

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Nya skatteregler för företagssektorn

Juni 2017

Sammanfattning

I promemorian föreslås i huvudsak att

- en generell begränsning av ränteavdrag i bolagssektorn införs i första hand som en EBIT-regel (avdragsutrymmet uppgår till 35 procent av EBIT) och i andra hand som en EBITDA-regel (avdragsutrymmet uppgår till 25 procent av EBITDA), i kombination med en sänkning av bolagsskatten och expansionsfondsskatten (från 22 procent till 20 procent),
- avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer (hybridregler) införs,
- reglerna om begränsning av ränteavdrag för vissa interna lån (de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna) ges ett snävare tillämpningsområde,
- skatteregler om finansiella leasingavtal införs, och
- reglerna om värdeminskningsskatt avseende hyreshus ändras på så sätt att, utöver ordinarie avdrag för värdeminskning, 10 procent av utgifterna får dras av inom en femårsperiod från det att hyreshuset färdigställs (primäravdrag).

Förslaget om införande av en generell ränteavdragsbegränsningsregel i form av den förordade EBIT-regeln eller EBITDA-regeln innebär att ränteavdragsbegränsningsregeln i artikel 4 rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion (direktivet mot skatteundandraganden) genomförs i svensk rätt. Vidare är förslaget i linje med OECD:s rekommendationer mot skattebaseroering och vinstöverföring (BEPS) avseende ränteavdragsbegränsningar (åtgärd 4). Syftet med att lämna två förslag på utformning av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln är att tillförsäkra ett så bra beslutsunderlag som möjligt.

Förslaget om avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer innebär ett första steg i genomförandet av OECD:s BEPS-rekommendationer om hybrida mismatchningar (åtgärd 2) samt reglerna om hybrida mismatchningar i direktivet mot skatteundandraganden och rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer i svensk rätt.

Förslagen föreslås träda i kraft den 1 juli 2018.

Översikt över de två förslagen på utformning av en generell ränteavdragsbegränsningsregel

	EBIT-regeln (alternativ 1)	EBITDA-regeln (alternativ 2)
Utformning av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln (avsnitt 5.2.2 och 5.2.3)	35 procent av EBIT	25 procent av EBITDA
Avsättningar och återföringar till och från periodiseringsfonden	Ingår i underlaget för ränteavdrag	Ingår inte i underlaget för ränteavdrag
Tillfällig begränsning av underskottsavdrag för juridiska personer (avsnitt 11.5)	2 år	3 år

Följande förslag, som är likalydande för de två förslagen på generell ränteavdragsbegränsning, lämnas också

- Ny bolagsskattesats, 20 procent (avsnitt 5.4)
- Ny expansionsfondsskattesats, 20 procent (avsnitt 5.5)
- Avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer (hybridregler) (avsnitt 6)
- En riktad begränsning av ränteavdrag för vissa interna skulder (avsnitt 7)
- En definition av ränteutgifter och motsvarande ränteinkomster (avsnitt 8)
- Skatteregler om avtal om finansiell leasing (avsnitt 9)
- Värdeminskningssavdrag på hyreshus (avsnitt 10)
- Schablonintäkt på avdrag för avsättning till periodiseringsfond (avsnitt 11.1)
- Återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfonder i vissa fall (avsnitt 11.2)
- En permanent schablonintäkt på säkerhetsreserven (avsnitt 11.3)
- En tillfällig schablonintäkt på säkerhetsreserven (avsnitt 11.4)

Innehållsförteckning

Sammanfattning	2
1 Lagförslag	9
1.1 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	9
1.2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) – förslag på en EBIT-regel (alternativ 1)	11
1.3 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) – förslag på en EBITDA-regel (alternativ 2)49	
1.4 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	86
2 Inledning	88
3 Bakgrund.....	89
3.1 Företagsskattekommittén.....	89
3.2 Samhällsekonomiska utgångspunkter för FSK:s förslag .	89
3.3 Huvuddragen i FSK:s förslag	90
3.4 Huvuddragen i kritiken mot FSK:s förslag.....	91
3.5 OECD:s arbete med att motverka aggressiv skatteplanering.....	92
3.5.1 Åtgärder mot skatteplanering med ränteavdrag93	
3.5.2 Åtgärder mot skatteplanering med hybrider ...	95
3.6 EU:s arbete med att motverka aggressiv skatteplanering med ränteavdrag och hybrider	96
4 Ekonomiska utgångspunkter för förslagen.....	98
4.1 Sverige är en liten öppen ekonomi med en välfungerande kapitalmarknad	98
4.2 Bolagsskattens effekter	99
4.2.1 Bolagsskattens effekt på kapitalstock och sysselsättning	101
4.3 Fördelning av skattebördan	101
4.4 Hur påverkar bolagsskattesatsen företagens belåning?..	103
4.5 Långsiktiga offentligfinansiella effekter av en förändrad bolagsskattesats	104
4.6 Internationell skatteplanering	106
5 Genomförande av en generell ränteavdragsbegränsningsregel och sänkt bolagsskatt	108
5.1 En generell begränsning av ränteavdrag i bolagssektorn bör införas och kombineras med en sänkning av bolagsskatten	108
5.2 Utformningen av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln.....	111
5.2.1 En avdragsbegränsning för negativa räntenetton bör i första hand införas i form av en EBIT-regel och i andra hand som en EBITDA-regel.....	111

