

Regelrådet är ett särskilt beslutsorgan inom Tillväxtverket vars ledamöter utses av regeringen. Regelrådet ansvarar för sina egna beslut. Regelrådets uppgifter är att granska och yttra sig över kvaliteten på konsekvensutredningar till författningsförslag som kan få effekter av betydelse för företag.

Finansdepartementet

Yttrande över Nya skatteregler för företagssektorn

Regelrådets ställningstagande

Regelrådet finner att konsekvensutredningen inte uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Innehållet i förslaget

Promemorian innehåller förslag till ändring i kupongskattelagen (1970:624), inkomstskattelagen (1999:1229) och skatteförfarandelagen (2011:1244).

Förslaget innefattar:

- En generell ränteavdragsbegränsning i bolagssektorn. I första hand föreslås en EBIT¹-regel som innebär att avdragsutrymmet uppgår till 35 procent av EBIT, i andra hand en EBITDA²-regel som innebär att avdragsutrymmet uppgår till 25 procent av EBITDA. Det föreslås även en förenklingsregel som innebär att avdrag ska kunna göras för negativt räntenetto upp till 100 000 kronor.
- En sänkning av bolagsskatten och expansionsfonsskatten, från 22 procent till 20 procent.
- Avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer.
- Riktad begränsning av ränteavdrag för vissa interna skulder.
- Skatteregler om avtal om finansiell leasing, inklusive en förenklingsregel.
- Ett primäravdrag för hyreshus som innebär att utöver ordinarie avdrag för värdeminskning, får 10 procent av utgifterna dras av inom en femårsperiod från det att hyreshuset färdigställs.
- Höjd schablonintäkt på avdrag för avsättning till periodiseringsfond och att återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond sker med 110 procent av avdraget i vissa fall.
- En permanent och en tillfällig schablonintäkt på säkerhetsreserven.
- Tillfällig begränsning av underskottsavdrag för juridiska personer.

¹ EBIT (earnings before interest and tax) det vill säga avdragsunderlaget baserat på resultatet före finansiella poster och skatter.

² EBITDA (earnings before interest tax depreciation and amortization) det vill säga resultatet före finansiella poster, skatter samt avskrivningar.

Skälen för Regelrådets ställningstagande

Bakgrund och syfte med förslaget

Av promemorian framgår att det finns en asymmetri i dagens regler på grund av olikformiga behandlingar av olika finansieringskällor, där kostnaden för lånat kapital får dras av medan kostnaden för eget kapital inte får dras av. Detta innebär att skattebelastningen på eget kapital blir högre än skattebelastningen på investeringar som finansieras med lån. Asymmetrin anges utgöra ett incitament för företag att finansiera verksamheten genom lån istället för med eget kapital. Det leder till en lägre soliditet och en större sårbarhet för företag med hög belåning. Dessutom anges det leda till en felallokering inom ekonomin. Det framgår vidare att en sänkning av den nominella bolagsskattesatsen kan förväntas ha en positiv effekt på BNP och sysselsättning samt att det är angeläget att neutraliteten mellan eget och lånat kapital ökar och att exempelvis internationell skatteplanering med ränteavdrag motverkas.

I konsekvensutredningen anges att flera av förslagen i promemorian grundar sig i nya EU-direktiv och att beskrivningen av problemen, lösningar och effekter av om ingen reglering kommer till stånd därför bedöms vara av något underordnad betydelse. En generell avdragsbegränsning ska till exempel genomföras enligt rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion. Ränteavdragsbegränsningen innebär en breddning av skattebasen vilket gör det möjligt att sänka bolagsskatten.

Det framgår även bland annat att syftet med avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer är att neutralisera mismatchningar såsom dubbel icke-beskattnings. Syftet med förslaget om en riktad begränsning av ränteavdrag för vissa interna skulder anges vara att regeln ska omfatta sådan aggressiv skatteplanering med ränteavdrag som är särskilt angelägen att förhindra för att skydda skattebasen och där en generell ränteavdragsbegränsning i form av en EBIT-regel eller en EBITDA-regel och avdragsförbud vid hybrida mismatchningar inte är tillräcklig. En sådan regel anges fungera som en särskild missbruksregel för interna lån.

Det anges vidare att eftersom det införs en generell ränteavdragsbegränsningsregel krävs det även en lagstiftning för leasingavtal för att förhindra att företagen enkelt kan kringgå regeln och därmed skada skattesystemets legitimitet. Detta skulle kunna ske om företag har ett negativt räntekonto som överstiger procentsatserna i EBIT respektive EBITDA och företaget skulle då kunna använda sig av leasing för att kringgå avdragsbegränsningen.

Det framgår även redovisning avseende syftet med övriga delförslag, där en återkommande motivering är för att öka neutraliteten.

Regelrådet finner att redovisningen av bakgrund och syfte med förslaget är godtagbar.

Alternativa lösningar och effekter av om ingen reglering kommer till stånd

I konsekvensutredningen presenteras två alternativ till ränteavdragsbegränsningar. Det anges bland annat att EBITDA-förslaget kan anses vara mer fördelaktigt för företag som har stora avskrivningar i förhållande till ränteavdragen. Många små och medelstora företag anges dock ha en belåningsgrad sett i förhållande till överskottet av näringsverksamheten som innebär att ränteutgifterna ryms inom avdragsutrymmet för EBIT-regeln och för EBITDA-regeln. Det redovisas även tabeller med vilka kostnader respektive förslag medför.

Det anges vidare att avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer är det första steget i genomförandet av OECD:s rapport "Final report on action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements". Eftersom det borde krävas en internationell koordination för att motverka dessa hybrida mismatchningar är det, enligt förslagsställaren, inte möjligt att välja en alternativ lösning. En alternativ lösning skulle riskera att medföra ytterligare olikheter i hur stater behandlar företag och finansiella instrument. Alternativa lösningar som skiljer sig från de internationellt överenskomna anges också öka risken för internationell dubbelbeskattning.

Det anges vidare finnas två alternativ till förslaget om en riktad begränsning av ränteavdrag för vissa interna skulder. Det första är att låta de riktade ränteavdragsbegränsningarna vara kvar oförändrade. Det kan dock anses vara för ingripande eftersom det bland annat införs en generell ränteavdragsbegränsning. Det andra alternativet hade varit att ta bort dessa riktade ränteavdragsbegränsningar. Enligt förslagsställaren hade en sådan lösning dock ökat risken för skattebortfall.

Avseende den tillfälliga schablonintäkten på säkerhetsreserven anges att det inte finns några lämpliga alternativa lösningar på problemet med att likställa beskattningen av periodiseringsfonder och säkerhetsreserver när det gäller avskattningen. En alternativ lösning vore att ökning av säkerhetsreserven som gjorts innan bolagsskattesänkningen ska tas upp med 110 procent, när motsvarande minskningar görs efter bolagsskattesänkningen. Nackdelen anges vara att det inte är säkert att minskningar av säkerhetsreserven kommer att ske eller att minskningar görs först väldigt långt fram i tiden.

Alternativ till förslaget om tillfällig begränsning av underskottsavdrag för juridiska personer hade varit att underskott av näringsverksamhet som kvarstår från ett beskattningsår som gått ut före det beskattningsår som börjar närmast efter den 30 juni 2018 ska halveras. Detta har dock bedömts som ett alltför stort ingripande för företagen samt att det skulle aktualisera frågan om retroaktiv lagstiftning.

Det redogörs även för vissa lösningar i promemorian som av olika anledningar inte bedömts lämpliga.

I konsekvensutredningen anges vidare att konsekvenserna av att inte genomföra flera av de föreslagna förändringarna skulle innebära att Sverige inte fullföljer de skyldigheter som följer av anslutningen till EU. Därför är det enligt förslagsställaren en sekundär betydelse att diskutera vilka effekterna skulle bli av att inte genomföra någon reglering alls. Förslagsställaren konstaterar likväl att en utebliven reglering skulle leda till att den skattemässigt olika behandlingen av eget och lånat kapital skulle bestå.

Det anges vidare bland annat att om inte en sänkning av expansionsfondsskatten kommer till stånd skulle neutraliteten mellan å ena sidan enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag och å andra sidan aktiebolag påverkas negativt. Det anges även att utan nya regler för leasingavtal riskerar företagen att kunna kringgå reglerna om generella ränteavdragsbegränsning vilket skadar skattesystemets legitimitet. Avseende förslaget om primäravdrag för hyreshus anges att om inte förslaget genomförs skulle värdeminskningsskatten för hyreshus inte motsvara en normal faktiskt värdeminskning lika väl.

Konsekvenserna av att inte genomföra förslagen om en permanent schablonintäkt på säkerhetsreserven är att likabehandling av avdrag för ökning till säkerhetsreserven och avdrag för avsättning till periodiseringsfonden inte uppnås.

Av promemorian framgår att eftersom snedvridningar i skattesystemet bör minska bör som utgångspunkt särlösningar för olika sektorer i näringslivet eller i förhållande till företag av viss storlek

inte komma i fråga inom ramen för den generella begränsningen av ränteavdrag. Det anges att eftersom syftet med ränteavdragsbegränsningsregeln och bolagsskattesänkningen är att öka neutraliteten mellan finansiering och eget och lånat kapital bör regeln gälla generellt för alla företag. Därmed föreslås inte något undantag för fristående subjekt (skatteskyldiga som inte ingår i någon koncern eller har något närstående företag eller fast driftställe). Det anges att skattesystemet bör vara generellt utformat. Av dessa skäl är det enligt förslagsställaren inte lämpligt att föreslå något undantag för infrastrukturprojekt eller att undantag görs för finansiella företag. Avseende en förenklingsregel i form av en beloppsgräns anges att 100 000 kronor bedömts som en lämplig nivå för förenklingsregeln. Förenklingsregeln bör vara utformad så att den underlättar för mindre företag och att en avvägning måste göras mellan behovet av en minskad administrativ börda och de övergripande syftena med den generella ränteavdragsbegränsningsregeln.

Regelrådet gör följande bedömning. En grundläggande svaghet är att alternativet att utforma den svenska regleringen helt i enlighet med EU-direktivet, inklusive ett utnyttjande av de möjligheter till lättnader och förenklingar som direktivet tillåter, inte beskrivs. Det är positivt att de båda alternativen vad gäller ränteavdragsbegränsningsregeln har beräknats och utretts i konsekvensutredningen. Regelrådet saknar dock ytterligare redovisning avseende alternativ till nivåer i förhållande till EU-direktivet. Detta mot bakgrund av att det finns handlingsutrymme inom ramen för EU-direktivet för förslagsställaren att välja andra sätt att utforma regleringen.

Regelrådet finner att redovisningen av alternativa lösningar är bristfällig men att redovisningen avseende effekter av om ingen reglering kommer till stånd är godtagbar.

Förslagets överensstämmelse med EU-rätten

I konsekvensutredningen anges att respektive delförslag bedöms vara förenligt med fördraget om Europeiska unionens funktionssätt. Avseende förslaget om primäravdrag för hyreshus framgår även ytterligare uppgifter om varför förslaget inte är att bedöma som ett statligt stöd enligt EU:s statsstödsregler. Det framgår även hänvisningar till relevanta delar i promemorian för respektive delförslag.

Det anges även att en övervägande del av förslagen i promemorian innebär ett genomförande av delar av rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (direktivet mot skatteundandragande) samt rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av detta direktiv avseende hybrida mismatchningar med tredjeländer (ändringsdirektivet). Föreslagna ändringar har delvis även en grund i OECD:s arbete mot BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).

Regelrådet gör följande bedömning. Det framgår inte redovisning i konsekvensutredningen avseende vilka krav som följer direkt av EU-direktiv och vad som är utöver EU-direktiv. Genom mer utförliga uppgifter om förslagsställarens handlingsutrymme i förhållande till EU-rätten hade detta kunnat tydliggöras, vilket är en förutsättning för att det ska vara möjligt att bedöma inom vilka ramar det finns alternativa lösningar. Regelrådet anser därmed att avsaknaden av ytterligare redovisning är en brist.

Regelrådet finner att redovisningen av förslaget överensstämmelse med EU-rätten är bristfällig.

Särskild hänsyn till tidpunkt för ikraftträdande och behov av speciella informationsinsatser

I promemorian anges att förslagen bör träda i kraft den 1 juli 2018 och tillämpas första gången för beskattningsår, alternativt räkenskapsår, som börjar efter den 30 juni 2018. Enligt

ränteavdragsbegränsningsregeln i artikel 4, direktivet mot skatteundandragen, ska regleringen vara genomförd i svensk rätt senast den 31 december 2018 och tillämpas senast från och med den 1 januari 2019. I promemorian föreslås även en del övergångsbestämmelser bland annat för att undvika att företag skjuter upp tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsregeln genom att lägga om räkenskapsåret.

I konsekvensanalysen anges att ett exempel på en initial kostnad är att ta in information om de nya reglerna och att göra en analys av hur det påverkar företaget. Det anges att många företag kommer att behöva ta in information om de nya reglerna. Det gäller även om det visar sig att de inte är direkt berörda av ränteavdragsbegränsningen. Det går vidare att utläsa att Skatteverket kan få ökade initiala kostnader för information till följd av förslagen.

Regelrådet gör följande bedömning. Det framgår ingen explicit redovisning avseende behovet av speciella informationsinsatser. Enligt Regelrådet är uppgifter om att företagen kan få kostnader till följd av behov av information en indikation på att informationsinsatser är nödvändiga. Ytterligare uppgifter om behovet av informationsinsatser hade kunnat inkludera vem som ska ansvara för informationsinsatserna, vilka grupper som kan ha ett särskilt behov och när informationsinsatserna kan tänkas ske. Här bör också beaktas att den föreslagna regleringen i flera avseende framstår som komplicerad.

Regelrådet finner att redovisningen av särskild hänsyn till tidpunkt för ikraftträdande är godtagbar men att redovisningen avseende behov av speciella informationsinsatser är bristfällig.

Berörda företag utifrån antal, storlek och bransch

I konsekvensutredningen framgår bland annat följande. Förslagen berör en stor grupp företag och omfattar i varierande grad alla företagsformer, men främst aktiebolag. Sammantaget påverkas omkring 1,2 miljoner företag av förslagen. Både stora och små företag påverkas av den administrativa bördan förslagen medför. Det framgår även uppgifter för respektive delförslag.

Förslagen som begränsar avdrag för negativt räntenetto berör juridiska personer och handelsbolag som till någon del ägs av en juridisk person. Det redovisas bland annat uppgifter om berörda företag vad gäller antal och bransch. Det kan bland annat konstateras att i sektorn fastighetsverksamhet uppgår andelen aktiebolag med negativt räntenetto och positivt EBIT till 60 procent av antalet bolag (totalt antal bolag år 2014 var 34 541) motsvarande andel i sektorn juridik, ekonomi, vetenskap och teknik uppgår till 20 procent. Det framgår även uppgift om totalt antal bolag fördelat på storlek utefter antal anställda som omfattas av de föreslagna ränteavdragsbestämmelserna.

Avseende förslaget om sänkt expansionsfondskatt anges bland annat att det enligt SCB:s företagsdatabas för år 2014 fanns 796 000 enskilda näringsidkare och av dessa hade omkring 330 000 en avsättning till expansionsfonden. Det framgår att reglerna endast omfattar enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag varför det närmast uteslutande är små företag som påverkas av reglerna. Endast en mindre del av de aktuella företagen har en verksamhet som kan anses vara stor vid jämförelser med populationen aktiebolag.

Förslaget om avdragsförbud för ränta vid vissa gränsoverskridande situationer anges beröra främst större företag som ingår i multinationella företagsgrupper. Det anges i praktiken vara främst företag med fler än 500 anställda och det anges finnas omkring 500 sådana aktiebolag i Sverige. Det framgår även branscher där det finns flest sådana bolag, bland annat anges tillverkning, handel och reparation av motorfordon, juridik, ekonomi.

Det framgår vidare att förslaget om en riktad begränsning av ränteavdrag för vissa interna skulder är avsett att träffa sådan aggressiv skatteplanering som är särskilt angelägen att förhindra för att skydda skattebasen och där andra begränsningsregler inte är tillräckliga. Regeln träffar bland annat bolag som ingår i större koncerner varav de 416 koncerner i Sverige har nästan 18 000 aktiebolag i Sverige, cirka 3000 av dem har minst 10 anställda. Regeln berör även många kommunala bolag som finansieras genom koncerninterna lån.

Avseende skatteregler om avtal om finansiell leasing anges bland annat att företag som är leasegivare påverkas eftersom dessa företag framöver inte kommer ta upp tillgångarna som de leasar ut inom ramen för finansiell leasing utan som fordringar. Mellan åren 2011–2014 anges det funnits mellan 20 och 30 finansiella företag som kan antas ha leasat ut tillgångar, det kan dock enligt förslagsställaren finnas fler företag som leasar ut tillgångar inom ramen för transaktioner som betraktas som finansiell leasing. Förslaget som kräver att det ska finansieras en finansiell avskattning när en egentillverkad tillgång ska leasas ut är, enligt förslagsställaren, relevant för större företag med 250 eller fler anställda. Det anges vidare att antalet företag som har finansiella leasar där värdet överstiger 3 miljoner kronor uppskattas till 6300 aktiebolag och är främst större företag. Det redovisas även uppgifter om medianföretaget samt att små företag i regel har leasingskulder som understiger 3 miljoner kronor. Det framgår även vilka branscher som förväntas påverkas mest.

Förslaget om värdeminskingsavdrag genom primäravdrag för hyreshus påverkar de företag som färdigställer hyreshus från och med 1 januari 2017 och företag som förvärvar sådana byggnader inom fem år från färdigställandet. Det redovisas uppgifter om antal företag inom näringsgrenen fastighetsbolag, bostäder och näringsgrenen fastighetsbolag, andra lokaler. Merparten av företagen anges inte ha några anställda. Enligt förslagsställaren bedöms det som troligast att de hyreshus som påverkas av förslaget kan kopplas till de företag som har fler anställda än 4, även om hyreshuset ägs av ett dotterbolag utan anställda. Då kvarstår 1131 fastighetsbolag, varav 730 för bostäder och 401 för andra lokaler.

Det framgår vidare att juridiska personer som kan göra avsättningar till periodiseringsfonder berörs av förslagen om schablonintäkt på avdrag för avsättning till periodiseringsfond och återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond. År 2014 anges det varit 56 procent av 229 000 aktiebolag som gick med vinst och som gjorde avsättning till periodiseringsfond. De framgår även uppgifter om antal företag och branschtillhörighet för avsättningar till periodiseringsfond för inkomståret 2014.

Avseende förslagen om en permanent och en tillfällig schablonintäkt på säkerhetsreserven anges följande. Det finns 128 skadeförsäkringsbolag som är verksamma och skattskyldiga i Sverige enligt SCB. Enligt andra uppgifter redovisas det att det finns 117 bolag som berörs av förslagen om schablonbeskattning av säkerhetsreserven. Av dessa har 91 företag en säkerhetsreserv som uppgår till över 10 miljoner kronor och 15 av dessa har en säkerhetsreserv på över 10 miljarder kronor. Samtliga skadeförsäkringsbolag som ökar säkerhetsreserven berörs dock av förslaget. Bolagens kunder anges även kunna beröras till följd av att de ökade kostnaderna övervältras på kundernas försäkringspremier.

Det framgår även redovisning av totala antalet aktiebolag och fördelningen mellan olika branscher och antal bolag som får ett begränsat underskottsavdrag till följd av förslaget om tillfällig begränsning av underskottsavdrag för juridiska personer. Endast cirka 40 000 aktiebolag anges dock beröras av förslaget.

Regelrådet gör följande bedömning. Genom flera tabeller i konsekvensutredningen är redovisningen tydlig vad gäller antal berörda företag och inom vilken bransch de är verksamma. Det framgår dock endast generella uppgifter om företagens storlek. Regelrådet har likväl förståelse för att förslaget kan beröra merparten av aktiebolagen varför det inte är avgörande för bedömningen i detta fall.

Regelrådet finner att redovisningen av berörda företag utifrån antal, storlek och bransch är godtagbar.

Påverkan på berörda företags kostnader, tidsåtgång och verksamhet

Administrativa kostnader

Av konsekvensutredningen framgår bland annat följande. Den administrativa bördan förväntas öka och det redovisas en sammanfattning av förändring i regelbörda för respektive förslag. Den genomsnittliga administrativa kostnaden till följd av alternativen för ränteavdragsbegränsningsregeln skiljer sig åt beroende på om EBIT- respektive EBITDA-regeln används, men båda medför en ökad administrativ börda. Exempelvis måste ränteutgifter som inte får dras av enligt ränteavdragsbegränsningsreglerna utmönstras ur anskaffningsvärdet för vissa tillgångar. Ytterligare exempel anges vara att företag inom intressegemenskaper måste ta hänsyn till andra företag i intressegemenskapen. Det framgår en tabell med en sammanställning av kostnaderna som kan förväntas följa av införandet av en generell ränteavdragsbegränsning enligt EBIT, där den totala kostnaden uppskattas till omkring 92 miljoner kronor varav 53 miljoner utgör initiala kostnader av engångskaraktär. Motsvarande uppgifter finns för EBITDA-regeln där kostnaderna uppskattas till 124 miljoner kronor utan en förenklingsregel och 111 miljoner kronor med en förenklingsregel, varav 80 miljoner utgör initiala engångskostnader.

