

Juridisk Publikation

STOCKHOLM - UPPSALA - LUND - GÖTEBORG

MIKLOS KOVACS KAL

En säkerhetsventil utan säkerhet
– en analys av rekvisitet “affärsmässigt motiverat” i
24 kap. 10 e § IL

Särtryck ur häfte 2/2013

EN SÄKERHETSVENTIL UTAN SÄKERHET

– EN ANALYS AV REKVISITET ”AFFÄRSMÄSSIGT MOTIVERAT” I

24 KAP. 10 E § IL

Av Miklos Kovacs Kal¹

Ränteavdragsbegränsningsreglerna infördes i inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) år 2009 och har sedan dess varit föremål för en ihärdig debatt. Redan när lagförslaget utarbetades var majoriteten av remissinstanserna väldigt kritiska till dess utformning. Den omfattande kritiken ledde till framställandet av ett nytt lagförslag som ansågs vara avsevärt bättre än det föregående men fortfarande inte tillfredställande. Särskild kritik riktades mot de oförutsebara och subjektiva rekvisit som intagits i lagtexten.² Alltsedan dess har diskussionen företrädesvis avsett reglernas subjektiva utformning och ottydliga tillämpningsområde.

När nya lagregler infördes den 1 januari 2013 fanns det därmed en förhoppning om att det osäkra rättsläget på ränteavdragsbegränsningsområdet skulle komma till ända. Snarare blev det tvärtom. De nya lagreglerna utgör inte en väsentlig förändring av rättsläget utan bygger på de gamla reglerna, med de få justeringar som lagstiftaren har ansett nödvändiga för att uppnå syftet med bestämmelserna. Därmed uppstår det olyckliga rättsläget att många av de problem som existerade under de gamla reglerna kvarstår, samtidigt som ny kritik har framförts gällande de nya bestämmelserna.

Ett av de lagrum som gett upphov till diskussion är 24 kap. 10 e § IL, den så kallade säkerhetsventilen. Bestämmelsen fastställer att undantag från avdragsförbudet får ske om det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgiften huvudsakligen är affärsmässigt motiverat. Denna artikel behandlar det kanske mest kritiserade rekvisitet inom svensk skatterätt - ”affärsmässigt motiverat”. Vad betyder affärsmässigt motiverat? Vilka omständigheter ska beaktas och vilka ska bortses från? Dessa är några av de frågeställningar som artikeln tar sikte på att besvara.

I. INLEDNING

Den 23 juni 2008 inkom Skatteverket med en promemoria till Finansdepartementet, titeln på denna promemoria var *Förslag om begränsningar i avdragsrät-*

¹ Jur. kand. och biträdande jurist på Roschier Advokatbyrå i Stockholm. Artikeln bygger på delar av författarens examensarbete *Säkerhetsventilen i ränteavdragsbegränsningsreglerna: En analys utav rekvisitet huvudsakligen affärsmässigt motiverat i 24 kap. 10 e § IL*, skrivet vid Juridiska fakulteten, Uppsala universitet, 2013.

² Prop. 2008/09:65 Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag, s. 32-33.

ten för ränta m.m. på vissa skulder.³ Ursprunget till skrivelsen var att Skatteverket identifierat ett antal koncerninterna skatteplaneringsförfaranden där företagen lagenligt kunde dra av sina ränteutgifter medan motsvarande ränteintäkt inte utsattes för beskattning, alternativt beskattades med en låg skattesats. Enligt Skatteverkets beräkningar resulterade dessa förfaranden i att det svenska skatteunderlaget reducerades med avsevärda belopp, uppgående till 25 mdkr årligen, motsvarande cirka 7 mdkr i skatt.⁴ Dessutom fastställde Skatteverket att de uppmärksammade förfarandena i princip helt saknade affärsmässiga motiv och istället endast vidtagits av skatteskäl. Eftersom förfarandena inte kunde förhindras genom lagen (1995:575) mot skatteflykt⁵ tog Skatteverket initiativ till lagförslaget vilket infördes efter ett hastigt utfört lagstiftningsarbete. Redan vid årsskiftet 2008/09 hade lagregler som begränsar avdragsrätten för ränta tillkommit.

Som påpekats har numera de ursprungliga reglerna gällande ränteavdragsbegränsningar ersatts med nya lagregler som trädde i kraft så sent som den 1 januari 2013. Förenklat har de nya bestämmelserna tillkommit för att regeringen har ansett att det fortfarande finns stora möjligheter att skatteplanera med ränteavdrag och att detta utgör ett allvarligt hot mot den svenska skattebasen. Alltså inte på grund av den omfattande kritik som har framförts mot reglernas utformning.⁶ Därmed har de nya lagbestämmelserna, istället för att slutligen klargöra rättsläget, snarare gjort det än mer osäkert. De oförutsebara och subjektiva rekvisit som infördes i lagtexten genom lagförslaget år 2009 lever kvar även i dagens lagtext. Kritiken gentemot dessa rekvisit har ökat i samband med införandet av de nya lagreglerna från år 2013 som utvidgar möjligheten till att begränsa ränteavdrag.

2. BAKGRUND

I Sverige föreligger generell avdragsrätt för räntor. Det framgår uttryckligen av 16 kap. 1 § IL att ränteutgifter alltid får dras av som kostnad. Avdragsrätten för räntor är därmed inte villkorad av om mottagaren av räntebetalningen beskattas eller när en eventuell beskattning sker.⁷ Ett scenario kan därför uppstå där företag har full avdragsrätt för sin ränteutgift medan motsvarande

3 Skatteverkets promemoria, "Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder", (2008), bilaga till hemställan med dnr. 131-348803-08/113.

4 Skatteverkets promemoria, "Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder", s. 11.

5 RÅ 2007 ref. 84 och 85.

6 Prop. 2012/13:1 Budgetpropositionen, s. 232.

7 Finansdepartementets promemoria, "Effektivare ränteavdragsbegränsningar", (2012), s. 13.

ränteinkomst inte beskattas eller beskattas med en låg skattesats hos det mottagande företaget.⁸ Denna brist i reciprocitet, att ränteutgiften är avdragsgill samtidigt som ränteinkomsten inte beskattas, är det huvudsakliga skälet till skatteplanering med ränteupplägg.⁹ Självfallet kan dessa situationer uppstå i en helt normal affärsrelation där grunden för ränteutgiften och ränteinkomsten är en verklig transaktion, men som nämnts kan detta förfarande även planeras fram inom en intressegemenskap.

2.1 TYPEXEMPEL PÅ ETT OTILLBÖRLIGT FÖRFARANDE MED RÄNTEAVDRAG

Skatteverket har under lagstiftningsarbetet exemplifierat och beskrivit det typiska skatteplaneringsförfarandet för att undgå beskattning med ränteupplägg.¹⁰ I syfte att förtydliga hur ett otillbörligt förfarande med ränteupplägg kunde se ut innan införandet av ränteavdragsbegränsningsreglerna ska exemplet återges i texten. Det är författarens förhoppning att följande exempel bidrar till en djupare förståelse för hur företagen innan år 2009 rent praktiskt kunde utnyttja frånvaron av ränteavdragsbegränsningsregler. Det bör dock poängteras att det nedan beskrivna förfarandet endast är ett exempel bland många identifierade fall.