5.2.2	Alternativ 1: Negativt räntenetto dras av med 35 procent av skattemässig EBIT	114
5.2.3	Alternativ 2: Negativt räntenetto dras av med 25 procent av skattemässig EBITDA.....	122
5.2.4	En förenklingsregel i form av en beloppsgräns införs	129
5.2.5	Avdrag för kvarstående räntenetto.....	131
5.2.6	Avdrag för negativt räntenetto i ett annat företag	133
5.2.7	Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln gäller för juridiska personer och vissa svenska handelsbolag.....	135
5.2.8	Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln tillämpas sist	138
5.3	Ränteutgifter får inte räknas in i anskaffningsvärdet för vissa tillgångar.....	139
5.4	Sänkning av bolagsskatten.....	141
5.5	Expansionsfondsskatten sänks.....	142
5.6	Skatteförfarandet	143
6	Genomförande av regler för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar	145
6.1	Avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer	145
6.2	Definitionen av intressegemenskap	148
6.3	Utformningen av avdragsförbudet.....	151
7	En riktad begränsning av ränteavdrag för vissa interna skulder... ..	155
7.1	Gällande rätt	155
7.2	De riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna bör snävas in	157
7.3	Utformningen av de riktade reglerna om ränteavdragsbegränsning för vissa interna skulder	159
7.3.1	Vilka situationer omfattas?	159
7.3.2	Definitioner.....	168
8	Definitionen av ränteutgifter och motsvarande ränteinkomster	169
8.1	Bakgrund	169
8.2	Vad som avses med ränteutgifter och ränteinkomster bör definieras	172
9	Skatteregler om avtal om finansiell leasing.....	179
9.1	Bakgrund	179
9.2	Ekonomisk innebörd av finansiell leasing	181
9.2.1	Hyra eller lån av pengar?.....	181
9.2.2	Den redovisningsmässiga hanteringen av leasing.....	182
9.3	Skatteregler om avtal om finansiell leasing bör införas. ..	185
9.4	Utformningen av skattereglerna om avtal om finansiell	

	leasing.....	189
9.5	Leasetagarens beskattning	193
	9.5.1 Huvudregel	193
	9.5.2 Frivillig förenklingsregel	200
9.6	Leasegivarens beskattning.....	205
	9.6.1 Huvudregel	205
	9.6.2 Tillverkare och återförsäljare.....	207
9.7	Sale-and-lease-back-transaktioner.....	209
10	Värdeminskningsavdrag på hyreshus.....	210
10.1	Påverkan på fastighetssektorn av en generell ränteavdragsbegränsning	210
10.2	Gällande rätt	211
10.3	Värdeminskningsavdrag genom ett primäravdrag för hyreshus införs.....	212
11	Övriga förslag	216
11.1	Schablonintäkten på avdrag för avsättning till periodiseringsfond höjs.....	216
11.2	Återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond sker med 110 procent av avdraget i vissa fall.....	217
11.3	En permanent schablonintäkt på säkerhetsreserven.....	218
11.4	En tillfällig schablonintäkt på säkerhetsreserven.....	220
11.5	Tillfällig begränsning av underskottsavdrag för juridiska personer	221
12	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	224
13	Konsekvensanalys.....	227
13.1	Disposition och inledning.....	227
	13.1.1 Beskrivning av data och beräkningar.....	230
13.2	Förslagen om en generell ränteavdragsbegränsning och sänkt bolagsskatt.....	231
	13.2.1 Beskrivning av förslagen	231
	13.2.2 Uppgifter om vilka som berörs av regleringen.....	234
	13.2.3 Effekter på regelbördan för EBIT- alternativt EBITDA-regeln	244
	13.2.4 Förenlighet med EU-rätten	250
	13.2.5 Effekter för företag och konkurrensförhållanden	250
	13.2.6 Fördelnings- och jämställdhetseffekter.....	251
13.3	Sänkt expansionsfondsskatt.....	252
	13.3.1 Beskrivning av förslaget.....	252
	13.3.2 Uppgifter om vilka som berörs av regleringen.....	253
	13.3.3 Effekter på regelbördan	253
	13.3.4 Förenlighet med EU-rätten	253
	13.3.5 Fördelnings- och jämställdhetseffekter.....	253
13.4	Förslaget om avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer	254