Det anges vidare bland annat att för att skatteregler om avtal om finansiell leasing inte ska innebära en omotiverat stor administrativ börda för hela populationen företag med leasingavtal föreslås en frivillig förenklingsregel riktad mot främst mindre företag. Det anges att den ökade administrativa börda som ett inkluderande av avskrivningsrätten medför är försumbar. Detta motiveras med att när man har beräknat anskaffningsvärdet på tillgångarna så har man också med automatik beräknat värdet på den tänkta skulden. Om man har alla uppgifter för att på ett korrekt sätt beräkna skulden och räntedelen av en leasingavgift så har man alltså även de uppgifter som krävs för att beräkna tillgångens anskaffningsvärde och därmed underlaget för avskrivningar. Det framgår även att den totala regelbördan för reglerna om finansiell leasing kan uppskattas till 2,8 miljoner kronor.

Det redovisas även bland annat att förslaget om höjd schablonintäkt på periodiseringsfond medför försumbara administrativa kostnader eftersom förslaget endast kommer ändra en faktor i en beräkning som företagen ändå måste göra.

Regelrådet gör följande bedömning. Det framgår tillräckliga uppgifter för att sammantaget kunna bedöma förslagens påverkan på företagets tidsåtgång och administrativa kostnader.

Regelrådet finner att redovisningen av förslagens administrativa kostnader är godtagbar.

Andra kostnader och verksamhet

Av konsekvensutredningen framgår förslagens samlade effekter för företagssektorn. Det anges bland annat att den skattemässiga behandlingen av eget och lånat kapital jämnas ut, skatteplanering med ränteavdrag motverkas och värdet av skatteplanering minskar genom en sänkning av bolagsskattesatsen. En sänkning av bolagsskattesatsen gör även att fler investeringar blir lönsamma på marginalen.

EBIT-förslaget anges öka neutraliteten mellan finansiering genom eget och lånat kapital. Den positiva effekten är dock mindre för EBITDA-regeln eftersom ett sådant system väntas vara något mer fördelaktigt för belånade företag som investerar i tillgångar som kan skrivas över en kort tidsperiod. Eftersom EBIT-förslaget ökar neutraliteten i större utsträckning förordas det alternativet. Det anges bland annat att många små eller medelstora företag har en belåningsgrad sett i förhållande till överskottet av näringsverksamheten som innebär att ränteutgifterna ryms inom avdragsutrymmet för EBIT-regeln och för EBITDA-regeln. Enligt förslagsställaren innebär det att de generella ränteavdragsbegränsningarna inte påverkar förutsättningarna för att bedriva näringsverksamhet i dessa företag samtidigt som kapitalkostnaden sänks genom den sänkta bolagsskatten.

Det framgår även tabell som baseras på antagandet om att förändringarna avseende EBIT, användning av förlustavdragen och sänkt bolagsskatt hade införts till årsskifte 2013/2014, vilket visar vilka effekter förslagen skulle ha fått på företagssektorn då. För medianbolaget minskar skatten, det framgår även bland annat att för företag inom försörjning av el, gas samt fastighetsverksamheten blir konsekvenserna störst. Motsvarande redovisning finns även för alternativ förslaget om EBITDA.

Det redovisas även påverkan på skatteintäkter för staten. Där det bland annat framgår en sammanfattning av offentligfinansiella nettoeffekter för respektive förslag med en EBIT-begränsning. Det anges att den varaktiga effekten är 2,11 miljarder kronor för reformerad företagsbeskattning samt uppgifter om de enskilda delförslagen. Motsvarande redovisning finns för EBITDA-begränsning där den varaktiga effekten är 1,24 miljarder kronor. Det framgår även en sammanfattning av förändring i regelbörda för respektive förslag där samlad effekt med en EBITDA-modell leder till en högre regelbörda.

I konsekvensutredningen anges att respektive förslag ska ses som ett paket med förändringar på företagskatteområdet.

Avseende respektive delförslag anges bland annat följande. Den nominella bolagsskatten är av central betydelse för företagens investerings- och lokaliseringsbeslut. Det anges att det även påverkar i vilket land företagen väljer att redovisa sina vinster.

Förslaget om avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer förväntas till exempel ha en avhållande effekt för företag som kan tänkas använda sig av aggressiva skatteplaneringsstrategier. För de som använder sig av sådana upplägg anges skattekostnaderna öka.

En riktad begränsning av ränteavdrag för vissa interna skulder anges medföra ett minskat behov av kvalificerade juridiska bedömningar hos en stor del av de företag som berörs av reglerna. Utifrån redovisade antaganden uppskattas den totala kostnadsminskningen till 53 miljoner kronor. Eftersom förslaget utformas på ett mindre ingripande sätt än de nuvarande ränteavdragsbegränsningarna förväntas förslaget inte träffa legitima räntebetalningar. Förslaget förväntas ha en avhållande effekt på skatteplanering genom räntor på interna skulder i bolagssektorn och som sker uteslutande eller så gott som uteslutande av skatteskal.

Skatteregler om avtal om finansiell leasing anges beröra leasinggivare ekonomiskt genom att de förlorar avskrivningsrätten för de tillgångar de leasar ut samtidigt definieras en del av kundernas betalningar som skattefria amortering. Istället för att ta upp de utleasade tillgångarna hanteras de som fordringar hos leasegivaren. Förlorad avskrivningsrätt innebär en viss förändring av leasegivarens skattesituation kan få på grund av att de gällande avskrivningsreglerna minskar. När den räntefria skattekrediten minskar hos leasegivaren kan det leda till en viss ökning av de diskonterade skattekostnaderna. En del av kostnadsökningen förväntas övervältras på leasetagarna. En förväntad effekt anges vara att

leasetagarnas kostnader för leasing ökar eftersom den räntefria skattekrediten för leasegivaren försvinner. Utifrån redovisade uppskattningar beräknas de leasade tillgångarna på 1 miljard kronor ha en övre gräns för kostnadsökningen på 20 miljoner kronor.

Förslaget om primäravdrag för hyreshus anges innebära att de företag som färdigställer hyreshus inom ett angivet tidsspänn får göra värdeminskingsavdrag genom primäravdrag. Enligt förslagsställaren medför förslaget en viss skattemässig stimulans för nyproduktion av hyreshus. Förslaget anges påverka företagens skattemässiga resultat och skattekostnader och stärker företagens likviditet. Genom ökad möjlighet till värdeminskning minskar bolagets skattemässiga resultat och därmed underlaget för bolagsskatt under de år det är möjligt att göra primäravdrag, vilket bättre bedöms spegla fastighetens ekonomiska livslängd. Det framgår vidare vissa beräkningar utifrån redovisade antaganden på förslagets effekter på aggregerad nivå. Investeringarna i flerbostadshusen uppgår till ca 60 procent av de totala investeringarna för nybyggnation. Den varaktiga effekter anges vara ca 0,31 miljarder kronor för det offentligfinansiella. Enligt förslagsställaren motverkar primäravdraget till viss del effekter av en generell ränteavdragsbegränsningsregel för den delvis högt belånade fastighetssektorn.

Förslaget om en höjd schablonintäkt anges öka företagens kostnader för att jämna ut resultatet mellan åren, vilket påverkar de företag som har omväxlande resultat över tid mer. Förslaget anges också kunna leda till att företag i viss utsträckning inte kommer att göra avsättningar till periodiseringsfond.

Förslagen om en permanent och en tillfällig schablonintäkt på säkerhetsreserven anges leda till att skadeförsäkringsbolag som ökar säkerhetsreserven får en högre beskattning jämfört med idag då den schablonmässiga intäkten ökar företagens resultat. Effekten mildras dock av att bolagsskatten sänks. Den ökade skattekostnaden kan även övervältras på skadeförsäkringsbolagens kunder och deras försäkringspremier genom ökade priser. Vilken omfattning kostnaderna övervältras är oklart men enligt förslagsställaren kan ökningen av skattebördan som förslaget bedöms leda till motsvarar ca 1,1 procent av premieintäkter för egen räkning. Det anges att den sänkta bolagsskatten medför att skattekostnaderna för skadeförsäkringsbolagen minskar med 360 miljoner samtidigt som förslagen om säkerhetsreserven, permanenta och tillfälliga schablonintäkten kommer att öka skatteuttaget med 1 miljard kronor 2018.

Förslaget om tillfällig begränsning av underskottsavdrag för juridiska personer innebär att avdraget högst får uppgå till ett belopp som motsvarar 50 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget. Till den del underskottet inte får dras av rullas det vidare och får användas följande år i den utsträckning förutsättningarna för det är uppfyllda. Förslaget anges leda till att fler bolag kommer ha ett positivt överskott från näringsverksamheten och att bolagsskattebetalningar tidigareläggs. Likviditeten minskar för de företag som kommer betala skatt eftersom möjligheten att jämna ut förluster försämras. Det anges dock att företagen kan anpassa sitt beteende för att minska effekten genom att göra avsättningar till periodiseringsfonden.