Det av Skatteverket identifierade upplägget berör en internationell koncern där moderbolaget (U) är utländskt och äger ett svenskt rörelsedrivande bolag (S), samt bolag i utlandet (A). Eftersom den svenska skattesatsen är högre än den i utlandet vill koncernen överföra en del av vinsten i företag S till bolag A. Vinsten i företag S kan inte överföras genom koncernbidrag.¹¹ Inte heller kan tillgångarna överföras genom underprisöverlåtelse.¹² Eftersom andra resultatutjämningsmetoder inte är tillämpliga genomförs följande koncerninterna transaktioner istället:

U bildar ett nytt svenskt aktiebolag, (NY AB) (steg 1), och överlåter där- efter sitt rörelsedrivande dotterbolag S till det nybildade bolaget och får som ersättning en revers från NY AB (steg 2).¹³ Företag S är numera dotterbolag

8 Prop. 2008/09:65 Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag, s. 36.

9 Skatteverkets promemoria, "Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder", s. 15.

10 Skatteverkets promemoria, "Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder", s. 16-17.

11 Koncernbidrag kan inte lämnas eftersom mottagaren av bidraget, bolag A, inte beskattas i Sverige (se specifikt 35 kap. 2 a § IL).

12 En underprisöverlåtelse från företag S till bolag A kan inte genomföras eftersom resultatet kan korrigeras genom 14 kap. 19 § IL.

13 Moderbolaget U beskattas inte för sin kapitalvinst på försäljningen eftersom näringsbetin-

till NY AB och dotterdotterbolag till U. Därefter överlåter U reversen som kapitaltillskott till företag A (steg 3). Detta innebär att den räntebetalning som utgår på reversen och som ska erläggas av NY AB betalas till företag A. NY AB ska således erlägga räntebetalning till sitt systerbolag i utlandet. För att kunna betala sina ränteutgifter erhåller NY AB koncernbidrag från sitt dotterbolag S (steg 4). Följaktligen kan S överföra sitt resultat genom att göra avdrag för erlagda koncernbidrag. NY AB måste ta upp koncernbidraget till beskattning men kan samtidigt göra avdrag för samma belopp eftersom bolaget överför inkomsten genom avdragsgilla ränteutgifter till företag A. Slutligen erhålls ränteinkomsten¹⁴ av företag A som befinner sig i utlandet varpå ränteinkomsten beskattas lågt eller inte alls. Därigenom undgår koncernen den oönskade beskattningen av vinsten i det svenska företaget S.

Naturligtvis måste ett antal förutsättningar vara uppfyllda för att det beskrivna förfarandet ska vara skattemässigt lönsamt. Exempelvis måste ränteinkomsten hos företag A utsättas för en lägre beskattning än om den hade beskattats i Sverige. Inte heller ska Controlled Foreign Company-reglerna (CFC-reglerna) vara tillämpliga.¹⁵

2.2 GÄLLANDE RÄTT

För att komma tillrätta med de problem som skatteplanering med koncern-interna lån innebar infördes regler som begränsar rätten till ränteavdrag. Av 24 kap. 10 b § IL framgår att ett företag som ingår i en intressegemenskap inte får dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen, såvida inte annat följer av 10 d eller 10 e §§ (samma kapitel). Reglerna ska tillämpas på alla räntebetalningar som sker inom intressegemenskapen, oavsett vad lånet har använts till. Innan den nya lagen trädde i kraft år 2013 skulle skulden avse ett förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen för att reglerna skulle vara tillämpliga. Skatteverket konstaterade dock att bestämmelserna rörde ett mycket smalt område och att ränteavdragsbegränsningsreglernas tillämpningsområde därför borde utökas.¹⁶ Anledningen till denna utvidgning av reglernas tillämpningsområde beror på att det enligt fiscus, även efter införandet av 2009 års ränteavdragsbegränsningsregler, förelåg stora möjligheter för företag att undgå bolagsbeskattning med hjälp av ränteupplägg.

gade andelar är skattefria i Sverige. För att skatteförfarandet ska vara ekonomiskt lönsamt antas att kapitalvinsten inte heller beskattas i moderbolagets hemland.

14 Ursprungligen den rörelsedrivande vinst som upparbetats av företag S.

15 Skatteverkets promemoria, "Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder", s. 17.

16 Skatteverkets promemoria, "Ränteavdrag i företagssektorn - fortsatt kartläggning", (2011), bilaga till uppdrag med dnr. 131-836251-11113, s. 5.

Till ovan nämnda huvudregel finns två undantagsbestämmelser. Dessa fastställer att ränteutgifter på koncerninterna skulder under vissa omständigheter är avdragsgilla, trots förbudet mot ränteavdrag i 24 kap. 10 b § IL. Den första undantagsbestämmelsen är 24 kap. 10 d § IL vilken benämns tioprocentregeln. Förenklat uttryckt föreskriver denna bestämmelse att ränteutgifter avseende sådana skulder som åsyftas i 10 b § ska dras av. Detta under förutsättning att inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst tio 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. Den andra undantagsbestämmelsen är den så kallade ”säkerhetsventilen” i 24 kap. 10 e § IL. Av bestämmelsen framgår att även om förutsättningarna i 10 d § första eller andra stycket inte är uppfyllda ska ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § dras av, om det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgiften är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Det är säkerhetsventilens rekvisit, affärsmässigt motiverat, som är i fokus för denna artikel.

3. AFFÄRSMÄSSIGHET

3.1 INLEDNING

Säkerhetsventilen infördes som ett komplement till tioprocentregeln. Det fastslogs att transaktioner kan vidtas av affärsmässiga skäl utan att den efterföljande ränteutgiften beskattas med minst tio procent.¹⁷ För säkerhetsventilens tillämplighet krävs således att skuldförhållandet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat, det vill säga att transaktionen har föranletts av företagsekonomiska motiv. I den följande framställningen ska utredas vilka omständigheter som bör beaktas vid bedömningen om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat.

3.2 FINANSIERING

Genom 2013 års lagändring har följande intagits i 24 kap. 10 e § 3 st. IL:

”[V]id bedömning enligt första stycket om skuldförhållandet är affärsmässigt motiverat ska det särskilt beaktas om finansiering istället hade kunnat ske genom ett tillskott från det företag som innehar den aktuella fordran på företaget eller från ett företag som, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt, har ett väsentligt inflytande i det låntagande företaget.”

17 Finansdepartementets promemoria, ”Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap”, (2008), *dnr. Fi2008/4093*, s. 36.

Det som bedöms är inte om lånet rent faktiskt ersatts av ett tillskott utan enbart möjligheten att lämna tillskott.¹⁸ Bedömningen ska göras på intressegemenskapsnivå och inte endast utifrån det långivande samt låntagande företagets perspektiv. Därmed ska bedömas om ett tillskott hade kunnat ske från i princip alla företag inom intressegemenskapen och inte bara från det långivande företaget.¹⁹ Regelns syfte är att avgöra om den skattemässiga fördel som har uppnåtts genom lånet hade kunnat undvikas genom att ett tillskott istället lämnats av något företag inom intressegemenskapen.

Redan innan lagändringen framgick av förarbeten att finansieringsformen är föremål för bedömning. Detta fastställdes även av Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) 2011 ref. 90. Införandet av rekvisitet i lagtext bör rimligtvis tolkas som att den valda finansieringsformen ska bedömas i än högre utsträckning. Att påstå att det enbart är finansieringsformen som är avgörande för om skuldförhållandet ska betraktas som affärsmässigt motiverat är däremot överdrivet. Dessutom framgår det uttryckligen av förarbeten att införandet av detta nya stycke inte innebär att finansieringsformen och möjligheten att lämna tillskott är den enda omständigheten som ska beaktas.²⁰ Dock innebär denna ändring av lagtext att endast i få fall kan ett lån anses som affärsmässigt motiverat då ett tillskott istället hade kunnat lämnas. Därmed får konstateras att val av finansieringsform tillmäts en väsentlig betydelse för vad som enligt lagstiftaren kan anses vara affärsmässigt motiverat.

Att finansieringsformen tillerkänns betydande vikt kan förefalla olämpligt i praktiken. Som ett flertal remissinstanser påpekat kan tillskott lämnas i de flesta fall. Att formellt lämna tillskott är sällan en omöjlighet, men kan innebära svårigheter. Regler gällande borgenärsskydd och bolagsformalia måste beaktas vid lämnande av tillskott. Dessutom ger kapitaltillskott upphov till inlåsnings effekter.²¹ Om det är ett utländskt dotterbolag som ska ta del av finansieringen utsätts tillskotten även för risker genom valutakursförändringar, vilket också kan medföra inlåsnings effekter. Inom doktrin har ett flertal kritiska synpunkter framförts. Tivéus skriver exempelvis att det i flera fall kan vara affärsmässigt att ge lån istället för kapitaltillskott och därmed uppnå att företagen inom intressegemenskapen själva belastas för sin del av finansieringskostnaden.²²

18 Prop. 2012/13:1 Budgetpropositionen, s. 261.

19 Finansdepartementets promemoria, "Effektivare ränteavdragsbegränsningar", s. 44.

20 Prop. 2012/13:1 Budgetpropositionen, s. 262.

21 Prop. 2012/13:1 Budgetpropositionen, s. 261.

22 Tivéus, Ulf, "Regeringen föreslår skärpta ränteavdragsbegränsningsregler", *Skattenytt* (2012), s. 264 [cit. Tivéus (2012)].

När reglerna först infördes år 2009 fastslogs att det normalt inte är aktuellt att ifrågasätta själva finansieringen.²³ Till stöd för detta kan åberopas ledamot Pålsson och föredragande Alfreds skiljaktiga mening i HFD 2011 ref. 90 (II). De anförde att det finns en grundläggande norm inom skatterätten som innebär att de företagsekonomiska överväganden som genomförs av ett aktiebolag inte bör överprövas av fiscus. Denna norm har också uppmärksamats av Samuelsson som anser att utgångspunkten borde vara att skattereglerna inte ska styra hur den skattskyldige genomför exempelvis en omorganisation.²⁴ Förarbetena pekar på att hänsyn ska tas till i vilken utsträckning affärsmässiga överväganden skulle påverkas negativt av om kapitaltillskott skulle lämnats istället för lån och vilka konsekvenser detta skulle medföra. Dessutom framgår att även andra omständigheter än möjligheten att lämna tillskott ska beaktas.²⁵ Likväl kvarstår ett rättsläge där företagets val av finansiering är betydande för deras möjlighet att erhålla ränteavdrag. Trots att det inte enbart är möjligheten att lämna tillskott som ska beaktas kommer det fortfarande att få en avgörande betydelse.²⁶

3.3 SKATTESKÄL ELLER AFFÄRSMÄSSIGA SKÄL

När reglerna infördes år 2009 fastslog regeringen att innebörden av rekvisitet affärsmässigt motiverat är att det ska ligga sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden, *utöver eventuella skatteeffekter*, bakom de transaktioner som ska bedömas.²⁷ Följaktligen fastslogs att skatteeffekter ska bortses från vid bedömningen av om en transaktion är affärsmässigt motiverad. Detta principövervägande har sedan dess upprätthållits strikt. I HFD 2011 ref. 90 upprepades det ovan nämnda uttalandet om att det är företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden som ska beaktas och inte eventuella skatteeffekter. I såväl skatterättsnämnden som HFD bedömdes i vilken utsträckning en transaktion vidtagits av skatteskäl alternativt affärsmässiga skäl. I HFD 2011 ref. 90 (I) fastslår skatterättsnämnden att de skattemässiga skälen har påverkat företagets ägande och finansiering, men att dessa skäl varit underordnade de affärsmässiga skälen. Följaktligen ansåg såväl HFD som skatterättsnämnden att förfarandet omfattades av säkerhetsventilen. I HFD 2011 ref. 90 (V) kom domstolen fram till motsatt domslut och fastställde att förvärvet till övervägande del motiverats av skattehänsyn och att säkerhetsventilen därmed inte

23 Prop. 2008/09:65 Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag, s. 68.

24 Samuelsson, Lars, "HFD om räntesnurrorna – klargörande om lagstiftning i förvandling?", *Skattenytt* (2012), s. 147 [cit. Samuelson I (2012)].

25 Prop. 2012/13:1 Budgetpropositionen, s.263.

26 Andersson, Thomas, "Något om föreslagen utvidgning av ränteavdragsbegränsningsreglerna", *Svensk Skattetidning* (2012:9), s. 729 [cit. Andersson (2012)].