	13.4.1	Beskrivning av förslaget.....	254
	13.4.2	Uppgifter om vilka som berörs av regleringen	255
	13.4.3	Effekter på regelbördan	255
	13.4.4	Förenlighet med EU-rätten	255
	13.4.5	Effekter för företag och konkurrensförhållanden	255
	13.4.6	Fördelnings- och jämställdhetseffekter.....	255
13.5		Förslaget om en riktad begränsning av ränteavdrag för vissa interna skulder	256
	13.5.1	Beskrivning av förslaget.....	256
	13.5.2	Uppgifter om vilka som berörs av regleringen	257
	13.5.3	Effekter på regelbördan	258
	13.5.4	Förenlighet med EU-rätten	258
	13.5.5	Effekter för företag och konkurrensförhållanden	258
	13.5.6	Fördelnings- och jämställdhetseffekter.....	259
13.6		Förslaget om skatteregler om avtal om finansiell leasing	259
	13.6.1	Beskrivning av förslaget.....	259
	13.6.2	Uppgifter om vilka som berörs av regleringen	261
	13.6.3	Effekter på regelbördan	263
	13.6.4	Förenlighet med EU-rätten	264
	13.6.5	Effekter för företag och konkurrensförhållanden	264
	13.6.6	Fördelnings- och jämställdhetseffekter.....	265
13.7		Förslaget om primäraavdrag för hyreshus.....	266
	13.7.1	Beskrivning av förslaget.....	266
	13.7.2	Uppgifter om vilka som berörs av regleringen	266
	13.7.3	Effekter på regelbördan	267
	13.7.4	Förenlighet med EU-rätten	267
	13.7.5	Effekter för företag och konkurrensförhållanden	268
	13.7.6	Fördelnings- och jämställdhetseffekter.....	270
13.8		Förslagen om schablonintäkt på avdrag för avsättning till periodiseringsfond och återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond.....	271
	13.8.1	Beskrivning av förslagen	271
	13.8.2	Uppgifter om vilka som berörs av regleringen	273
	13.8.3	Effekter på regelbördan	276
	13.8.4	Förenlighet med EU-rätten	277
	13.8.5	Fördelnings och jämställdhetseffekter	277
13.9		Förslagen om en permanent och en tillfällig schablonintäkt på säkerhetsreserven.....	277
	13.9.1	Beskrivning av förslagen	277
	13.9.2	Uppgifter om vilka som berörs av regleringen	279
	13.9.3	Effekter på regelbördan	280
	13.9.4	Förenlighet med EU-rätten	281

	13.9.5	Effekter för företag och konkurrensförhållanden	281
	13.9.6	Fördelnings- och jämställdhetseffekter.....	283
13.10		Förslaget om tillfällig begränsning av underskottsavdrag för juridisk personer	283
	13.10.1	Beskrivning av förslaget.....	283
	13.10.2	Uppgifter om vilka som berörs av regleringen.....	284
	13.10.3	Effekter på regelbördan	285
	13.10.4	Förenlighet med EU-rätten	286
	13.10.5	Effekter för företagen och konkurrensförhållanden	286
	13.10.6	Fördelnings- och jämställdhetseffekter.....	287
13.11		Sammantagna effekter av förslagen.....	287
	13.11.1	Förslagens samlade effekter för företagssektorn.....	288
	13.11.2	Offentligfinansiella effekter.....	297
	13.11.3	Effekter på regelbördan	304
	13.11.4	Förslagens effekt på internationell skatteplanering.....	305
13.12		Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna	309
14		Författningskommentar	311
	14.1	Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	311
	14.2	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) – Förslag på EBIT-regel (alternativ 1).....	311
	14.3	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) – Förslag på EBITDA-regel (alternativ 2)	337
	14.4	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	363

Bilaga 1

Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

Bilaga 2

Rådets direktiv (EU) 2017/ 952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer.