ledning i tolkningen av det svenska uttrycket. Sveriges Advokatsamfund menade dock att det engelska uttrycket inte alls är särskilt vägledande eftersom det inte finns någon allmänt accepterad tolkning av det engelska begreppet heller.¹¹⁰

¹⁰⁵ Remissvar Sveriges Advokatsamfund, remissvar Sveriges Byggindustrier och Prop. 2008/09:65, s. 56f

¹⁰⁶ Prop. 2008/09:65, s. 54ff

¹⁰⁷ Remissvar Sveriges Advokatsamfund och Prop. 2008/09:65, s. 57ff

¹⁰⁸ Prop. 2008/09:65, s. 57ff

¹⁰⁹ Remissvar Svenska Bankföreningen, remissvar Svenska Fondhandlareföreningen och Prop. 2008/09:65, s. 61ff

¹¹⁰ Remissvar Sveriges Advokatsamfund

Det andra undantaget, *ventilen*, utsattes för ännu hårdare kritik än tioprocentregeln. Många remissinstanser ifrågasatte rekvisitet ”*huvudsakligen motiverade av affärsmässiga skäl*”. Det påpekades att tillämpningen av uttrycket riskerade att bli fiskal, skönmässig och oförutsägbar. Det som borde prövas är inte finansieringen utan endast själva förvärvet. Vidare menade en del kritiska röster att bevisningen och hanteringen av transaktionernas affärsmässighet blir oproportionerligt betungande. Dessutom är kravet på att transaktionerna ska vara affärsmässiga till 75 procent oproportionerligt högt i jämförelse med vad som gäller enligt skatteflyktlagen.¹¹¹ Slutligen skrev Länsrätten i Västmanlands län att man även här kan förutspå svåra processer då tidigare erfarenhet demonstrerar hur svårt det är att tillämpa liknande rekvisit.¹¹²

Regeringen svarade att huvudsaklighetskravet är ställt så pass högt (75 procent) eftersom undantaget endast är tänkt som en kompletterande säkerhetsventil för vissa undantagsfall. Kravet på affärsmässigt motiverade rättshandlingar är inte heller det orimligt eftersom rättstillämparen ska göra en helhetsbedömning där alla relevanta faktorer ska tas i beaktande. Regeringen omformulerade dock rekvisitet till att lyda ”*huvudsakligen affärsmässigt motiverade*”.¹¹³

6.6 Ikraftträdande

Det nya lagförslaget trädde ikraft den 1 januari 2009 och ska tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2008. Många remissinstanser kritiserade detta och ansåg att lagreglerna gavs retroaktiva inslag eftersom reglerna inverkar på tidigare genomförda affärer. De kritiska rösterna menade att retroaktiviteten endast förstärker de problemen som redan finns med beviskraven på affärsmässighet som ställs upp i undantagsreglerna. Detta eftersom det i många fall kommer det att bli omöjligt att utreda huruvida ett förvärv gjorts med hjälp av ett externt eller ett internt lån på grund av att det gått lång tid sedan affärerna genomfördes.¹¹⁴

Regeringen ansåg dock inte att reglerna getts retroaktiv verkan. Att räntebetalningar som hänför sig till skulder som uppkommit före ikraftträdandet omfattas ansågs vara en förutsättning, om än en opraktisk sådan, för att reglerna ska få effekt. Regeringen påpekade att på grund av rättvise- och konkurrensskäl måste även befintliga ränteupplägg omfattas. Det påpekades att syftet med reglerna är att även stoppa nuvarande skattebortfall.¹¹⁵

¹¹¹ Remissvar Svenskt Näringsliv, remissvar Svenska bankföreningen m.fl.

¹¹² Prop. 2008/09:65, s. 67

¹¹³ Ibid., s. 66ff

¹¹⁴ Remissvar Sveriges kommuner och landsting, remissvar FAR SRS, remissvar Försäkringsförbundet m.fl.

¹¹⁵ Prop. 2008/09:65, s. 73f

6.7 EG-rättsliga aspekter

De nya reglerna bemötte viss kritik ur ett EG-rättsligt perspektiv. Ett antal remissinstanser menade att kravet på att transaktionerna ska vara affärsmässigt motiverade till 75 procent står i uppenbar strid med EG-rätten. Enligt EGD praxis får inte en medlemsstat förhindra den fria rörligheten eller rätten till fri etablering såvida det inte är fråga om rent konstlade skatteupplägg, utan ekonomisk grund, med det enda syftet att undgå skatt. Då reglerna innehåller ett huvudsaklighetsrekvisit går de längre än vad EG-rätten tillåter. Reglerna skulle bli mer förenliga om huvudsaklighetskravet slopades. Remissinstanserna hänvisade till ett par rättsfall där nationella regler underkänts på grund av dess diskriminerande och förhindrande effekter.¹¹⁶

Regeringen tillbakavisade kritiken. De rättsfall som remissinstanserna hänvisat till gällde fall där olika regler tillämpades beroende på om bolaget hörde hemma i den berörda medlemsstaten eller inte. De nya reglerna om avdragsbegränsningar för ränta är inte urskiljande eller diskriminerande i sin tillämpning utan gäller oavsett var det långivande företaget har sin hemvist. Dessutom gäller samma regler oavsett om det företag som vill göra avdragsbegränsningen är begränsat eller obegränsat skattskyldig i Sverige.¹¹⁷

¹¹⁶ Remissvar Sveriges Advokatsamfund, remissvar Svenskt Näringsliv, remissvar Sveriges byggindustrier m.fl.

¹¹⁷ Prop. 2008/09:65, s. 71

7 Analys

Enligt den teorimodell som satts upp för analysen är den formella rättssäkerheten uppbyggd på närvaron av fyra rättssäkerhetsbegrepp; förutsebarhet, legalitet, likabehandling samt proportionalitet. Analysen är uppdelad i fyra kapitel som var och en applicerar ett av begreppen på de nya reglerna om begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder.

7.1 Förutsebarhet

Inom skatterätten innebär förutsebarhet att alla offentliga beslut ska bygga på i förväg kända rättsnormer. För att en regel ska vara förutsebar krävs det att den är adekvat, klar och tydlig samt tillgänglig. Som påpekats ovan är förutsebarheten särskilt viktig vid myndighetsutövning mot enskilda. Detta då den formella rättssäkerhetens fundament är att skydda den enskilda mot den offentliga maktens eventuella missbruk.