27 Prop. 2008/09:65 Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag, s. 68.

var tillämplig. Även i förarbetena till den senaste lagändringen klargörs att skattemässiga skäl inte ska beaktas vid bedömningen av om ett skuldförhållande är affärsmässigt motiverat. Detta innebär dock inte att skattemässiga överväganden automatiskt utesluter en tillämpning av säkerhetsventilen. Istället måste de affärsmässiga motiven vara klart överordnade de skattemässiga vid transaktionen. Därmed kan ventilen vara tillämplig också i de fall där transaktionen innebär vissa skattemässiga fördelar vid sidan av de affärsmässiga motiven.²⁸

Den uppdelning som skett mellan affärsmässiga skäl och skattemässiga skäl har strikt upprätthållits trots att den varit föremål för en omfattande debatt. Ett flertal aktörer har motsatt sig denna indelning och anfört att dessa två motiv inte kan delas upp på nämnda sätt. Redan under remissförfarandet till 2009 års lag påpekade Lagrådet att ordet *affärsmässigt* används i lagförslaget som motsatsord till *skattemässigt* och att lagförslaget indikerar att det inte skulle vara affärsmässigt att ta skattehänsyn i handel ochandel. Lagrådet anför att detta är felaktigt och att varje företagare måste försöka minimera sina kostnader för att företaget ska överleva vilket inkluderar skattekostnaderna. Enligt Lagrådet är det en självklarhet att näringsidkare beaktar skattekonsekvenser när alternativ inför en transaktion övervägs. På så sätt kan det alternativ som totalt sett ger det mest fördelaktiga resultatet väljas. Därmed ansåg Lagrådet att lagtexten bör ändras på sådant sätt att det ska framgå att "*affärsmässighet ska föreligga även om man bortser från skatteeffekterna*".²⁹ Enligt Lagrådet innefattas skatteskal i affärsmässighet och måste därför uttryckligen undantas från begreppet.

Regeringen anförde att de principiellt håller med Lagrådet om att skatteskal ska anses innefattas i uttrycket affärsmässigt. Däremot menar regeringen att uttryckets betydelse måste ses i ljuset av dess sammanhang. Eftersom lagstiftningen strävar efter att hindra alltför skattedrivna transaktioner *ligger det i sakens natur* att skattemässiga överväganden inte ska anses ingå i uttrycket affärsmässigt. Tilläggsvis anförde regeringen att eftersom det står *huvudsakligen* affärsmässigt motiverat utesluter inte vissa fördelaktiga skattekonsekvenser säkerhetsventilens tillämpning. Enligt regeringen talar även det för att en lagändring inte är nödvändig. Slutligen konstaterade regeringen att det inte explicit behöver införas i lagtexten att skattemässiga överväganden undantas från vad som är affärsmässigt motiverat.³⁰

28 Prop. 2012/13:1 Budgetpropositionen, s. 257.

29 Prop. 2008/09:65 Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag, s. 115 (bilaga 8).

30 Prop. 2008/09:65 Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag, s. 88.

Enligt Hultqvist utgör argumentet att det *ligger i sakens natur* ett högst orkeslöst argument eftersom det i princip inte säger någonting och snarare kan betraktas som ett skenargument.³¹ Hultqvist är hård i sin kritik mot regeringen men såväl hans ställningstagande som argumentation är välmotiverad. Som Hultqvist själv påpekar leder inte en precisering av ett begrepp i förarbetena till en bindande norm. Förarbetsuttalanden är endast en deskription av hur begreppet har uppfattats av dem som ansvarat för lagstiftningen alternativt ett försök till normgivning som, av legalitetsskäl, dock måste avvisas.³² Detta lämnar oss i en situation där det måste bedömas om skatteskal kan anses innefattas i termen affärsmässigt. Om så är fallet måste skattemässiga skäl uttryckligen undantas från termen affärsmässigt för att inte beaktas vid tillämpningen av 24 kap. 10 e § IL. Zester argumenterar till synes på snarlikt sätt när hon ställer sig frågande till om förarbetsuttalanden verkligen kan medföra att skatteskal inte ska anses innefattas i termen affärsmässigt, trots att Lagrådet påpekat att detta inte framgår av lagtext.³³

Som nämnts ovan anser såväl Lagrådet som Hultqvist att skatteskal innefattas i begreppet affärsmässigt. Samuelsson är av samma uppfattning och påpekar att i ett företagsekonomiskt perspektiv torde det normalt uppfattas som affärsmässigt att välja det mest skatteeffektiva alternativet.³⁴ Även regeringen skriver som bekant att de ”*i och för sig kan hålla med om att uttrycket ”affärsmässigt” generellt sett skulle kunna innefatta skattemässiga överväganden*”.³⁵ Hultqvist anför vidare att det inom engelsk litteratur har bedömts vara mest ändamålsenligt att skriva antingen ”andra affärsmässiga skäl än skatteskal” (*”a business non-tax purpose”*) alternativt ”andra skäl än skatteskal” (*”a non-tax purpose”*).³⁶ Uppfattningen att skatteeffekter borde inrymmas i begreppet affärsmässighet delas även av Andersson.³⁷ I linje med det som har framförts anser han att eftersom lagtexten inte ändrats bör Lagrådets tolkning gälla.

Ett övervägande antal förespråkare menar således att skatteskal ska anses inrymmas i begreppet affärsmässiga skäl. Därmed uppstår ett besynnerligt rättsläge då den allmänna uppfattningen är att termen affärsmässigt generellt ska anses innefatta skatteskal, men så inte är fallet under gällande rätt. Denna

31 Hultqvist, Anders, ”Affärsmässigt motiverad – en analys av bestämmelserna om ränta på koncerninterna lån”, *Svensk Skattetidning* (2012:2), s. 130 [cit. Hultqvist (2012)].

32 Hultqvist (2012), s. 137.

33 Zester, Anita, ”Affärsmässiga skäl – vad är innebörden”, *Skattenytt* (2009), s. 264.

34 Samuelsson I (2012), s. 147.

35 Prop. 2008/09:65 Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag, s. 88.

36 Hultqvist (2012), s. 129.

37 Andersson, Thomas, ”Ränteavdragsbegränsning i bolagssektorn, några erfarenheter två år senare”, *Svensk Skattetidning* (2011:4), s. 361 [cit. Andersson (2011)].

skillnad mellan den generella uppfattningen och gällande rätt bör, såväl för att förtydliga rättsläget som av legalitetsskäl, framgå av lagtext. Personligen finner jag det uppenbart att skatteskal såväl bör som ska omfattas av begreppet affärsmässigt. Oavsett min uppfattning är det dock tydligt att så inte är fallet, såväl praxis som förarbeten fastställer detta. Andersson kommer till en snarlik slutsats. Oaktat hans uppfattning om att skatteeffekter ska innefattas i vad som är affärsmässigt, utgår han i praktiken ifrån att skattemässiga överväganden inte gäller vid tillämpning av säkerhetsventilen.³⁸

Problemet med ett rättsläge där gällande rätt är olämplig alternativt felaktig kan illustreras genom HFD 2011 ref. 90 (II). Såväl Pålsson som Alfreds ansåg att rekvisitet huvudsakligen affärsmässigt motiverat ska ges en kvalitativ tolkning, ”oaktat vad som anges i förarbetena”. Vidare anförde Pålsson att av denna slutsats följer bland annat att skattefördelar inte nödvändigtvis behöver utesluta affärsmässiga skäl och att begreppet affärsmässighet i såväl företags-ekonomiskt som juridiskt språkbruk i vanliga fall borde omfatta skattemässiga överväganden. Med hänsyn till detta ansåg Pålsson att det kan ifrågasättas om den uppdelning i affärsmässiga respektive skatteskal som har gjorts i motiven har stöd i lagtextens ordalydelse. Konsekvensen av att gällande rätt uppfattas som olämplig alternativt felaktig är att avsteg kommer att göras från densamma vilket medför såväl rättsosäkerhet som brist på förutsebarhet. I slutändan blir resultatet ett ohållbart rättsläge.

