

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen

103 33 Stockholm

Promemorian Skattereduktion för investeringar i inventarier anskaffade år 2021

Fi2020/04897

1 Sammanfattning

Skatteverket har inga invändningar mot att det införs en tillfällig skattereduktion för investeringar i inventarier som anskaffas under 2021. Kravet på innehavstid av de inventarier som berättigar till skattereduktion är bra avvägt.

Skatteverket har dock följande synpunkter på det remitterade förslaget. Skatteverkets synpunkter är inriktade på att förtydliga reglerna och därigenom underlätta för företagen samt att förhindra risk för kringgåenden av bestämmelserna. Det innebär också att Skatteverkets handläggning förbättras och antalet processer kan förväntas minska.

2 Skatteverkets synpunkter

2.1 Förutsebarheten för fysiska personer

Skatteverket vill påtala att för fysiska personer som bedriver näringsverksamhet ökar komplexiteten i skattesystemet och minskar förutsebarheten genom införandet av ytterligare en skattereduktion. Med hänsyn till det stora antalet skattereduktioner är det redan idag utmanande för fysiska personer att förstå hur skatten beräknas och i förväg bedöma möjligheten till en viss skattereduktion. Förhållandet att den föreslagna skattereduktionen ligger sist i avräkningsordningen riskerar vidare att fysiska personer som bedriver näringsverksamhet senare inte kan tillgodogöra sig reduktionen med förväntat belopp. Detta trots möjligheten att utnyttja kvarvarande underlag det nästkommande året. Det blir svårt för dessa företagare att förutse skatteeffekterna av ett investeringsbeslut vilket riskerar att påverka förtroendet för skattesystemet negativt.

2.2 Regeln om intressegemenskap (3 §)

Nedan följer Skatteverkets synpunkter på 3 § i förslaget.

2.2.1 Behov av att definiera begreppet företag

Förslaget innehåller inte någon definition av begreppet företag. Enligt 2 § ska termer och uttryck som används i och för sig ha samma innebörd som i inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Det finns dock ingen enhetlig definition av begreppet företag i IL som ger ledning till vad som utgör företag i lagförslagets mening.

I lagtexten används begreppet företag i 3, 11 och 12 §§. I de två senare paragraferna är det dock tydligt att begreppet används på ett sådant sätt att det hämtar sin innebörd från bestämda regelverk i IL. Till exempel bör begreppet ”övertagande företag” i 11 § således endast kunna omfatta sådana företag som räknas upp i 37 kap. 9 § IL. Begreppet företag i 3 § kan dock inte anses hämta sin innebörd från någon särskild paragraf i IL utan måste, som Skatteverket förstår det, tolkas rent språkligt.

I allmänspråklig mening bör företag kunna omfatta de flesta associationsformer, dvs. även sådana som handelsbolag och enskilda näringsverksamheter. Utformningen av andra stycket i 3 § skulle dock kunna tolkas som att handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer inte utgör företag i lagförslagets mening.

Med anledning av detta anser Skatteverket att det finns ett behov av att förtydliga begreppet företag i lagtexten. En sådan regel skulle kunna utformas enligt följande:

Med företag avses i denna lag juridiska personer och enskilda näringsidkare.

Beroende på hur det ovan beskrivna ska läsas skulle en sådan regel kunna kompletteras med ett andra led (eller ett andra stycke) enligt följande:

Som företag räknas dock inte svenska handelsbolag. En i utlandet delägarbeskattad juridisk person räknas inte som företag till den del personen själv inte är skattskyldig för sina inkomster enligt 6 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229).

2.2.2 Intressegemenskap vid oäkta koncerner (3 § andra stycket)

Enligt både texten på s. 31 i promemorian och författningskommentaren till andra stycket i 3 § (s. 55) ska definitionen omfatta s.k. oäkta koncerner, dvs. när t.ex. en fysisk person äger mer än 50 procent av aktierna i två olika aktiebolag. Som Skatteverket förstår det ska detta följa av första punkten i andra stycket. Såvitt Skatteverket kan utläsa av lagtexten uppnås dock inte effekten att de två aktiebolagen också är i intressegemenskap med varandra, vilket enligt verkets mening är det viktigaste att uppnå.

Av lagtexten följer att de subjekt som ingår i intressegemenskapen är den fysiska personen och det företag (singular) denne äger. Skatteverket uppfattar därför lagtexten som att det uppkommer två olika intressegemenskaper bestående i (1) den fysiska personen och det ena aktiebolaget respektive (2) den fysiska personen och det andra aktiebolaget. Att ”aktiebolaget” i lagtexten anges i singular gör, som Skatteverket ser det, att de båda aktiebolagen inte är i intressegemenskap med varandra.