7.1.1 Uttryck och begrepp

När det gäller de nya reglerna för begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder har lagstiftaren fått hård kritik för vissa formuleringar i lagtexten som uppfattas som oklara, luddiga, svårtolkade eller svårtillämpliga. I definitionen av intressegemenskap är det uttrycket ”*står under i huvudsak gemensam ledning*” som har fått kritik. Anledning är att uttrycket, som finns i andra paragrafer i IL, redan är föremål för tolkning i ett antal rättsfall. I propositionen ger regeringen ingen direkt vägledning för hur uttrycket ska tolkas. Den enda riktlinje som ges är att de faktiska förhållandena ska vara av betydelse vid bedömningen, inte det formella inflytandet. Problemet är dock att de rättsfall som kritiken åsyftar just handlar om en tolkning av uttrycket med detta som utgångsläge.¹¹⁸ Således bidrar inte förarbetena med någonting nytt ur ett förutsebarhetsperspektiv.

Att det kan uppstå problem vid tillämpningen verkar lagstiftaren vara medveten om. I propositionen uttalas att uttrycket ”i de flesta fall inte ska vålla några större problem”. Detta låter inte särskilt betryggande. Borde inte lagstiftaren sträva efter att finna en så exakt formulering som möjligt, i alla fall en formulering som inte redan i utgångsläget framstår som svårtillämplig och problematisk?

Lagstiftaren har besvarat kritiken med att påpeka att uttrycket har funnits inom skatterätten sedan lång tid tillbaka och återfinns i ett flertal paragrafer i inkomstskattelagen. Det faktum att uttrycket finns i andra paragrafer borde dock inte vara skäl nog att fortsätta tillämpa ett begrepp som är svårtolkat. Om uttrycket redan funnits svårt att tillämpa borde detta snarare vara skäl nog att byta formulering.

Liknande problematik finns med uttrycket ”*huvudsakligen affärsmässigt motiverade*”. I förarbetena ges endast ett enda exempel på vad

¹¹⁸ Remissvar Sveriges Advokatsamfund

som skulle kunna vara ”affärsmässigt motiverat”. I övrigt ges inga hänvisningar till hur affärsmässighet ska motiveras. Trots att Regeringen omformulerade uttrycket och frångått ”affärsmässiga skäl” är fortfarande kritiken aktuell. Lagrådet yttrade en viss oro för framtida bevissvårigheter. Detta då det kan bli svårt för Skatteverket att motbevisa en enskild skattskyldigs påstående om att en transaktion inte är affärsmässigt motiverad genom att påvisa ett samband mellan en viss skuld, en viss fordran och ett visst förvärv av delägarätter.

Lagrådet ansåg därför att lagtextens formulering leder till att reglerna enkelt borde kunna kringgå. Även den enskilt skattskyldiga kan få svårt med tolkningen och tillämpningen av uttrycket. I propositionen skriver regeringen att ”*affärsmässigt motiverat*” innebär att ”det ska ligga sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden bakom de transaktioner som ska bedömas”. Vad är då ”sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden”? För vem ska övervägandena vara sunda? Eftersom det är den enskilt skattskyldiga som har bevisbördan för att affärsmässiga skäl föreligger finns det en risk för diskrepans mellan myndigheternas sätt att se på ett förfarande och den enskildas sätt att se på samma förfarande. Detta eftersom den enskilda utgår från en subjektiv bedömning, medan myndigheterna utgår från en objektiv. Det som i den enskilt skattskyldigas ögon framstår som affärsmässigt motiverat kan därmed bedömas annorlunda objektivt sett. Således är det uppenbarligen bristfälligt att lagstiftaren inte gett tydligare riktlinjer för vad som är affärsmässigt motiverat.

Vidare finns problem med kvalitetskravet ”*huvudsakligen*”. I förarbetena anges att rekvisitet är uppfyllt om något till 75 procent är affärsmässigt motiverat. Frågan är om det är möjligt att avgöra om något till 3/4 är affärsmässigt motiverat, speciellt med tanke på att det inte finns någon tydlig definition på vad som är affärsmässigt motiverat. Det kan starkt ifrågasättas om ”affärsmässigt” ens är ett kvantitativt begrepp i den mening som lagstiftaren tillämpar det. Begreppet ”affärsmässig” kan sägas vara mer eller mindre uppfyllt, dvs. någonting kan vara mer eller mindre affärsmässigt. Men att kombinera ett krav på 75 procent med begreppet affärsmässighet ter sig illa, inte bara ur ett förutsebarhetsperspektiv, utan även ur ett rent språkperspektiv. Hur ska rättstillämparen lyckas undvika en godtycklig och skönsmässig bedömning när uttrycken som används gör det omöjligt att göra en konkret och tydlig avgränsning mellan vilka fall som är affärsmässigt motiverade och inte?

Ytterligare uttryck har fått kritik för sin otydlighet och olämplighet. Dessa är ”*avser*”, ”*tillfällig skuld*” och ”*det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten*”. Samtliga formuleringar har kritiserats för att inte på ett tydligt och klart sett förmedla vad som avses. Vad gäller begreppet ”*tillfällig skuld*” så ger inte förarbetena någon vägledning för tolkningen här heller. Det enda som anvisas är att regeln endast blir tillämplig i de fall där det inte har gått lång tid mellan transaktionerna. Något tydligare tidskrav preciseras inte och lagstiftaren har inte heller bistått med några praktiska exempel. Istället överlämnas bedömningen till rättstillämpningen. För den enskilt skattskyldiga bringar detta påtagliga problem med förutsebarheten. När lagtexten inte förmedlar

tydliga rekvisit lämnar lagstiftaren en öppning för rättstillämparen av applicera avdragsbegränsningarna på fall som inte självklart borde omfattas. Att ge rättstillämparen denna frihet är olämpligt ur ett formellt rättssäkerhetsperspektiv.

Lagstiftaren har även fått kritik för att de nya reglerna inte uttryckligen omfattar vissa redan identifierade kringgåendeförfaranden. Lagstiftaren har här gjort det aktiva valet att istället hänvisa bedömningen till rättstillämparen som får avgöra om förfarandet strider mot allmänna principer eller skatteflyktslagen. Ur ett förutsebarhetsperspektiv kan detta anses olyckligt. Det inte rättssäkert att låta den enskilt skattskyldiga vara oförmögen att förutse konsekvenserna av sitt handlande. Osäkerheten på vilka transaktioner som är lagenliga, och vilka som inte är det, medför att den enskilt skattskyldiga kan bli tvungen att avstå från vissa rättshandlingar som i slutändan kanske inte är oförenliga med reglerna. Vad som är värre är att den enskilda kan drabbas av rättsverkningar efter att ha begått handlingar som förutsetts vara lagliga.