3.4 AFFÄRSMÄSSIGA OCH ORGANISATORISKA SKÄL

En annan avgörande omständighet för om en skuldförbindelse kan anses vara affärsmässigt motiverad är uppdelningen mellan affärsmässiga och organisatoriska skäl. Det var i HFD 2011 ref. 90 (II) som domstolen först fastslog att man vid tillämpning av bestämmelserna bör skilja mellan organisatoriska och affärsmässiga skäl. En omorganisation förklaras som en intern angelägenhet som kan syfta till att förbättra koncernens konkurrensförmåga, men som inte innebär att en affär genomförs med någon i förhållande till företaget oberoende part. För att utveckla sitt resonemang anför HFD att koncerninterna förvärv som finansieras med koncerninterna lån inte innebär någon ökad skuldbelastning för koncernen som helhet, men kan medföra en lägre skattekostnad för densamma. Gällande affärsmässiga skäl fastslår HFD att externa förvärv i regel kan antas ske av affärsmässiga skäl då kostnaden för dessa är direkt avgörande för förvärvets verkställande och förvärvet i sådana fall har genomförts i konkurrens med andra alternativ. HFD betonar därmed att det inte strider mot sunda affärsmässiga och företagsekonomiska överväganden att

38 Andersson (2011), s. 361.

vid externa förvärv välja att låna till en lägre kostnad från ett närstående bolag i ett lågskatteländ, istället för att finansiera externt. Eftersom domen meddelades när de gamla reglerna var tillämpliga konstaterade domstolen att det scenariot dock inte omfattas av ränteavdragsbegränsningsreglerna, därför att de äldre reglerna endast omfattade interna lån som använts till *interna förvärv* av delägarätter. Däremot drar domstolen paralleller till situationer där ett internt förvärv föregåtts av ett externt förvärv. Om det efterföljande interna förvärvet tidsmässigt och i övrigt framstår endast som ett led i att foga in det externa förvärvet i intressegemenskapen bör säkerhetsventilen kunna tillämpas. Domstolen betonar att i övriga fall bör utrymmet att tillämpa ventilen vara mycket begränsat.

Det som måste bedömas är om domstolens uppdelning mellan affärsmässiga och organisatoriska skäl bör upprätthållas, vid såväl interna som externa förvärv. Med interna förvärv åsyftas de fall där den interna skulden används till ett internt förvärv av delägarätter, som exempelvis beskrivs i 24 kap. 10 e § st. 2 IL. Med externa förvärv avses ett scenario där det interna lånet används till ett externt förvärv av delägarätter. HFD uttalade att externa förvärv som regel kan antas ske av affärsmässiga skäl och att det inte strider mot sunda affärsmässiga och företagsekonomiska överväganden att vid externa förvärv, istället för att finansiera externt, välja att låna till en lägre kostnad från ett närstående bolag i ett lågskatteländ. Om detta uttalande är giltigt innebär det att 24 kap. 10 e § IL omfattar i princip alla fall där det interna lånet används till ett externt förvärv. Självfallet kan det inte vara riktigt. Under sådana omständigheter skulle nästintill alla nya fall som omfattas av huvudregeln i 24 kap. 10 b § IL också undantas från densamma genom undantagsregeln i 24 kap. 10 e § IL och utvidgningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna skulle sakna mening. Sannolikt har HFD utelämnat en del av resonemanget. Skatteverket för nämligen en snarlik argumentation varpå verket betonar att det externa förvärvet i sig betingas av annat än skatteskal, vilket överensstämmer med HFD:s uttalande.³⁹ Däremot påpekar Skatteverket att hur själva förvärvsstrukturen organiseras kan betingas av skatteskal. Därigenom konstateras att samma incitament för avdragsgill ränteutgift och låg beskattad ränteinkomst föreligger beträffande skulder som uppkommit vid externa förvärv som vid interna förvärv. Skatteverket framhåller dessutom i en senare promemoria att ränteavdrag avseende interna skulder etablerade i samband med externa förvärv gäller betydligt större belopp än för interna skulder etablerade i samband med interna förvärv.⁴⁰

39 Skatteverkets promemoria, "Ränteavdrag i företagssektorn", (2009), *bilaga till uppdrag med dnr. 131-890752-09/113*, s. 27.

40 Skatteverkets promemoria, "Ränteavdrag i företagssektorn - fortsatt kartläggning", (2011), *bilaga till uppdrag med dnr. 131-755479-10/113*, s. 5.

Läsaren bör uppmärksammas på uttalandet i HFD 2011 ref. 90 (II) eftersom det knappast i sig kan anses förenligt med de nya reglernas utformning. Uttalandet i HFD att externa förvärv som regel kan antas ske av affärsmässiga skäl är direkt stridande mot de överväganden som har utformat den nya lagen från år 2013. Detta väcker frågan om HFD i enlighet med det som har diskuterats ovan har utelämnat en del av sitt resonemang eller om domstolen har iakttagit en ståndpunkt som går rakt emot de nya förarbetena.

Den fråga som kvarstår är vad som gäller vid interna förvärv av delägaraktier. Bör avdrag i princip endast kunna medges om det interna förvärvet har föregåtts av ett externt förvärv och detta efterföljande interna förvärv tidsmässigt och i övrigt framstår endast som ett led i att foga in det externa företaget i intressegemenskapen? Det finns mycket som talar emot ett sådant synsätt. Justitieråd Ståhl var skiljaktig avseende majoritetens motivering i HFD 2011 ref. 90 (I). Ståhl anförde att såväl lagens utformning som dess förarbeten talar för att det i begreppet affärsmässiga skäl ingår organisatoriska skäl och att hon därför inte delar majoritetens uppfattning att man bör skilja mellan organisatoriska och affärsmässiga skäl. Istället anser hon att man ska ta ställning till om förvärvet är motiverat av organisatoriska skäl och beakta dess tyngd i förhållande till eventuella skatteskal. Som motivering nämner Ståhl det typexempel som intogs i föregående proposition gällande säkerhetsventilens tillämpning. I exemplet beskrivs en multinationell koncern som har ett tiotal huvudkontor för olika regioner. I en av dessa regioner finns endast ett land som har en tillräckligt juridiskt, politiskt och ekonomiskt stabil situation för att lämpa sig som bas för huvudkontoret för verksamheten i regionen. Huvudkontoret placeras i detta land där beskattningen dock understiger tio procent. Koncernen bedriver reell ekonomisk verksamhet i landet och i regionen. I samband med en omstrukturering förvärvar ett svenskt aktiebolag ett företag inom intressegemenskapen som är lokaliserat i denna region, varpå det svenska aktiebolaget finansierar förvärvet genom ett lån från huvudkontoret i regionen. Det vidtagna förfarandet är normalt för koncernen och ränteutgifterna som det svenska aktiebolaget betalar till huvudkontoret är inte anmärkningsvärt stora i jämförelse med räntebetalningar till företag i andra länder med högre beskattning. I detta fall bör det svenska aktiebolaget få göra avdrag för sina ränteutgifter trots att ränteinkomsten beskattas lägre än med tio procent.⁴¹ Uppenbart är att typexemplet avseende när säkerhetsventilen ska tillämpas syftar på en omorganisation som vidtagits av organisatoriska skäl. Exemplet talar mycket starkt för att majoritetens uppdelning i HFD 2011 ref. 90 av affärsmässiga och organisatoriska skäl är felaktig, eller i varje fall diskutabel. Med hänsyn till detta finner jag

41 Prop. 2008/09:65 Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag, s. 69.

justitieråd Ståhls resonemang klart mer övertygande än majoritetens. Det bör tilläggas att vid reglernas införande definierades organisatoriska skäl som ett affärsmässigt skäl av Finansdepartementet.⁴² Enligt Samuelsson bör man tillmäta detta ett högt rättskällevärde.⁴³ I en skrivelse till kommissionen har också regeringen tagit avstånd från uppdelningen mellan affärsmässiga och organisatoriska skäl och påpekat för kommissionen att det inte finns någon regel som innebär att organisatoriska skäl inte ska anses utgöra affärsmässiga skäl.⁴⁴

Sammanfattningsvis kan konstateras att uppdelningen mellan organisatoriska och affärsmässiga skäl inte bör upprätthållas, varken vid interna eller externa förvärv. Redan när domstolen införde denna uppdelning stred den mot förarbeten, vilket även den skiljaktige i målet påpekade. Dessutom har inte majoriteten anfört någon övertygande motivering till denna uppdelning, vilket är besynnerligt. Som påpekats ovan har även regeringen tagit avstånd från uppdelningen. Inte heller inom doktrin har stöd framförts för majoritetens anförande. Därmed finner jag detta anförande i HFD 2011 ref. 90 (I-V) med all sannolikhet ha förlorat sin betydelse.

3.5 ANDRA OMSTÄNDIGHETER SOM TALAR FÖR RESPEKTIVE EMOT AFFÄRSMÄSSIGHET

För att komma tillrätta med de problem som regelns subjektiva utformning medför har i förarbeten införts olika omständigheter som talar för respektive emot affärsmässighet. I detta avsnitt ska dessa omständigheter diskuteras.

En omständighet som talar för affärsmässighet är om intressegemenskapen utövar reell ekonomisk verksamhet i det land där mottagaren av räntebetalningen är etablerad samt om ränteutgifterna inte är påfallande stora jämfört med vad som betalats i samband med lån till företag i andra länder med högre beskattning.⁴⁵ Regeringen anser att detta exempel påvisar ett scenario där räntefördelen uppkommit som en konsekvens av en normal affärsrelation och inte av skatteskal. Rekviriten som definieras i exemplet är objektiva och utgör därmed en relativt enkelt fastställd utgångspunkt för bedömningen.

42 Finansdepartementets promemoria, "Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap", s. 37-38.

43 Samuelsson I (2012), s. 141.

44 Finansdepartementets inlägga, "Fråga om avdragsrätten för ränta som betalas avseende koncerninterna lån", (2013), dnr. Fi2013/153, s. 20.

45 Prop. 2012/13:1 Budgetpropositionen, s. 257.

En annan omständighet som normalt får anses vara huvudsakligen affärsmässigt motiverad är kortfristiga skulder.⁴⁶ Med kortfristiga skulder avses sådana som löper på högst ett par månader. Det får dock inte röra sig om ett förfarande där skulden ersätts löpande med nya kortfristiga skulder.⁴⁷ Långfristiga skulder får bedömas från fall till fall.⁴⁸ Även ett lån till löpande verksamhet bör betraktas som huvudsakligen affärsmässigt motiverat om det inte rör sig om ett systematiskt uppbyggande av en stor skuld.⁴⁹ Om ett lån har upptagits som ett led i en effektiv likviditetshantering inom en koncern talar det också för affärsmässighet.⁵⁰ Således bör ränteavdrag få göras med stöd av säkerhetsventilen vid normal cash-pool-verksamhet.⁵¹ Med normal cash-pool-verksamhet menas finansiering som uppstår på grund av ett kortfristigt behov av likviditet eller ett kortfristigt tillskjutande av likviditet. Regeringen anför att när det gäller avdrag för ränta som ett företag i Sverige betalar ut från en cash-pool är skuld-förhållandet normalt sett kortfristigt och den omständigheten att balansen varierar medför inte att skulderna inte ska betraktas som kortfristiga.⁵²

Omständigheter som talar emot affärsmässighet är om mottagaren varken beskattas för ränta eller utdelning eller om beskattningen kan neutraliseras av att mottagen ränta vidareutdelas med avdragsrätt.⁵³ Uppenbart är att i ett sådant scenario undviks beskattning fullständigt. Ett annat liknande exempel som beskrivs i förarbetena är om hybridinstrument eller hybridföretag har utnyttjats på ett sätt som leder till en förmånlig skattesituation.⁵⁴ Intressant att påpeka är att bägge dessa scenarion kan uppstå såväl till följd av en helt normal affärsrelation som av transaktioner vidtagna av företagsekonomiska skäl. Här kan också observeras problemet med att Skatteverket och senare domstolen ska ta ställning till vad som är affärsmässigt motiverat. Varken Skatteverket eller domstolen är kvalificerade för att bedöma vad som är ett affärsmässigt skäl.⁵⁵ Det som Skatteverket uppmärksammar i detta scenario är att beskattning undviks genom ekonomiska förfaranden. Om förfarandet är affärsmässigt motiverat tar de överhuvudtaget inte ställning till. Kontentan blir att om ett fördelaktigt skattemässigt resultat erhålls genom ett komplicerat ekonomiskt förfarandesätt

46 Finansdepartementets promemoria, "Effektivare ränteavdragsbegränsningar", s. 45.

47 Tivéus (2012), s. 264.

48 Andersson (2012), s. 723.

49 Finansdepartementets promemoria, "Effektivare ränteavdragsbegränsningar", s. 45.

50 Andersson (2012), s. 723.

51 Prop. 2012/13:1 Budgetpropositionen, s. 257.

52 Prop. 2012/13:1 Budgetpropositionen, s. 257-258.

53 Finansdepartementets promemoria, "Effektivare ränteavdragsbegränsningar", s. 44.

54 Prop. 2012/13:1 Budgetpropositionen, s. 257.

55 Samuelsson, Lars, "Regeringens slutliga förslag om effektivare ränteavdragsbegränsningar", *Skattenytt* (2012), s. 830 [cit. Samuelsson II (2012)].

anses det ha vidtagits av skattemässiga skäl, utan att affärsmässigheten i tillvägagångssättet överhuvudtaget beaktas. Inställningen som förmedlats är således att Skatteverket endast koncentrerar sig på att identifiera konstellationer/transaktioner vidtagna av skatteskal och följaktligen anser att allt som drivs av skatteskal inte är affärsmässigt.⁵⁶ Eftersom affärsmässigheten inte bedöms i praktiken får undantagsbestämmelsen inte det tillämpningsområde den var avsedd att inneha. Snarare kan påstås att ventilens tillämpningsområde har inskränkts på så sätt att om (1) inget ekonomiskt komplicerat förfarandesätt har utnyttjats och (2) den skattemässiga fördelen inte är anmärkningsvärd så kan säkerhetsventilen tillämpas, om förfarandesättet är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. I praktiken kommer säkerhetsventilen inte att kunna utnyttjas för att undanta alla transaktioner vidtagna av affärsmässiga skäl och därför uppnår inte regeln sitt syfte.

4. ANALYS

Som framgår av ovanstående kapitel har kritiken av rekvisitet affärsmässigt motiverat varit omfattande. Jag anser att den framförda kritiken är såväl välmotiverad som berättigad, särskilt med hänsyn till att kritiken till stor del skulle kunna ha undvikits. Införandet av finansieringsrekvisitet i lagtexten är ett tydligt exempel på detta. Som berörts ovan framgick redan av förarbetena till 2009 års ränteavdragsbegränsningsregler att val av finansieringsform ska beaktas vid tillämpning av säkerhetsventilen. Detta ställningstagande, som då inte hade en lika betydande och avgörande roll, ansågs såväl rimlig som ändamålsenlig. Med beaktande av dessa anledningar finner jag det olyckligt att bedömningsgrunden finansieringsform har införts i lagtexten och att den därigenom tillmätts sådan vikt. Denna omständighet borde snarare ha utgjort del i en samlad bedömning. Samuelsson är av liknande uppfattning. Han påpekar att lämpligheten av att kodifiera detta något kontroversiella övervägande kan diskuteras.⁵⁷ För att komma åt de typfall som regeringen vill begränsa, exempelvis där ett företag har fått ett tillskott från ett annat företag för ett kunna lämna ett lån till ett tredje företag, hade det varit tillräckligt att låta den här bedömningsgrunden stå med i förarbetena. Vid en samlad bedömning hade dessa typfall kunnat hindras med hänvisning till att långivaren likväl kunnat lämna ett tillskott direkt till det sistnämnda företaget. På så sätt hade skatteförfarandet kunnat hindras utan att finansieringsformen införts som bedömningsgrund i lagtexten.⁵⁸

⁵⁶ Detta är författarens egna uppfattning baserat på Algotsson, Tomas & Danielsson, Per, Skatteverket, Seminarium, Stockholm Centre for Commercial Law, Juridiska fakulteten, "De nya ränteavdragsbegränsningsreglerna – vad gäller?", (19/2-2013).

⁵⁷ Samuelsson II (2012), s. 827.

⁵⁸ Prop. 2012/13:1 Budgetpropositionen, s. 261.

Som nämnt ovan har kritiken mot införandet av denna bedömningsgrund i lagtexten varit omfattande. Den övergripande motiveringen har varit att fiscus inte ska överpröva företagets val av finansieringsform. Faktum är att företagets finansiering avgörs av en rad omständigheter, varav beskattning endast är en av många. Dessa omständigheter kan utgöras av allt från politiska och ekonomiska till praktiska skäl. Därför stödjer jag uppfattningen att företagsekonomiska överväganden inte ska prövas av fiscus. Dessutom är jag av samma åsikt som Tivéus som påpekar att det i flera fall kan vara affärsmässigt att ge lån istället för kapitaltillskott. Speciellt inom större koncerner kan det vara olämpligt och uppfattas som orättvist om ett företag som har egenupparbetade medel tvingas ge ett tillskott till ett annat (möjligtvis avlägset) företag istället för att låna ut medlen. Sammanfattningsvis finner jag dagens rättsläge, som medför avsteg från principen om att beskattningsrätten inte i betydande utsträckning ska ifrågasätta företagets val av finansiering, vara högst olämpligt.

Liknande resonemang kan anföras gällande uppdelningen mellan affärsmässiga och skatteskal. Även avseende dessa överväganden skulle kritiken i stor utsträckning ha kunnat undvikas. Enligt min synpunkt är det problematiska inte om affärsmässiga skäl ska anses innefatta skattemässiga skäl. Den allmänna uppfattningen verkar vara att så är fallet. Frågan är snarare hur skattemässiga skäl i dessa fall ska undantas från bedömningen. Motiveringen till varför skatteskal inte ska beaktas i dessa fall är att det skulle strida mot regelns syfte, vilket är att hindra alltför skattedrivna transaktioner. Den huvudsakliga kritiken riktar sig därför i dagsläget inte mot att skatteskal har undantagits från affärsmässiga skäl, utan att detta inte tydligt framgår. Det kan till och med påstås att denna uppdelning inte ens borde vara gällande med hänsyn till legalitetsskal. Genom en enkel språklig lagändring i enlighet med Lagrådets förslag, att "*affärsmässighet ska föreligga även om man bortser från skatteeffekterna*", skulle rättsläget tydliggöras. Det skulle klart framgå att skattemässiga skäl omfattas av affärsmässighet men att det uttryckligen har undantagits i dessa fall. Jag vill återigen upprepa att det huvudsakliga problemet inte är att betydelsen av affärsmässighet är för otydligt, utan lagstiftarens oförmåga att utnyttja begreppet på ett praktiskt hanterbart sätt.

Faktum kvarstår dock att subjektiva rekvisit förekommer i lagtext och att vissa rättsregler blir föremål för omfattande kritik. Detta kan i sig knappast anses vara alltför anmärkningsvärt. Det anmärkningsvärda i detta fall anser jag istället vara den praktiska hanteringen av rekvisitet affärsmässighet. Om det införs ett rekvisit om affärsmässighet i lagtexten bör den instans som bedömer affärsmässigheten vara högst kvalificerad att företa en bedömning av detta rekvisit. På så vis skulle det i praxis tydliggöras vad affärsmässighet ska anses inne-

fatta och regeln skulle kunna uppfylla sitt syfte, att undanta transaktioner som föranletts av företagsekonomiska motiv från ränteavdragsförbudet. Följaktligen är min åsikt att det största problemet gällande ränteavdragsbegränsningsreglerna är att de dömande instanserna, där bedömningen av affärsmässighet sker, inte är kvalificerade till att företa en sådan prövning. De innehar inte den kunskap som behövs för att ta ställning till affärsmässigheten i de företagna förfarandesätten. Uppenbart är att de inte besitter den företagsekonomiska kunskap som är nödvändig för att avgöra om det är den skattemässiga fördelen som är motivet till att ett avancerat ekonomiskt förfarandesätt har vidtagits, eller om den skattemässiga fördelen bara är en naturlig konsekvens av det affärsmässigt motiverade förfarandet. Skatteverket saknar kunskap om hybridinstrument, hybridföretag och andra liknande ekonomiska tillvägagångssätt och förfaranden.⁵⁹ Eftersom verket inte har den nödvändiga kompetensen för att bedöma affärsmässigheten i dessa företagsekonomiska tillvägagångssätt utgår de ifrån att förfarandet är vidtaget av skatteskal, om en skattemässig fördel har uppnåtts. Det ska uppmärksammas att representanter för Skatteverket själva har uttalat att de enbart fokuserar på vad som kan tänkas utgöra skatteskal, och inte på vad som bör anses vara affärsmässigt.⁶⁰ Följaktligen utnyttjas inte fördelarna med att ha ett affärsmässighetsrekvisit i lagtexten. Således uppstår frågan om det överhuvudtaget finns någon mening med att ha ett subjektivt rekvisit som affärsmässighet i lagtexten.

5. AVSLUTNING

Avslutningsvis kan anföras att rättsområdet är alltför oklart för att det med säkerhet ska kunna fastslås exakt vilka omständigheter som ska beaktas, tillmätas störst vikt eller vara uppfyllda för att en skuldförbindelse ska anses vara affärsmässigt motiverad. Det enda som med säkerhet kan fastställas är att rekvisitet är såväl otydligt som vagt. Faktum är att det verkar råda en generell enighet om att reglerna är alltför subjektivt utformade.⁶¹ Som stöd för detta kan nämnas att inte ens vissa representanter för Skatteverket verkar vara helt tillfredsställda med reglernas utformning och anser att de kan vara svårtillämp-

⁵⁹ Detta är författarens egen observation som har framkommit efter att ha närvarat på ett seminarium gällande ränteavdragsbegränsningsreglerna. Seminarium, Stockholm Centre for Commercial Law, Juridiska fakulteten, "De nya ränteavdragsbegränsningsreglerna – vad gäller?" (19/2-2013).

⁶⁰ Detta är författarens egna uppfattning baserat på Algotsson, Tomas & Danielsson, Per, Skatteverket, Seminarium, Stockholm Centre for Commercial Law, Juridiska fakulteten, "De nya ränteavdragsbegränsningsreglerna – vad gäller?" (19/2-2013).

⁶¹ Detta är författarens egna uppfattning baserat på Algotsson, Tomas & Danielsson, Per, Skatteverket, Seminarium, Stockholm Centre for Commercial Law, Juridiska fakulteten, "De nya ränteavdragsbegränsningsreglerna – vad gäller?" (19/2-2013).

ade.⁶² Denna åsikt som framförts av högt uppsatta personer inom Skatteverket finner jag intressant med hänsyn till att bestämmelsernas utformning är snarlik de önskemål som har framförts av verket i de utgivna promemoriorna. Därmed är det svårt att förstå varför Skatteverket skulle ha en negativ inställning till reglerna.

I och med ändringen av lagreglerna 2013 infördes ett nytt dialogförfarande som kan tillämpas vid ränteavdragsbegränsningsreglerna. Dialogförfarandet innebär att företagen kan föra en dialog med Skatteverket för att avgöra om ränteavdragsbegränsningsreglerna är tillämpliga på specifika transaktioner som företagen planerar att vidta. Förfarandesättet bekräftar att de vidtagna transaktionerna kommer att omfattas av lagen på det sätt som har fastställts på förhand. Syftet med förfarandet är att företagen med trygghet ska kunna genomföra transaktioner och på förhand veta om huvudregeln eller någon av undantagsbestämmelserna är tillämpliga. Styrsignalerna från Skatteverket kommer därför bli något som kan liknas vid en *soft law*. Avgörande för reglernas tillämpningsområde kommer att bli Skatteverkets anförande i dessa dialogförfaranden. Eftersom reglernas tillämpningsområde kommer att utvecklas genom dialogförfarandet och Skatteverket är det organ som styr detta kommer Skatteverket indirekt att bestämma reglernas tillämpningsområde. Konsekvensen blir att kompetensen på detta sätt flyttas från riksdagen till Skatteverket.⁶³


Ett flertal åsikter har framförts om att Skatteverket vill bevara denna subjektiva utformning.⁶⁴ Om inte för att erhålla en ökad kompetens så för att kunna tillämpa reglerna på fler transaktioner än vad som hade varit möjligt med objektiva bestämmelser. Skulle detta påstående visa sig riktigt kommer det att vara väldigt intressant att följa reglernas utveckling. Majoriteten av näringslivet förväntar sig nämligen en lagändring inom kort till följd av företagskatteskommitténs översyn av företagsbeskattningen.⁶⁵ Önskemål har framförts om att kommittén ska införa förändringar gällande ränteavdragsbegränsningsregler-

62 Detta är författarens egna uppfattning baserat på Algotsson, Tomas & Danielsson, Per, Skatteverket, Seminarium, Stockholm Centre for Commercial Law, Juridiska fakulteten, "De nya ränteavdragsbegränsningsreglerna – vad gäller?" (19/2-2013).

63 Hultqvist, Anders, universitetslektor, Stockholms universitet, Seminarium, Stockholm Centre for Commercial Law, Juridiska fakulteten, "De nya ränteavdragsbegränsningsreglerna – vad gäller?" (19/2-2013).

64 Detta är författarens egen observation som har framkommit efter att ha närvarat på ett seminarium gällande ränteavdragsbegränsningsreglerna. Seminarium, Stockholm Centre for Commercial Law, Juridiska fakulteten, "De nya ränteavdragsbegränsningsreglerna – vad gäller?" (19/2-2013).

65 Finansdepartementet, Kommittédirektiv 2011:1, "Översyn av företagsbeskattningen", och Tivéus (2012), s. 265.

na.⁶⁶ Om reglernas subjektiva utformning är ett medvetet val för att kunna omfatta fler situationer, snarare än en följd av ett hastigt genomfört lagstiftningsarbete, kommer reglerna trots kritiken och andra kommande förändringar inom företagsbeskattningen att bevaras. Det ska inte glömmas bort att säkerhetsventilen med dess rekvisit affärsmässigt motiverat har beskyllts för att vara alltför subjektivt i över fyra år och trots en genomförd lagändring har inte rekvisitet i 24 kap. 10 e § IL blivit mer objektivt. Möjligtvis finns det aktörer som trots kritiken vill bevara rekvisitet – huvudsakligen affärsmässigt motiverat – för en lång tid framöver. 

66 Hultqvist, Anders, "Väsentlig skatteförmån – vad är det?", *Dagens Juridik* 2012-11-09.