Samma effekt uppkommer också i andra och tredje punkterna i andra stycket. Om en fysisk person äger andel i två handelsbolag eller två i utlandet delägarbeskattade utländska juridiska personer, kommer handelsbolagen respektive de i utlandet delägarbeskattade utländska juridiska personerna inte att vara i intressegemenskap med varandra.

Skatteverket anser i första hand att de tre punkterna i andra stycket skulle kunde ersättas enligt följande så att intressegemenskapen omfattar samtliga nedan beskrivna situationer.

Med personer i intressegemenskap avses även en fysisk person och de företag som denne innehar minst 50 procent av kapitalet eller rösterna i. I intressegemenskapen ingår även svenska handelsbolag och i utlandet

delägarbeskattade juridiska personer som den fysiska personen eller de företag denne äger enligt förra mening, direkt eller indirekt äger andel i.

Skatteverket föreslår i andra hand att texten i andra stycket åtminstone ändras enligt följande:

1. i fråga om en fysisk person som, direkt eller indirekt, innehar minst 50 procent av kapitalet eller rösterna i ett *eller flera* företag, den fysiska personen och företaget *eller företagen*,
2. i fråga om en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger andel i ett eller flera svenska handelsbolag, den fysiska personen och handelsbolaget *eller handelsbolagen*, eller
3. i fråga om en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger andel i en eller flera i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, den fysiska personen och den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen *eller de i utlandet delägarbeskattade juridiska personerna*.

Tilläggs kan att samma effekt, att intressegemenskapen endast omfattar den fysiska personen och respektive aktiebolag, uppkommer även i situationen när den fysiska personen äger det ena aktiebolaget som i sin tur äger det andra. Då kommer dock aktiebolagen att kunna vara i intressegemenskap med varandra enligt första stycket, förutsatt att det första aktiebolaget innehar mer än 50 procent av rösterna i det andra så att en koncern föreligger.

De i andra hand föreslagna ändringarna löser dock inte situationen om en fysisk person direkt äger flera företag av olika form, t.ex. ett aktiebolag samt andel i både ett svenskt handelsbolag och en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Även om den fysiska personen kommer att vara i intressegemenskap med vart och ett av företagen, kommer dessa inte att vara i intressegemenskap med varandra, beroende på uppdelningen i punkter.

Den ovan i första hand föreslagna lösningen skulle däremot innebära att samtliga beskrivna personer är i intressegemenskap med varandra.

Svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer

Den formulering av andra stycket som Skatteverket ovan föreslår i första hand, adresserar även en annan sak som verket ser som en brist i förslaget. Som förslaget är formulerat kommer svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som ägs av ett aktiebolag, endast ingå i intressegemenskap med aktiebolaget om aktiebolaget ingår i en koncern enligt första stycket. Skatteverkets förslag innebär att om en fysisk person äger ett aktiebolag som i sin tur äger del i ett handelsbolag, samtliga kommer att vara i intressegemenskap med varandra.

Tredje styckets förhållande till andra stycket i 3 §

Tredje styckets förhållande till andra stycket är, enligt Skatteverkets mening, oklart och skulle vinna på att förtydligas med exempel.

Utifrån skrivningarna i författningskommentaren till tredje stycket (s. 55) förstår Skatteverket det som att tredje stycket inte är en egen intressegemenskapsregel utan mer en slags utvidgande hjälpregel till andra stycket. Formuleringarna i de två första meningarna om

att flera fysiska personer ska ses som en vid bedömningen, läses naturligt som att tredje stycket är en hjälpregel till andra stycket, där ju utgångspunkten är en (1) fysisk person.

Det skulle i så fall innebära att tredje stycket träffade situationen att tre syskon äger 20 procent vardera av ett aktiebolag. Syskonen skulle ses som en person vid prövningen av om situationen i första punkten andra stycket är för handen och den prövningen skulle utmynna i att 60 procent av aktiebolaget ansågs innehas av en fysisk person samt att syskonen och bolaget ansågs vara i intressegemenskap med varandra.

De två sista meningarna i tredje stycket är dock svåra att förena med den beskrivna prövningen enligt andra stycket. De meningarna läses snarare som att tredje stycket är en egen regel och ska tillämpas separat från andra stycket. Problemet ligger till stor del i att det är oklart vad som avses med ”någon av nämnda personer”. Uttrycket ”någon av nämnda personer” skulle kunna syfta på en (1) person i en närståendekrets eller en (1) av flera delägare med kvalificerade andelar. Men uttrycket skulle lika gärna kunna syfta på de olika konstellationer (närstående respektive ägare med kvalificerade andelar) som nämns i de två första meningarna. Om uttrycket ska anses syfta på en (1) enskild person i en närståendekrets eller en krets med kvalificerade andelar, måste denne ensam inneha minst 50 procent av ett företag för att företaget ska ingå i intressegemenskapen. Någon sammanläggning av ägarandelar kan då alltså inte ske.

Skatteverket anser med anledning av detta att innebörden av tredje stycket behöver förtydligas. Detta kan lämpligen ske med ett exempel där det tydliggörs hur situationen att tre syskon äger vardera 20 procent av ett aktiebolag, ska bedömas.

2.2.3 Närstående fysiska personer (3 § tredje stycket, avsnitt 4.2.4)

På s. 31 i promemorian anges att:

För att motverka kringgåenden som innebär att exempelvis två makar eller deras företag köper inventarier av varandra bör en fysisk person och en närstående till den fysiska personen räknas som en enda person vid bedömningen av om det föreligger en intressegemenskap.

Skatteverket förstår uttalandet som att avsikten är att närstående fysiska personer är tänkta att vara i intressegemenskap med varandra. Om innebörden är sådan, delar Skatteverket den tolkningen eftersom inköp av inventarier i en enskild näringsverksamhet ska kunna ligga till grund för skattereduktion. Däremot anser Skatteverket att lagtexten är otydlig avseende om den omfattar den beskrivna situationen. Otydligheten avser om det är en given följd av att närstående personer ska ”räknas som en (1) person”, att dessa också är i intressegemenskap med varandra. Enligt Skatteverkets mening är det inte nödvändigtvis så och det vore därför bättre om det direkt av lagtexten kunde framgå att de också är i intressegemenskap med varandra.

Dessutom kan, beroende på hur andra och tredje styckena förhåller sig till varandra, närstående fysiska personer anses vara i intressegemenskap med varandra bara om någon av dem äger andel i ett företag, ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad person, dvs. de situationer som avses i andra stycket. Det skulle innebära att två makar som endast bedriver varsin enskild näringsverksamhet, trots citatet ovan, inte skulle vara i intressegemenskap med varandra.

Skatteverket föreslår därför att första meningen i tredje stycket ändras till att lyda enligt något av två följande alternativ:

1. En fysisk person och närstående till denne *är i intressegemenskap med varandra och* ska räknas som en enda person vid bedömningen av om det föreligger intressegemenskap *i övrigt*.
2. En fysisk person och närstående till denne *är i intressegemenskap med varandra och* ska räknas som en enda person vid bedömningen av om *andra personer också ingår i intressegemenskapen*.

Andra meningen i tredje stycket bör sedan ändras på motsvarande sätt.

2.3 Anskaffningar av en i utlandet delägarbeskattad juridisk person (4 och 5 §§)

Skatteverket uppfattar att rätten till skattereduktion på grund av inventarieförvärv som görs i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person (UDJP), är begränsad till förvärv som görs i en verksamhet som konstituerar fast driftställe i Sverige för UDJP. Detta oavsett om det är UDJP själv eller dess delägare som har rätt till skattereduktionen. Det framstår enligt 4 § som klart att en UDJP för egen del enbart kan ha ett underlag för skattereduktion för anskaffningar som gjorts i ett fast driftställe i Sverige. Detta är naturligt eftersom en UDJP enbart kan ha inkomst av näringsverksamhet avseende ett fast driftställe här i landet. Andra stycket i 5 § kan läsas som att en obegränsat skattskyldig delägare har rätt till skattereduktion enbart för ett sådant underlag som UDJP inte självt ska ta upp med anledning av bestämmelsen i 6 kap. 12 § IL. En obegränsat skattskyldig delägare i en UDJP skulle med en sådan tolkning inte kunna ha ett underlag för skattereduktion hänförligt till inventarieanskaffningar i UDJP:s fasta driftställen utanför Sverige. Om Skatteverket förstår och tolkar de föreslagna reglerna rätt rymmer de en EU-rättslig problematik som inte har analyserats i promemorian.

På s. 21 i promemorian uttalas "[V]idare omfattas svenska företags investeringar i verksamheter som bedrivs från fast driftställe utomlands och som beskattas i Sverige.". Som Skatteverket förstår uttalandet kommer en obegränsat skattskyldig delägare i ett svenskt handelsbolag att erhålla skattereduktion baserat på inventarieförvärv i verksamhet vid ett fast driftställe i utlandet om handelsbolaget har ett sådant. En obegränsat skattskyldig delägare i en UDJP kommer däremot inte, med den ovan beskrivna tolkningen, att kunna få en skattereduktion baserad på inventarieförvärv i en UDJP:s verksamhet i utlandet. Detta trots att den obegränsat skattskyldiga delägaren är skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet för hela sin andel av UDJP:s inkomst oavsett var dess verksamhet bedrivs. I detta ligger enligt Skatteverkets mening en olikabehandling som är EU-rättsligt tveksam.

Ett exempel kan belysa problematiken med tillgodoräkning av underlag för skattereduktion.

Ett UDJP har fast driftställe både i Sverige och i annat land med lika stor omsättning och vinst i respektive land. Det finns två delägare (som har rätt till lika stor resultatandel), varav en är obegränsat skattskyldig och den andra begränsat skattskyldig. Det har gjorts anskaffningar av inventarier som typiskt sett ger rätt till underlag för skattereduktion både i Sverige och i det andra landet med samma belopp. Beroende på vilken tolkning som ska göras kommer skattereduktion att ges med totalt 50 procent, alternativt totalt 75 procent av den totala investeringen. Den begränsat skattskyldige delägaren får ingen reduktion. UDJP får halva underlaget hänförligt till det svenska fasta driftstället. Den obegränsat skattskyldige

delägaren får antingen halva underlaget hänförligt till det svenska fasta driftstället, alternativt hälften av UDJP:s hela underlag.

Om man i en fortsättning på exemplet byter ut UDJP mot ett svenskt handelsbolag, så innebär det att handelsbolaget självt inte har något underlag alls (5 §). Den obegränsat skattskyldige delägaren tar upp hälften av det totala underlaget för skattereduktion från handelsbolaget. Den begränsat skattskyldige delägaren tar upp underlaget som är hänförligt till handelsbolagets fasta driftställe i Sverige (skattskyldigheten för den begränsat skattskyldige delägaren är begränsad till handelsbolaget inkomst från fast driftställe i Sverige).

Enligt Skatteverkets mening behövs det förtydliganden i de ovan beskrivna delarna så att det blir tydligt vilka situationer som omfattas. Sådana förtydliganden får gärna göras i form av exempel eller kommentarer till Skatteverkets exempel. Om Skatteverket har förstått rätt i hur förslaget är tänkt att fungera, behövs en EU-rättslig analys. Har däremot Skatteverket förstått fel, så att inventarieanskaffningar som en UDJP har gjort i fasta driftställen i utlandet ska berättiga obegränsat skattskyldiga delägare till skattereduktion, finns det enligt verkets mening behov av en regel som förhindrar missbruk, se vidare avsnitt 2.12.

2.4 Fördelning av skattereduktion mellan handelsbolagsdelägare (5 §)

5 § tredje stycket i lagförslaget tar upp en modell för fördelning av skattereduktionen mellan delägare i handelsbolag.

Regleringen är tydlig för de fall delägarna fördelar ett redovisat resultat enligt andelstal. I vissa situationer går det inte att fördela skattereduktionen enligt ordalydelsen i 5 §. Så är fallet om bolagsavtalet stadgar att den ena delägaren ska ta upp det negativa resultat när det sådant uppstår i bolaget, och den andra delägaren endast tar upp ett positivt resultat när det föreligger. Även i de fall där resultatfördelningen innefattar tillgodogörande av arvode och ränta kan en liknande effekt uppstå, att en delägare får ett överskott och en annan ett underskott. Skatteverket anser därför att förtydliganden behövs i dessa delar.

2.5 Möjlighet till skattereduktion vid kommissionärsförhållanden

Ett inkomstskatterettsligt kommissionärsförhållande kännetecknas av att verksamheten bedrivs i och av ett annat företag än det som redovisar och beskattas för resultatet av kommissionärsverksamheten. Det varierar vilket av bolagen som äger de tillgångar, t.ex. inventarier, som krävs för att bedriva verksamheten.

Om det är kommissionärsföretaget som äger inventarierna uppkommer i förhållande till det remitterade förslaget, situationen att det företaget kan komma att förvärva ett nytt inventarium som skulle berättiga till skattereduktion men kommer att sakna skatt att göra reduktionen mot, även när verksamheten gått med vinst.

Situationen kan inte lösas genom att kommissionärsföretaget behåller och beskattas för en del av resultatet. I HFD 2018 ref. 29 uttalar Högsta förvaltningsdomstolen:

En grundläggande förutsättning för att ett skatterettsligt kommissionärsförhållande ska föreligga när kommissionärsverksamhet bedrivs för endast ett kommittentföretags räkning är enligt lagtexten att

kommissionärsverksamheten bedrivs uteslutande för kommittentföretagets räkning. Om en viss del av resultatet av kommissionärsverksamheten skulle lämnas kvar i kommissionärsföretaget för utdelning till minoritetsägarna, kan den förutsättningen inte anses vara uppfylld eftersom kommissionärsföretaget då måste anses ha bedrivit den delen av verksamheten för egen del.

Sett till syftet med förslaget är det enligt Skatteverkets mening rimligt att kommittentföretaget ges möjlighet att söka skattereduktion med kommissionärsföretagets förvärv som underlag. Detta skulle kunna ske genom ett tillägg i 5 § enligt t.ex. följande:

Om ett kommissionärsföretag innehar inventarier som ingår i ett underlag för skattereduktion enligt 6–12 §§ har kommittentföretaget rätt till skattereduktion.

Om så görs kan det behövas en kompletterande ändring i 10 § avseende det faktum att det är kommissionärsföretaget som ska ha kvar inventariet vid utgången av det första beskattningsår som skattereduktionen kan begäras.

2.6 Vilka tillgångar som omfattas av 6 § (avsnitt 4.2.1)

Det finns särskilda regler för s.k. kvalificerad rederiverksamhet (39 b kap. IL). Inkomstberäkningen av den kvalificerade rederiverksamheten innebär att inga avdrag får göras från den schablonmässigt beräknade intäkten (39 b kap. 10 § IL). Av bestämmelsen i 18 kap. 14 § tredje stycket IL framgår att vid bedömning av om det föreligger överensstämmelse mellan avskrivningarna i bokslutet och värdeminskningssavdraget ska bortses från sådana inventarier som ingår i kvalificerad rederiverksamhet.

Det kan även finnas andra situationer när ett företag innehar inventarier men där skattemässig avdragsrätt inte föreligger för värdeminskningssavdrag. Det kan t.ex. handla om fall då avdraget inte kan anses utgöra en utgift för att förvärva och bibehålla inkomster enligt 16 kap. 1 § IL, jfr. RÅ 1970 ref. 21.

För att förtydliga att den föreslagna bestämmelsen i 6 § 1 fångar upp även andra situationer än de som uttryckligen framgår av 18 kap. 3 § IL bör allmänmotivering och författningskommentarer förtydligas. Skatteverket föreslår ett tillägg i motiveringen på s. 23 om vilka tillgångar som omfattas av skattereduktionen. Skatteverkets förslag på tillägg framgår i kursivt nedan.

Den närmare innebörden av förslaget i denna del är att utgifter för att anskaffa konstverk och andra tillgångar som kan antas ha ett bestående värde inte får läggas till underlaget för skattereduktionen (18 kap. 3 § andra stycket IL). *Detsamma gäller för t.ex. sådana inventarier som ingår i en kvalificerad rederiverksamhet där värdeminskningssavdrag enligt 18 kap. 13 a § IL inte får göras. Även andra fall innefattas där avdrag inte får göras för värdeminskningssavdrag, t.ex. då avdraget inte kan anses utgöra en utgift för att förvärva och bibehålla inkomster enligt 16 kap. 1 § IL, jfr. RÅ 1970 ref. 21. Även i denna del harmoniserar förslaget således med redan gällande bestämmelser. Anledningen till det är att företagen enligt gällande bestämmelser redan behöver ta ställning till vilka utgifter som får dras av genom årliga värdeminskningssavdrag och vilka utgifter för anskaffning som inte får dras av alls.*

2.7 Förvärv inom intressegemenskap

2.7.1 Inte använts för stadigvarande bruk hos överlåtaren (7 § 4)

Enligt lagtextens utformning får i underlaget för skattereduktion inte räknas in anskaffningar av inventarier som gjorts från någon i samma intressegemenskap och som hos överlåtaren har använts för stadigvarande bruk. Konsekvensen av utformningen av lagtexten är att om överlåtaren inte har använt den överlåtna tillgången stadigvarande så får förvärvaren räkna med anskaffningen i underlaget för skattereduktion. Det torde främst handla om fall där tillgången har varit lager hos överlåtaren. Regelns utformning kan medföra risk för kringgåenden. Bedömningen av om inventariet har använts stadigvarande ska enligt lagtexten enbart göras utifrån hur det överlåtande företaget har använt tillgången. Det kan medföra att om ett företag inom intressegemenskapen har använt en tillgång stadigvarande kan detta företag i ett första steg överlåta till ett annat företag inom intressegemenskapen som inte använder tillgången stadigvarande. Därefter förvärvar ett tredje företag inom intressegemenskapen tillgången där inventariet ska användas stadigvarande. I ett fall som detta har överlåtaren inte använt tillgången stadigvarande vilket enligt lagtextens utformning skulle berättiga köparen att räkna in utgiften för förvärvet i underlaget för skattereduktionen. Syftet med bestämmelsen måste vara att inget företag inom intressegemenskapen ska ha använt tillgången stadigvarande. Skatteverket anser att syftet med bestämmelsen kommer att uppfyllas genom ett tillägg i lagtexten. Förslag på utformning av 7 § 4:

I underlaget för skattereduktion räknas dock inte in utgifter ...

3. för inventarier som har anskaffats från någon inom samma intressegemenskap och som hos denne, *eller hos något annan inom samma intressegemenskap*, har använts för stadigvarande bruk, eller ...

2.7.2 Nya inventarier inom intressegemenskapen (avsnitt 4.2.4)

Vidare anges i allmänmotivering s. 32 att regeln som ska förhindra förvärv inom en intressegemenskap inte bör tillämpas på nya inventarier. Tanken bakom undantaget beskrivs som att det ska vara möjligt att hos ett företag tillverka tillgångar som blir inventarier hos ett annat företag inom intressegemenskapen. Lagtexten innehåller dock ingen begränsning att överlåtelsen ska avse nya tillgångar. Som Skatteverket uppfattar ordet nya i detta sammanhang syftar det inte på att inventariet måste vara nytillverkat eller obegagnat, utan att det är ”nytt” i förhållande till att det inte tidigare utgjort inventarium hos säljaren, dvs. att det inte har nyttjats stadigvarande. Det kan vara motiverat med ett klagörande i allmänmotiveringen.

Enligt Skatteverket är det inte heller befogat att införa begränsningar om att tillgången ska vara ny när den får överlåtas inom en intressegemenskap med bibehållen rätt till skattereduktion. Under förutsättning att inget annat företag inom intressegemenskapen har använt tillgången stadigvarande ser Skatteverket inga egentliga hinder mot att även låta begagnade tillgångar omfattas av möjligheten till skattereduktion. Exempelvis kan ett företag i en intressegemenskap bedriva verksamhet med detaljhandel av nya och begagnade fordon. Det bör kunna anses vara godtagbart att ett begagnat fordon som finns i lagret hos detaljhandelsföretaget förvärvas av ett annat företag, t.ex. leasingbolag, inom intressegemenskapen för att leasas ut till en kund. Om detaljhandelsföretaget skulle sälja ett

begagnat fordon till ett leasingbolag utanför intressegemenskapen skulle det externa leasingbolaget erhålla skattereduktion.

2.7.3 Köp av inventarier mellan två leasingbolag (7 § 5)

Enligt 7 § 5 ska i underlaget för skattereduktion inte räknas in inventarier som efter anskaffningen fortfarande används i samma näringsverksamhet som tidigare eller av någon inom samma intressegemenskap. I författningskommentaren (s. 60) ges som exempel när ett företag säljer ett inventarium till ett företag utanför den egna intressegemenskapen och därefter leasar tillbaka det. I ett sådant fall ska förvärvaren inte erhålla skattereduktion. Samma sak ska gälla om ett företag vid leasingperiodens utgång köper ut leasingobjektet.

En leasetagare har normalt en möjlighet att köpa ut ett leasingobjekt vid en annan tidpunkt än vid leasingperiodens utgång, dvs. under den löpande leasingperioden. Skatteverket anser därför att det bör förtydligas i detta sammanhang att ett sådant förvärv inte heller omfattas av reglerna om skattereduktion.

En förvärvssituation som är av stor betydelse och som inte borde kunna innefattas i underlaget för skattereduktion är fall där, förenklat uttryckt, ett leasingföretag köper leasingobjekt (inventarier) av ett annat leasingföretag. Om ett leasingbolag förvärvar inventarier, med tillhörande leasingavtal som överlåtaren redan leasar ut, uppfylls inte syftet med lagen. Inventariet nyttjas redan av en leasetagare under ett pågående leasingavtal. Bytet av leasinggivare medför inte att det har skett någon egentlig nyinvestering. Detta eftersom inventarierna redan används i näringsverksamhet där det också kommer att användas fortsättningsvis. Enligt Skatteverkets uppfattning borde denna situation redan innefattas i bestämmelsens ordalydelse, men det är högst önskvärt och lämpligt att denna situation beskrivs i allmänmotivering och författningskommentar i den kommande propositionen som ett slag av förvärv som inte är reduktionsgrundande.

2.8 Avräkning av utländsk skatt (15 §)

Förslaget innehåller i 15 § en bestämmelse om att skattereduktionerna ska påverka vid avräkning av utländsk skatt.

Skatteverket anser i första hand att nya regleringar som gäller avräkning av utländsk skatt ska införas i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, avräkningslagen. Enligt avräkningslagen är det skatterna före skattereduktionerna enligt 67 kap. 11 som ska fördelas. Vissa skattereduktioner ska dock endast minska kommunal inkomstskatt. Detta framgår av 2 kap. 10 § avräkningslagen. I 15 § i förslaget anges att det är skatterna före skattereduktionerna enligt den nya lagen som ska fördelas. Lagförslaget innehåller således inte något som tydligt klargör hur 15 § förhåller sig i detta avseende till avräkningslagens bestämmelser.

I andra hand anser Skatteverket att en tydlig reglering behövs i 15 §, där det framgår vad som gäller för denna skattereduktion i förhållande till andra skattereduktioner vid avräkning av utländsk skatt.

2.9 Avräkningsordningen för samtliga skattereduktioner bör framgå av en gemensam bestämmelse (16 §)

För närvarande regleras skattereduktioner i inkomstskattelagen och i lagen (2008:826) om skattereduktion för kommunal fastighetsavgift. Under 2020 har ytterligare två skattereduktioner föreslagits som båda ska regleras i separata lagar. Detta gäller dels skattereduktionen för investeringar enligt förslaget, dels skattereduktionen för arbetsinkomster enligt den remitterade promemorian Fi2020/05197. Båda dessa skattereduktioner föreslås bli tillfälliga.

Av 67 kap. 2 § IL framgår i vilken ordning skattereduktionerna som regleras i IL ska avräknas sinsemellan. I lagen om skattereduktion för kommunal fastighetsavgift regleras inte särskilt hur skattereduktionen avräknas i förhållande till andra skattereduktioner. När det gäller skattereduktionen för investeringar framgår det av 16 § i det remitterade förslaget att den ska avräknas efter skattereduktioner enligt IL, lagen om skattereduktion för kommunal fastighetsavgift och den föreslagna lagen om skattereduktion för arbetsinkomster. När det gäller skattereduktionen för arbetsinkomster framgår det av 7 § i det remitterade förslaget att den ska avräknas efter skattereduktioner enligt IL och lagen om skattereduktion för kommunal fastighetsavgift.

I 56 kap. 7 § skatteförfarandelagen (2011:1224), SFL, framgår vidare att Skatteverket i beslut om slutlig skatt utöver de skattereduktioner som anges i IL, ska göra de skattereduktioner som gäller enligt andra lagar. Bestämmelsen tillkom i samband med införandet av SFL (prop. 2010/11:165). Innan denna generella bestämmelse infördes, framgick avräkningsordningen uttryckligen av 11 kap. 9 § andra stycket skattebetalningslagen (1997:483).

Som lagstiftningen ser ut idag, och med beaktande av de två nya skattereduktionerna som föreslås införas, kommer alltså avräkningsordningen regleras i flera olika lagar. Hur en viss skattereduktion ska avräknas kan inte alltid utläsas direkt av lagtexten och det kan krävas jämförelse mellan två eller flera lagstiftningar för att kunna dra slutsatser om avräkningsordningen. Om det tillkommer flera tillfälliga skattereduktioner kommer det sannolikt krävas ytterligare separat reglering av avräkningsordningen. Att de tillfälliga lagarna kan ha olika giltighetstider, medför en ytterligare otydlighet i tillämpningen.

Det är viktigt både för Skatteverket och skattskyldiga att avräkningsordningen för skattereduktionerna blir tydlig. Skatteverket föreslår därför att en bestämd avräkningsordning införs i 56 kap. 7 § SFL. Bestämmelsen skulle exempelvis kunna ändras enligt följande:

56 kap. 7 § SFL

I beslut om slutlig skatt ska Skatteverket utöver de skattereduktioner som ska göras enligt inkomstskattelagen (1999:1229) även göra de skattereduktioner som enligt *inkomstskattelagen (1999:1229)* och andra lagar gäller för beskattningsåret enligt följande ordning.

1. *lagen (2008:826) om skattereduktion för kommunal fastighetsavgift,*
2. *67 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)*
3. *lagen (2021:000) om tillfällig skattereduktion för arbetsinkomster*

4. lagen (2021:000) om skattereduktion för investeringar i inventarier som anskaffas år 2021.

En sådan ändring skulle kräva en följdändring i 16 § i förslaget, som exempelvis skulle kunna ha följande utformning:

16 §

I fråga om förfarandet vid beskattningen gäller skatteförfarandelagen (2011:1244).

Bestämmelser om att hänsyn ska tas till skattereduktion vid beslut om slutlig skatt och den ordning i vilken skattereduktioner ska göras finns i 56 kap. 7 § skatteförfarandelagen. Skattereduktion enligt denna lag ska göras efter de skattereduktioner som anges i inkomstskattelagen (1999:1229), lagen (2008:826) om skattereduktion för 8 kommunal fastighetsavgift och lagen (2021:000) om tillfällig skattereduktion för arbetsinkomster.

2.10 En skattereduktion är inte en skattepliktig inkomst (29 kap. 2 § IL)

På s. 43 i promemorian beskrivs bakgrunden bakom den föreslagna regleringen i 29 kap. 2 § IL. Trots denna skrivning anser Skatteverket att det bör övervägas om en ny bestämmelse ska införas i 8 kap. IL om att skattereduktioner generellt inte är en skattepliktig inkomst. Innebörden av den föreslagna regleringen i 29 kap. kan systematiskt tolkas som om reduktionen omfattas av 15 kap. 1 § IL, dvs. att skattereduktioner är inkomst av näringsverksamhet som är skattepliktig.

Redovisningsmässigt anses skattereduktioner utgöra offentliga bidrag, däremot ska skattereduktioner inte minska anskaffningsvärdet på tillgången utan minska årets skattekostnad (t.ex. BFNAR 2017:3 Årsbokslut punkt 8.14).

2.11 När CFC-bolag anskaffar inventarier

Det framgår inte av promemorian hur utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster, så kallade CFC-bolag, förhåller sig till reglerna om skattereduktion. Enligt reglerna i 39 a kap. IL beskattas den som äger andelar i CFC-bolag under vissa förutsättningar för resultatet som belöper på andelarna i inkomstslaget näringsverksamhet. Beräkningen av det beskattningsbara resultatet i CFC-bolaget sker utifrån principerna för beskattning av ett svenskt aktiebolag. Reglerna i 18 kap IL är därmed tillämpliga vid inkomstberäkningen, med undantag för att det inte finns något krav på överensstämmelse mellan värdeminskningssavdraget och avskrivningen i räkenskaperna (18 kap. 14 § andra stycket IL).

Som Skatteverket uppfattar de föreslagna bestämmelserna kan den som i näringsverksamhet beskattas för ett resultat från ett CFC-bolag inte att erhålla skattereduktion. Detta eftersom den som beskattas för näringsverksamheten inte ”innehär inventarier” enligt villkoret i 4 § i den föreslagna lagen. Den som innehär inventarierna är CFC-bolaget och detta beskattas inte för näringsverksamhet. Den som beskattas för resultat från ett CFC-bolag kan därmed inte ha ett underlag för skattereduktion. Det skulle vara värdefullt att detta förtydligas i den kommande propositionen.

2.12 Missbruksregel

Den skattelättnad som förslaget innebär riskerar att kunna utnyttjas för att erhålla skattereduktion i situationer där sådan, utifrån tanken med begränsningarna i förslaget, inte är avsedd att kunna erhållas. Det kan vara fråga om korsvisa inventarieöverlåtelser mellan fristående företag, en omotiverad förändring i fördelningen av inkomsten i en delägarbeskattad person eller vissa andelsförvärv. Det senare skulle till exempel kunna avse situationen att en i utlandet delägarbeskattad juridisk person utan verksamhet i Sverige och utan svenska delägare, förvärvat dyrare inventarier under 2021. Andel i den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen förvärvas av ett svenskt företag inför den tidpunkt då skattereduktion kan erhållas och andelen överläts sedan vidare efter utgången av det svenska företagets beskattningsår. Såvitt Skatteverket förstår, beroende på tolkning (jfr. avsnitt 2.3), så kan rätt till skattereduktion föreligga för det svenska företaget så länge den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen behåller inventarierna i enlighet med 10 §. Detta oaktat om andelarna i den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen innehas av företag i Sverige under samma period.

Skatteverket föreslår därför att det också införs en regel som ger Skatteverket möjlighet att ingripa i rena missbruksfall. Denna regel skulle kunna formuleras i enlighet med följande:

(1 st) Om ett förvärv av ett inventarium skett uteslutande eller så gott som uteslutande i syfte att erhålla skattereduktion enligt denna lag ska förvärvet inte ingå i underlaget för skattereduktion. Detsamma gäller ett förvärv av en andel i ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som förvärvat ett inventarium eller en förändring i fördelningen av inkomsten från ett sådant svenskt handelsbolag eller en sådan i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

(2 st) Vid bedömningen av om ett förvärv enligt första stycket skett uteslutande eller så gott som uteslutande i syfte att erhålla skattereduktion, ska särskilt beaktas om förvärvet saknar samband med den verksamhet den sökande bedriver. Vid bedömningen enligt första stycket av om en förändring i fördelningen av inkomsten skett uteslutande eller så gott som uteslutande i syfte att erhålla skattereduktion, ska samtliga omständigheter kring förändringen beaktas.

Missbruksregeln är givetvis inte tänkt att träffa naturligt tidigarelagda förvärv även om dessa självklart kan anses ske i syfte att erhålla skattereduktion. Istället är regeln avsedd att tillämpas t.ex. på förvärv som inte skulle ha skett utan att den föreslagna lagen hade införts och som i någon mening kan anses ha skett i strid med syftet bakom den föreslagna lagen.

Exempel på förvärv som kan anses ske i strid med syftet skulle kunna vara om två företag ”byter” redan innehavda inventarier med varandra. Det skulle t.ex. kunna avse två identiska lastbilar eller fartyg som båda förvärvats i slutet av 2020 men inte hunnit tas i bruk av respektive förvärvare. Exempel på förvärv där kopplingen till förvärvande företags verksamhet kan anses tveksam, men som ändå bör berättiga till skattereduktion, kan vara om ett företag tar tillfället i akt och förvärvar en ny bil endast i syfte att tillhandahålla bilförmän åt dess företagsledare.

3 Konsekvenser för Skatteverket

Skatteverkets kostnader för hantering av de föreslagna reglerna uppskattas uppgå till totalt ca 37 miljoner kronor och inbegriper kostnader för ärendehantering, uppdatering av verksamhetssystem och utbildning.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Katrin Westling Palm och föredragits av rättsliga experten Torbjörn Gustafsson. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Fredrik Rosengren, rättschefen Michael Erliksson, enhetschefen Eva Mårtensson och sektionschefen Åsa Dahlqvist.



Katrin Westling Palm