7.1.2 Preciserade regler vs. generella regler

Som beskrivits ovan kan det ibland vara svårt att skapa enkla regler inom komplicerade rättsområden. Lagstiftaren kan därför välja att låta lagtexten endast bli förståelig för den specialiserade juristen eller låta lagtexten vara generell för att överlåta bedömningen till rättstillämpningen. Förutsebarhetskravet innebär dock att den specialiserade juristen ska kunna tolka lagtexten med god precision.

Skatterätt är onekligen ett komplicerat rättsområde, varför regelverket till stora delar består av specialiserade uttryck. Problem uppstår dock när lagtexten innehåller uttryck som inte ens den specialiserade juristen kan tolka och tillämpa. De remissvar som inkommit från såväl offentliga organ som företag och föreningar i näringslivet har alla gett de nya lagreglerna kritik för dess ottydlighet. I många fall stöttar man syftet bakom reglerna, men finner dem svårtillämpliga på grund av deras konstruktion. Att förarbetena saknar riktlinjer och praktiska exempel försvårar tillämpningen. När lagtexten är komplicerad kräver förutsebarheten att det ska finnas goda sekundära källor som kan hjälpa den enskilt skattskyldiga att förstå dess innehåll och tillämpningsområde. Ofta är detta en kombination av studier av förarbeten samt praxis som publiceras i doktrin eller på praktikers hemsidor. Precis som Frändberg uttrycker så är dock tillgängligheten inte till någon nytta om innehållet inte är förståeligt. I fallet med de nya reglerna om avdragsbegränsningar för ränta finns reglerna redan nu tillgängliga för den enskilt skattskyldiga, både i tryckta och internetbaserade källor. Däremot finns det ingen praxis och inte heller några utförliga förarbeten. Ur ett förutsebarhetsperspektiv vore det därför bättre om de nya reglerna kunde tillämpas i sin helhet från första början utan uppenbara tolkningssvårigheter istället för att den enskilda tvingas invänta rättspraxis som kan fylla ut reglernas innehåll och precisera deras tillämpningsområde. I regel är det fullt naturligt att en ny regel måste utsättas för praktisk tillämpning för att man ska kunna se vilka effekter den har. Att majoriteten av remissinstanserna, samt lagrådet, ifrågasätter de nya

reglernas förmåga att uppnå sitt syfte, på grund av sin otydlighet, redan i ursprungsläget är dock ett varningens tecken. I det här fallet drabbas inte bara den enskilt skattskyldiga av otydligheten utan även myndigheter och domstolar. Är det därför säkert att säga att reglerna kommer att bli föremål för långa och invecklade processer?

7.2 Likabehandling

Likabehandlingsprincipen statuerar allas likhet inför lagen, vilket innebär att alla lika fall ska behandlas lika utan personliga hänsyn. I verkligheten är det inte ofta som fallen ter sig helt identiska, varför principen i praktiken innebär att rättstillämparen bör följa enhetliga faktorer och riktlinjer vid alla fall av samma kategori.

Med tanke på de frågetecken som finns angående tillämpningen av en del uttryck i den nya lagtexten, samt de problem med förutsebarheten som finns, kan det bli svårt att fastställa enhetliga faktorer, riktlinjer och kriterier för de fall som faktiskt ingår i samma kategori. I värsta fall kan det dessutom bli svårt att urskilja tydliga kategorier. Som beskrivits ovan finns det en risk för att tillämpningen av uttrycket ”*huvudsakligen affärsmässigt motiverat*” blir godtycklig och skönsmässig. En rättstillämpning som inte följer väl avgränsade riktlinjer, eller ges förutsättningar att skapa tydliga kategorier och bevismöjligheter, strider mot likabehandlingsprincipen.

Likabehandling inom skatterätten är även viktigt för upprätthållandet av en effektiv samhällsekonomi. Om den skattskyldiga kan undgå beskattning genom ett annat likartat handlande får skatten snedvridande effekter. Detta eftersom dess styrande effekt inte överrensstämmer med det bakomliggande syftet med reglerna. Som beskrivits ovan har de nya reglerna fått kritik för vilka lån som omfattas av reglerna och vilka som inte omfattas. Detta eftersom det uppstår gränsdragningsproblem då många av de identifierade fallen har samma syfte men genomförs genom skilda typer av transaktioner. Lagstiftaren har uttryckligen hänvisat definieringen och urskiljningen till rättstillämpningen. Om nu lagstiftaren inte vill att alla fall med samma skatteplanering som syfte ska omfattas av reglerna kan det ifrågasättas om likhetsprincipen efterlevs. Detta även med tanke på att bevisbördan blir olika beroende på vilken typ av transaktioner som intressegruppen väljer.

När det gäller de nya reglerna om avdragsbegränsningar för ränta kan det därför ifrågasättas om det blir en omöjlig uppgift för rättstillämparen att behandla lika fall lika, i alla fall i ett inledningsskede.

7.3 Legalitet

7.3.1 Kringgåendeförfaranden

Legalitetsprincipen bygger på satsen ”ingen skatt utan lag”, som innebär att all skattskyldighet måste framgå av lagen. Som beskrivits ovan omfattar de nya reglerna inte vissa kringgåendeförfaranden. Anledningen är att lagstiftaren inte vill inskränka vanligt bedriven affärsverksamhet. I

propositionen skriver Regeringen att dessa kringgåendeförfaranden istället borde kunna underkännas med hjälp av allmänna regler samt skatteflyktslagen. En rad remissinstanser vände sig emot detta och menade att det är olämpligt ur ett rättssäkerhetsperspektiv att reglera redan identifierade kringgåenden i förarbetena. Det vore lämpligare att låta lagtexten omfatta dessa. Dessutom påpekades det att lagstiftaren inte bör tolka gällande rätt genom att uttala sig om hur kringgåendeförfarandena bör bedömas enligt allmänna principer och skatteflyktslagen. Kritiken kan anses vara befogad. I ett flertal rättsfall har skatteflyktslagen inte varit tillämplig på kringgåendeförfaranden som lagstiftaren varit medveten om men aktivt valt att inte agera emot. I RÅ 1994 ref. 56 fann Regeringsrätten att dåvarande skatteflyktslag inte var tillämplig på de aktuella transaktionerna eftersom den typen av förfarande hade använts i stor utsträckning och varit känt för lagstiftaren en längre tid utan att denna ingripit. I domskälen anger domstolen att det förhållandet att transaktionerna har haft syftet att undgå beskattning i sig inte innebär en grund för att tillämpa skatteflyktslagen. Liknande avgöranden har gjorts av Regeringsrätten i RÅ 1995 ref. 84 och RÅ 2001 ref. 12.¹¹⁹ Att låta en domstol avgöra om kringgåendeförfarandena strider mot de nya reglernas syfte behöver därför inte innebära att skatteflyktslagen blir tillämplig. Ur ett legalitetsperspektiv är det därför inte möjligt att reglerna kringgåendeförfaranden i förarbetena.

Det har även ifrågasatts om inte skatteflyktslagen som sådan strider mot legalitetsprincipen då den leder till analog tillämpning av skatterättslig lagtext. Hultqvist menar att skatteflyktslagen är ett sätt för lagstiftaren att undvika föreskriftsbunden inkomstbeskattning.¹²⁰ Att hänvisa bedömningen av kringgåendeförfarandena till rättstillämparen kan således anses strida mot legalitetsprincipen. Vissa menar dock att den enskildes rätt till en förutsägbar rättstillämpning väger mindre ju konstlade transaktionerna är. Den skattskyldiga borde vid sådana tillvägagångssätt vara medveten om vilka risker som föreligger för att förfarandena ska underkännas vid en eventuell prövning. Om en rättshandling är konstlad för att minska beskattningen väger skyddet för den gemensamma skattebasen starkare än legalitetsprincipens vidmakthållande.¹²¹ Detta kan ses som goda argument för att försvara en generell skatteflyktsregel. Det kan dock ifrågasättas om samma argument håller när de gäller lagstiftarens försök att reglera kringgåendeförfaranden i förarbetena.

7.3.2 Otydliga begrepp

När det gäller innehållet i reglerna framstår kombinationen av svåra och otydliga begrepp som ett alternativ vilket tänjer på gränserna ur ett legalitetsperspektiv. Precis som Hultqvist menar är problemet med skatteflyktslagen blir uttrycken ”*huvudsakligen affärsmässigt motiverade*” och ”*tillfällig skuld*” definierade ex post. Konsekvenserna blir att den skattskyldige inte vet vilka transaktioner som står sig mot lagen förrän de

¹¹⁹ Se även Nilsson Ulrika, *Lagstiftningens syfte – en studie av rekvisitet i 2 § skatteflyktslagen*, Examensarbete HT 2001, Lunds Universitet

¹²⁰ Hultqvist, s. 93f

¹²¹ Gäverth, s. 768

blivit prövade mot den samma.¹²² Problematiken fördjupas i och med den diskrepans som finns mellan den skattskyldiges subjektiva bedömning och myndigheternas objektiva bedömning av samma förfarande.

När det gäller uttrycket ”*det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten*” ska rättstillämparen använda sig av ett hypotetiskt test för att se avgöra vilken skattenivå som en viss ränteinkomst kommer upp till.

Hypotetiska test förekommer inte sällan inom rättstillämpningen. Däremot framstår detta hypotetiska test som relativt svårtillämpligt. Testet går ut på att avskala ett företags hela affärsverksamhet från den aktuella inkomsten och sedan avgöra huruvida skattesatsen på den isolerade inkomsten uppnår 10 procent. Med tanke på den komplexitet som ett företags affärsverksamhet oftast innebär kan det ifrågasättas om det hypotetiska testet blir möjligt att effektivt tillämpa och om det resultat som eftersträvas kan uppnås. Bedömningen riskerar därmed att bli godtycklig. Resultatet kan bli att företag som faktiskt följer reglerna inte omfattas av undantaget, vilket uttryckligen strider mot legalitetsprincipen.

7.3.3 Retroaktivitet

Legalitetsprincipen medför även ett förbud mot retroaktiv lagstiftning. De nya reglerna är tillämpliga på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2008 vilket innebär att de omfattar räntor som kan härledas tillbaka till tidigare genomförda affärer. Anledningen är att lagstiftaren önskar stoppa redan befintliga skattebortfall. Det kan dock ifrågasättas om detta inte strider mot retroaktivitetsförbudet. Svaret är beroende av vad som anses vara den avgörande rättshandlingen. Som beskrivits ovan ansåg Regeringsrätten i RÅ 2007 ref 84 att den huvudsakliga rättshandlingen var holdingbolagets upptagande av lån. De efterföljande räntorna var i och för sig rättshandlingar men de var endast konsekvens av själva skuldförhållandet. I förarbetena frångår regeringen denna linje. För den enskilt skattskyldiga blir konsekvensen att tidigare lagenligt genomförda affärer nu drabbas av rättsverkningar som inte kunnat förutspås. Det blir intressant att se huruvida rättstillämparen motsäger sig denna metod.

7.3.4 Lagstiftningsprocessen

Något som ytterligare kan ifrågasättas ur ett legalitetsperspektiv är den snabba lagstiftningsprocessen. Legalitetsprincipen omfattar ett krav på att lagar inte ändras oupphörligen eller att förändringar sker med kort eller ingen varsel alls. I regeringens propositionshandbok anges tre månader som den tidsperiod ett nytt lagförslag bör skickas ut på remiss. Dessutom ska hansyn tas till semesterperioder. När det gäller införandet av mycket komplicerade regler kan det anses vara ett måste att lagberedningen är mycket noggrann och att remissinstanserna ges utrymme att verkligen analysera förslaget. Avseende remisstiden för de nya

¹²² Hultqvist, s. 384

avdragsbegränsningarna för ränta på vissa skulder var det många remissinstanser som ansåg att den var för kort. Många avstyrkte även förslaget på den grunden att man ansåg att lagstiftaren borde granska problemen ytterligare, under en längre tidsperiod, för att finna bättre lösningar eller metoder för att förhindra räntesnurror. Kritiken framstår som befogad. Att lagstiftaren först skickar ut Skatteverkets hemställan på remiss under juni och juli och därefter skickar ut sin egen promemoria på remiss under en månad följer inte reglerna i regeringens egen propositionshandbok. Det framstår som om varken finansdepartementet eller regeringen har insett vilka risker det kan innebära att forcera fram lagförslag inom komplicerade rättsområden, framförallt regler som innebär inskränkningar i näringslivets affärsverksamhet. Lagförslaget borde istället ha föregåtts av en grundlig utredning genomförd av experter från flera områden. Varje led i lagstiftningsprocessen borde sedan ha följt en remisstid på minst tre månader. Det faktum att finansdepartementet genast anammade Skatteverkets metodförslag istället för att grundligt utreda huruvida Sverige behöver införa underkapitaliseringsregler, eller källskatt på ränta, förefaller som ett förhastat beslut taget för att vinna politiska poäng.

Den snabba lagstiftningsprocessen innebar även att koncernerna med redan befintliga räntesnurror inte gavs utrymme att genomföra förändringar i organisationsstrukturen för att efterfölja de nya reglerna. Detta i kombination med att lagstiftningsprocessen har inneburit ständiga förändringar i lagförslaget har gjort det omöjligt för den enskilt skattskyldige att förutspå vilka typer av upplägg som reglerna i slutändan skulle komma att omfatta. Inte förrän ca en månad innan reglerna trädde ikraft var förslaget färdigredigerat och inte heller efter deras ikraftträdande är det möjligt att enkelt och tydligt avgränsa dess tillämpningsområde.

7.4 Proportionalitet

Enligt den teorimodell som satts upp i uppsatsens inledande teorikapitel innebär det formella rättssäkerhetsbegreppet även ett krav på proportionalitet. Detta på grund av det ömsesidiga beroende som finns mellan proportionalitet och rättssäkerhet. Proportionalitetsprincipen innebär att en juridisk åtgärd skall stå i rimlig proportion till vad som står att vinna med åtgärden, dvs. det ska råda balans mellan skattebelastningen och fullgörandebördan.

Reglerna om begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder har fått kritik därför att de inte är proportionerliga. Det som står i fokus är kostnaderna för upprätthållandet av dokumentation och kvantifieringar i syfte att bevisa och motivera att transaktionerna skett av affärsmässiga skäl. Om ett företag önskar göra avdrag för ränta ett visst taxeringsår är det företaget som har bevisbördan för att något av undantagen är tillämpliga. Det som blir problematiskt, och även kostsamt, är att det företag som önskar göra ränteavdraget måste samla in information om förutvarande transaktioner och om efterföljande transaktioner som skett inom hela koncernen. Detta kräver ett väl utarbetat system inom intressegruppen som sparar och handlägger information inför kommande taxeringsår. Bristerna i förutsebarheten kan vara av betydelse här. Om reglerna och förarbetena på

ett mer tydligt sett hade statuerat vilka kringgåenden som omfattas samt angett hur affärsmässiga skäl ska motiveras hade beviskraven kanske inte blivit oproportionerligt tunga. Om reglerna dessutom hade använt mer konkreta tidsgränser för lån med externa inslag skulle företagen enklare kunna avgränsa vilka dokument som är av intresse för eventuell bevisning. Nu kvarstår frågan om vilken räckvidd som lagreglerna får vilket betyder att företagen inte vet hur långt tillbaka i tiden dokumentationen måste sträcka sig. Detta innebär högre administrativa kostnader än om lagtexten var mer precis. Extra betungande blir beviskravet på affärsmässighet för investmentföretagen. Detta eftersom deras verksamhet bygger på att äga flertalet företag och genomföra ett stort antal förvärv varje år, vilka finansieras med lån. Att bevisa att alla deras förvärv har genomförts av affärsmässiga skäl kan bli mycket kostsamt.

Vidare kritiserades huvudsaklighetskravet i ventilen. En affärsmässighet på 75 procent ansågs vara för högt ställt i jämförelse med skatteflyktslagen. I den nuvarande generalklausulen mot skatteflykt anges att skatteförmånen inte ska ha varit det ”övervägande skälet” för förfarandet. Övervägande definieras som mer än hälften. Rekviritet blir tillämpligt om domstolen kan finna, genom en objektiv bedömning, att skatteförmånen väger tyngre än alla andra tänkbara skäl.¹²³ Kritiken från remissinstanserna framstår som befogad när man väger in det faktum att lagstiftaren aktivt har valt att låta vissa kringgåendeförfaranden bedömas av allmänna principer och skatteflyktslagen medan andra ska bedömas av det striktare kravet i ränteavdragsbegränsningarna, dvs. för vissa typer av kringgåenden ligger affärsmässighetskravet lägre. Huvudsaklighetskravet framstår i detta ljus som oproportionerligt högt.

I ett internationellt perspektiv kan det ifrågasättas om inte huvudsaklighetskravet strider mot EG-rätten. Som beskrivits ovan har de skatteflyktsregler som blivit prövade av EGD endast accepterats om de är inriktade på rent konstlade upplägg, utan någon ekonomisk förankring och med enda syftet att undgå skatt. Enligt den bedömning som lagstiftaren gjort kommer inte huvudsaklighetskravet i konflikt med EG-rätten. Detta eftersom samma regler ska gälla oavsett var företagen har sin hemvist och oavsett om de är begränsat eller obegränsat skattskyldiga i Sverige. Frågan är om EGD skulle hålla med. Oavsett om omständigheterna i de framtida rättsfallen kommer att skilja sig ifrån de fall som domstolen prövat tidigare så borde ändå kravet på att skatteflyktsreglerna endast ska tillämpas på rent konstlade upplägg fortfarande gälla.

¹²³ Skatteverkets handledning, 2002, s. 184

8 Slutsatser

I följande kapitel besvaras den i inledningen uppsatta problemformuleringen. För att tydliggöra vilken fråga som besvaras är kapitlet indelat i fyra underkapitel. De tre första besvarar den underliggande frågeställningen medan det fjärde och sista underkapitlet besvarar den övergripande huvudfrågan.

8.1 Rättssäkerheten i lagstiftningsprocessen

Den första underfrågan behandlar huruvida den formella rättssäkerheten har tillgodosetts under införandet av de nya reglerna om begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder? Som diskuterats ovan, under kapitel 4 samt 7.3.4, var remisstiderna markant förkortade under hela lagstiftningsprocessen, något som strider mot reglerna i regeringens egen propositionshandbok. Att inte ge remissinstanserna möjligheten att granska ett komplicerat lagförslag och dessutom inte lyssna till den kritik angående hastigheten i lagstiftningsärendet som gavs redan i anslutning till utgivningen av Skatteverkets hemställan uppfyller inte rättssäkerhetskraven under legalitetsprincipen. Vidare innebär den korta lagstiftningsprocessen ett otillräckligt skydd för den enskilda att förbereda sig för de förändringar som den nya lagstiftningen innebär.

8.2 De nya reglernas konstruktion och formulering

Den andra underfrågan lyder: strider de nya reglerna om avdragsbegränsningar för ränta på vissa skulder i sin konstruktion och formulering mot den formella rättssäkerheten? Som har diskuterats i ett flertal kapitel innehåller lagtexten en rad otydliga begrepp. Dessutom saknas förtydligande definitioner i förarbetena. Därtill reglerar inte lagtexten, per se, de kringgåendeförfaranden som redan identifierats. Slutligen inrymmer lagtexten starka inslag av retroaktivitet. Resultatet blir att lagtexten inte uppfyller minimikraven för förutsebarhetsprincipen eller legalitetsprincipen. Lagstiftarens mål att genom preciserad lagtext för vissa typer av förfaranden förhindra skatteplanering med räntesnurror framstår således som mer osäkert och otydligt än tillämpningen av alternativa metoder, så som införandet av underkapitaliseringsregler eller källskatt på ränta.

8.3 Rättssäkerheten i rättstillämpningen

Ges rättstillämparen möjligheter att tillgodose den formella rättssäkerheten vid tillämpningen av de nya reglerna om begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder? Svaret på den frågan korresponderar till stor del med

problematiken angående förutsebarheten som diskuterats i kapitel 7.2 samt i föregående kapitel. Detta eftersom förutsebarheten påverkar rättstillämparens förmåga att behandla lika fall lika. Reglernas allmänna otydlighet ger rättstillämparen ett större utrymme, vilket ur ett formellt rättssäkerhetsperspektiv är att tänja på gränserna. Även bristen på goda sekundära källor samt förarbeten talar för att miniminivån på formell rättssäkerhet i rättstillämpningen kommer att bli svår att uppnå. Syftet med reglerna går att utläsa. Dock hänvisar även förarbetena till allmänna rättsprinciper samt till skatteflyktslagen vid vissa typer av kringgåendeförfaranden. Denna otydlighet kommer säkerligen att leda till att förändringar i lagtexten genomförs inom en närstående framtid. Även yttrandena från Skatteverket, Lagrådet samt Länsrätten i Västmanlands län stöttar denna ståndpunkt i och med att de påpekar att svåra och långa processer kan förutspås.

Ytterligare en aspekt rör inslagen av retroaktivitet. Sådana inslag försvårar rättstillämparens möjligheter att tillgodose den formella rättssäkerheten i rättstillämpningen.

8.4 Applicering av det formella rättssäkerhetsbegreppet

Uppsatsens huvudfråga innebär en applicering av teorimodellen på de nya reglerna om avdragsbegränsningar för ränta på vissa skulder. För att uppnå formell rättssäkerhet krävs att de fyra underliggande rättssäkerhetsprinciperna har uppnått en viss miniminivå.

Beträffande förutsebarhetsprincipen kan det konstateras att den nya lagtexten innehåller en rad otydliga och icke definierade begrepp. Det saknas även tillfredsställande sekundära källor vilket leder till att varken lagtexten eller förarbetena kan meddela vilken räckvidd lagtexten får. Inte heller ges den enskilt skattskyldiga riktlinjer för hur undantagsreglerna ska motiveras. Således har inte förutsebarhetsprincipen uppnått sin individuella miniminivå.

Bristerna i förutsebarhet leder till brister i likabehandling. Detta eftersom otydliga regler gör det svårt för rättstillämparen att fastställa enhetliga kriterier, faktorer och riktlinjer för bedömningen om ett aktuellt fall tillhör en särskild typ av kategori. Däremot går det inte i nuläget att dra några slutsatser om huruvida likabehandlingsprincipen uppfyller sitt minimikrav. Detta eftersom den sådan analys kräver att reglerna har stått prövning i ett flertal rättsprocesser.

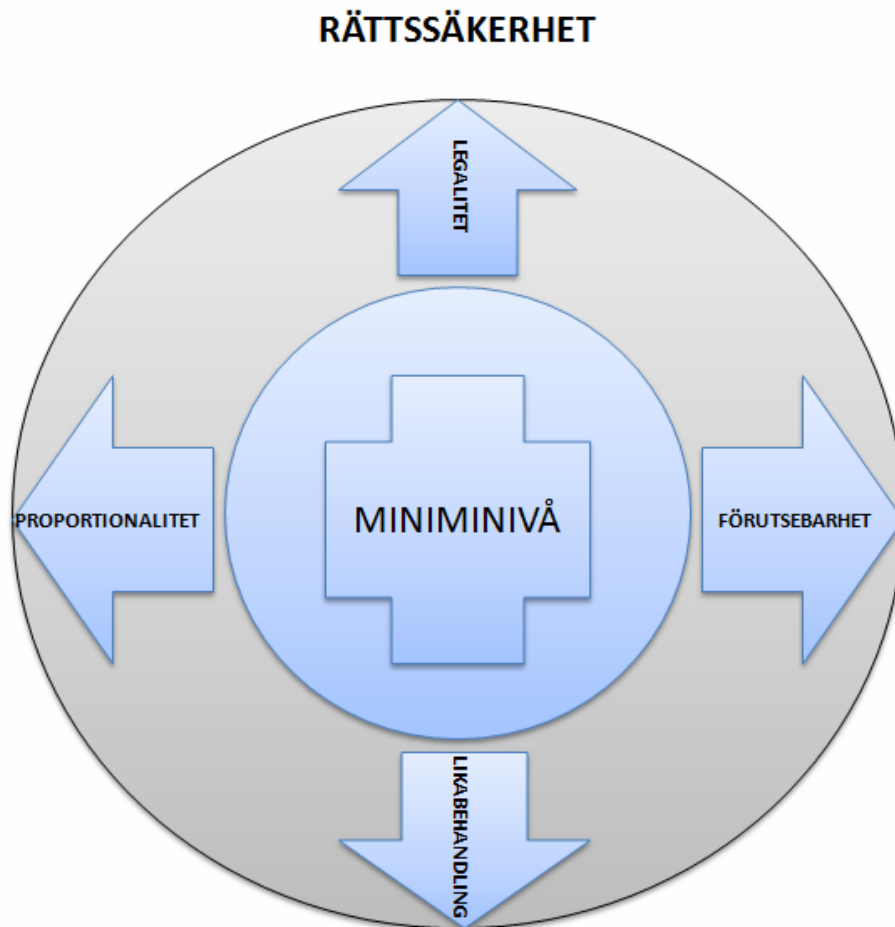
När det gäller närvaron av legalitetsprincipen korresponderar även denna till bristerna i förutsebarhet. Det finns emellertid ytterligare brister i legaliteten, mycket på grund av reglernas retroaktiva inslag samt förarbetenas hänvisning till applicering av allmänna principer och skatteflyktslagen på redan kända kringgåendeförfaranden. Att lagstiftaren försöker styra rättstillämpningen av skatteflyktslagen genom förarbetena är olämpligt ur ett formellt rättssäkerhetsperspektiv. Ytterligare en aspekt är den förkortade lagstiftningsprocessen som inte ens uppfyller lagstiftarens

egna krav på rättssäkerhet. Slutsatsen blir att legalitetsprincipen, precis som förutsebarhetsprincipen, inte har uppnått sin miniminivå. Den sista principen som ska appliceras är proportionalitetsprincipen. Närvaron av denna princip korresponderar med närvaron av såväl förutsebarhetsprincipen som likabehandlingsprincipen och legalitetsprincipen. Bristerna i närvaron av de övriga principerna leder till en betungande bevisbörda för den enskilt skattskyldiga när det gäller tillämpningen av undantagsreglerna. Stora administrativa kostnader kan förutspås, främst för investmentföretagen som inte omfattas av tioprocentregeln. Däremot skulle det krävas höggradigare problematik för att proportionalitetsprincipen inte ska uppnå sin miniminivå. Ändamålet med reglerna är tydligt formulerat, om ej tillräckligt preciserat, vilket innebär att åtgärden ändå inte kan sägas vara oproportionerlig med hänsyn till den begränsning som den medför.

Sammanfattningsvis kan konstateras att två av fyra principer inte uppnår sin miniminivå, nämligen förutsebarhetsprincipen och legalitetsprincipen. Proportionalitetsprincipen däremot uppnår en miniminivå, dock inte med särskilt god marginal. När det gäller likabehandlingsprincipen är det i nuläget svårt att avgöra om den når upp till sitt individuella minimikrav. Det går dock att förutspå en viss problematik med dess förefintlighet i rättstillämpningen. De sammantagna bristerna leder till konklusionen att de nya reglerna om avdragsbegränsningar för ränta på vissa skulder inte uppfyller den formella rättssäkerheten.

Bilaga A – Teorimodell

Nedan visas den modell av rättsäkerhet som beskriver uppsatsens teoretiska utgångspunkt:



Bilaga B – Modell av en räntesnurra

Beskrivning av en typisk räntesnurra, med utländskt moderbolag, tagen ur Skatteverkets hemställan 2008-06-23:

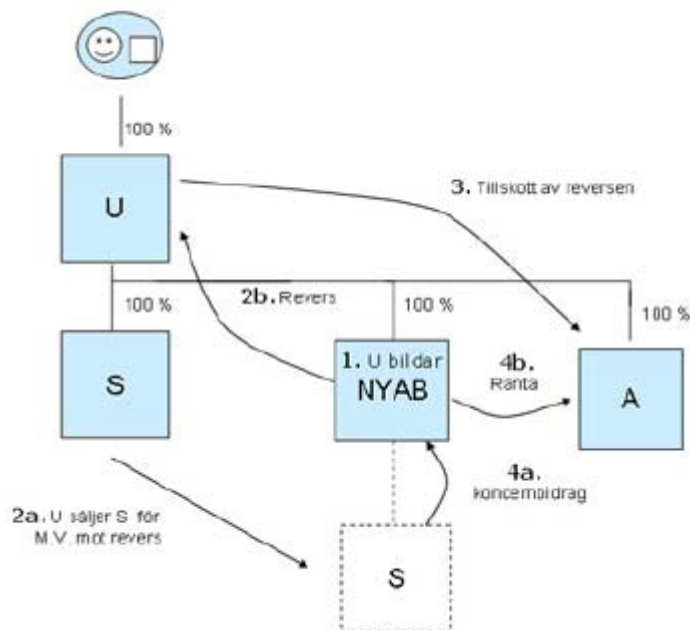
A/ U bildar ett nytt svenskt AB, NYAB.

B/ U överlåter S till NYAB för S:s marknadsvärde. Som ersättning erhåller U en revers från NYAB. Räntan på reversen och övriga villkor är marknadsmässiga.

C/ U lämnar reversen som kapitaltillskott till A.

D/ Räntebetalningen från NYAB till A finansieras med avdragsgilla koncernbidrag från S till NYAB.

Punkterna A-D ovan beskrivs i nedanstående bild:



Bilaga C – Lagtext

Lagtext: 24 kap Inkomstskattelagen (1999:1229)

Begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder

Definition av företag i intressegemenskap

10a §

Företag ska vid tillämpning av 10b-10e §§ anses vara i intressegemenskap med varandra om:

1. Ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande i det andra företaget, eller
2. Företagen står under i huvudsak gemensam ledning.

Med företag avses i första stycket och i 10b-10e §§ juridiska personer och svenska handelsbolag.

Huvudregler

10b §

Ett företag som ingår i en intressegemenskap får inte – om inte annat följer av 10d § - dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen, till den del skulden avser ett förvärv av en delägarrätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen.

Om en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen ersätts av en skuld till ett företag i intressegemenskapen, ska första stycket tillämpas på den sistnämnda skulden om bestämmelsen hade varit tillämplig på den förstnämnda skulden, för det fall det företaget hade ingått i intressegemenskapen.

10c §

Bestämmelsen i 10b § första stycket tillämpas också – om inte annat följer av 10e § - på en skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen, till den del ett företag i intressegemenskapen har en fordran på det förstnämnda företaget, eller på ett företag som är i intressegemenskap med det förstnämnda företaget, såvida skulden kan anses ha samband med denna fordran och avser förvärv av en delägarrätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen.

Kompletteringsregler

10d §

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

1. Inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom

intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.

2. Såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade.

Om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten har möjlighet att få avdrag för utdelning får första stycket 1 inte tillämpas, om Skatteverket kan visa att såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifter till övervägande del inte är affärsmässigt motiverade.

10e §

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

1. Ett företag som har en sådan fordran som avses i 10c § beskattas för den inkomst som har samband med denna fordran i enlighet med vad som sägs i 10d § första stycket 1.
2. Såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade.

Om ett företag som avses i första stycket 1 har möjlighet att få avdrag för utdelning ska 10d § andra stycket tillämpas på motsvarande sätt.

Käll- och litteraturförteckning

Lagar och Direktiv

Regeringsformen (1974:152)
Inkomstskattelagen (1999:1229), tom SFS 2008:1351
Lag mot skatteflykt (1995:575)
Direktiv 2003/49/EG, 3 juni 2003

Offentligt tryck

Ds 1997:1, Regeringskansliets propositionshandbok

Promemoria: *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, Finansdepartementet, 25 augusti 2008

SOU 1993:62

Lagrådsremiss: *ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, Finansdepartementet, 25 september 2008

Prop. 1993/94:151
Prop. 1999/2000:2, del 1
Prop. 2008/09:65

Bet. 2008/09: SkU19

Riksdagens protokoll 2008/09:46

Remissvar Stockholms Handelskammare, 2008-08-15
Remissvar Sveriges Advokatsamfund, dnr R-2008/0927, 2008-09-01
Remissvar FAR SRS, 2008-08-18
Remissvar Svenska Bankföreningen, 2008-09-01
Remissvar Svenska Fondhandlareföreningen, 2008-09-01
Remissvar Finansbolagens förening, 2008-09-01
Remissvar Företagarna, referens A. Fritsch, 2008-08-14
Remissvar Sveriges Kommuner och Landsting, dnr 08/3085, 2008-09-01
Remissvar Svenskt Näringsliv, dnr 196/2008, 2008-08-14
Remissvar Sveriges Byggindustrier, 2008-09-01
Remissvar Skatteverket, dnr 131 509958-08112, 2008-08-29

Remissvar Försäkringsförbundet, 2008-08-14
Remissvar Näringslivets Skattedelegation, 2008-08-14

Lagrådets yttrande, utdrag ur protokoll 2008-10-06

Litteratur

Bergström Sture, *Skatterätt och civilrätt – en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, 1u, Liber förlag, Stockholm, 1978

Emiliou Nicholas, *The Principle of Proportionality in European Law – a comparative study*, Kluwer Law International, London, 1996

Hultqvist Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, Stockholm, 1995

Källqvist Jan och Köhlmark Anders, *Internationella skattehandboken*, 6u, Norstedts Juridik, Solna 2007

Moëll Christina, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Juristförlaget, Lund, 2003

Peczenik Aleksander, *Vad är rätt? – om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Fritzes förlag AB, Göteborg, 1995

Lars Pelin, *Internationell skatterätt*, 4u, Prose design och grafik, Lund 2006

Persson Österman Roger, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, Stockholm, 1997

Påhlsson Robert, *Riksskatteverkets rekommendationer*, 1u, Iustus förlag, 1995

Påhlsson Robert, *Likhet inför skattelag – likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten*, Iustus förlag, Uppsala 2007

Rosander Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, JIBS Dissertation series No 040, 2007

Strömberg Håkan, *Sveriges författning*, Studentlitteratur, Lund, 2003

Svensson Gustav, *Rättssäkerhet och makt*, Festskrift till Hans Stark, Stockholm, 2001, s.329-346

Artiklar (tryckta och elektroniska)

Dahlberg Mattias, *Om principer vid tolkningen av skattelag – Kommentar till professor Kari S. Tikkas anförande*, Skattenytt, nr 11 2004, s. 664-666

Ekelöf Per Olof, *Rättsamhälle och rättssäkerhet*, Svensk Juristtidning, 1942, s.7-19

Frändberg Åke, *Om rättssäkerhet*, Juridisk Tidskrift, 2000/01, Stockholm 2001, s. 269-280

Gäverth Leif, *Regeringsrätten och genomsyn*, Svensk Skattetidning, nr 8 1996, s. 731-769

Lodin Sven-Olof, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, Skattenytt, nr 9 2007, s. 477-490

Tikka Kari S., *Om principer vid tolkningen av skattelag*, Skattenytt, nr 11 2004, s. 656-663

Tivéus Ulf, Skattenytt, *Räntebetalningar till utlandet på koncerninterna lån finansierade med koncernbidrag – skatteflykt?* Skattenytt nr 11, 2007, s.687-695

Tivéus Ulf, *Industrivärden-domarna och skatteflykt*, Skattenytt, nr 1-2, 2008, s. 62-67

Wenehed Lars-Erik, *Vad är internationell skatterätt och behöver Sverige underkapitaliseringsregler?* Skattenytt nr 3, 2003, s. 142-161

Dagens Industri, Bergsell Tomas, *Borg backar om nytt ränteavdrag*, publicerad 2008-08-20

Dagens Industri, Hultqvist Anders, *Låt nya regler mot räntesnurror ta tid*, publicerad 2008-08-22

Dagens Nyheter/dn.se, Jonsson Gunnar, *Regeringen vill sänka bolagsskatt*, publicerad 2008-07-10, hämtad 2008-08-23, <http://www.dn.se/nyheter/politik/regeringen-vill-sanka-bolagsskatt-1.668177>

Dagens Nyheter/dn.se, TT, *Bolagen får sänkt skatt*, publicerad 2008-07-11, hämtad 2008-08-23, <http://www.dn.se/ekonomi/bolagen-far-sankt-skatt-1.624313>

Dagens Nyheter/dn.se, Sjöstrand Mats, *Räntesnurror inte bra ens för näringslivet*, publicerad 2008-08-21, hämtad 2008-08-24,

<http://www.dn.se/opinion/debatt/rantesnurror-inte-bra-ens-for-naringslivet-1.755029>

Dagens Industri/Di.se, Andersson Vilhelm, *Affärsmässiga ränteavdrag får undantag*, publicerad 2008-08-21, hämtad 2008-08-24,
<http://di.se/Nyheter/?page=/Avdelningar/Artikel.aspx%3FArticleID%3D2008%5C08%5C20%5C296689%26sectionid%3DEttan>

Dagens Industri/Di.se, Hellerstedt Linus, *Scanias vd: Anders Borg litar inte på storföretagen*, publicerad 2008-08-21, hämtad 2008-09-01,
http://di.se/Nyheter/?page=/Artiklar/Scanias_vd__Anders_Borg_litar_inte_p_a_storforetagen.aspx%3FArticleID%3D2008%5C08%5C20%5C296742%26words%3Dr%25c3%25a4nteavdrag%26SectionID%3DEttan%26menusection%3DStartsidan%3BHuvudnyheter

Svenska Dagbladet /E24.se, *Borg ändrar skatteförslag efter tuff kritik*, publicerad 2008-08-25, hämtad 2008-10-11,
http://www.e24.se/samhallsekonomi/sverige/artikel_655167.e24

Svenska Dagbladet/E24.se, *Börsjättar oroliga över förslag*, publicerad 2008-08-19, hämtad 2008-10-11,
http://www.e24.se/samhallsekonomi/sverige/artikel_640057.e24

Övriga källor

OECD:s modellavtal för dubbelbeskattning (*The OECD Model Tax Convention on Income and Capital*)

Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering, SKV 336 utgåva 5, del III, kap. 5

Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2002 års taxering, del I, kap. 15

Skatteverkets hemställan, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, dnr 131-348803-08/113, 2008-06-23

Rättsfallsförteckning

RÅ 1994 ref. 56

RÅ 1995 ref. 84

RÅ 2001 ref. 12

RÅ 2001 ref. 79

RÅ 2007 ref. 84

RÅ 2007 ref. 85