Förslagsställaren anger även i konsekvensutredningen att reformen i olika utsträckning kommer leda till olika beteendeförändringar som kan påverka skatteintäkterna.

Regelrådet gör följande bedömning. Enligt Regelrådet hade det varit önskvärt om det tydligare framgick vid respektive förslag samt sammantaget, att motsvarande effekter för skattebasen avser kostnader respektive besparingar för företagen. Mot bakgrund av att förslaget avser skatteregler för företagssektorn är det likväl tydligt att så är fallet och därför inte avgörande för bedömningen i detta fall. Regelrådet anser dock att uppgifterna avseende en riktad begränsning av ränteavdrag för vissa interna skulder är bristande. Det är inte fullt tydligt hur förändringar av ett rekvisit vid bedömningen ska medföra sådana kostnadsminskningar som redovisats i konsekvensutredningen. Detta eftersom det inte går att

utesluta att det finns kvarvarande behov av kvalificerade juridiska bedömningar trots förslaget. Konsekvensutredningens kvalitet hade vidare förbättrats om specifika branscher hade belyst ytterligare i konsekvensutredningen. Detta eftersom förslaget särskilt kan beröra de företag som är högt belånade.

Regelrådet finner att redovisningen av förslagets påverkan på företagens andra kostnader är bristfällig men att redovisningen avseende förslagets påverkan på företagens verksamhet är godtagbar.

Påverkan på konkurrensförhållandena för berörda företag

Av konsekvensutredningen framgår bland annat följande. Ränteavdragsbegränsningen förväntas medföra att konkurrensförhållanden mellan företag med hög skuldsättningsgrad och företag med lägre skuldsättningsgrad påverkas. Effekterna på konkurrensförhållandena anges vara svåra att förutse men det är sannolikt att företag som är aktiva på samma marknader, inom samma sektor men med olika belåningsgrad kommer att få förändrade förutsättningar att lånefinansiera investeringar. Små företag som omfattas av förenklingsregeln anges gynnas relativt sett till större företag med begränsade möjlighet till ränteavdrag. Givet att små och stora företag med begränsad möjlighet till lånefinansierade investeringar och därmed inte har samma kapitalkostnader kan förenklingsregeln förväntas förbättra konkurrensförhållandet mellan små och stora företag i viss utsträckning. Förhållandet mellan handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare och handelsbolag med juridisk person som delägare kommer också att påverkas. Detta eftersom handelsbolag som inte har någon juridisk person som ägare inte omfattas av reglerna. Enligt förslagsställaren är det oklart om det kommer påverka konkurrensförhållanden inom gruppen handelsbolag i nämnvärd omfattning.

Förslaget om avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer anges medföra att företag som idag använder sig av sådana upplägg får ökade skattekostnader vilket i förlängningen medför att företag som inte använder sådana upplägg kan verka på mer likvärdiga villkor eftersom det blir svårare att få konkurrensfördelar genom skatteupplägg. Detta anges också vara en konsekvens av förslaget om en riktad begränsning av ränteavdrag för vissa interna skulder.

Det framgår vidare att konkurrensförhållanden kan förväntas påverkas av förslaget om skatteregler om avtal om finansiell leasing. Detta genom att företag som leasar många tillgångar påverkas i större utsträckning än företag som inte leasar så mycket. För två liknande, konkurrerande företag där det ena företaget har en total leasingskuld som uppgår till 3 miljoner kronor eller mer jämfört med ett företag som bedriver sin verksamhet med lägre andel leasade tillgångar, mindre än 3 miljoner, kommer påverkan bli tydlig. Detta eftersom sistnämnda företaget kan välja att låta bli att tillämpa reglerna. För företag som leasar ut tillgångar finns inte den typen av förenklingsregler varför alla leasingföretagen förväntas påverkas likartat utan någon snedvridning av konkurrensförhållanden. Det anges dock att möjligen kan leasetagare i större utsträckning välja bort att leasa tillgångar och i stället välja att göra lånefinansierade köp. Detta skulle påverka konkurrenssituationen negativt för leasegivare jämfört med företag som ägnar sig åt utlåning av pengar men inte åt leasing.

Det anges vidare att för leasegivare kan förslagen förväntas ha en effekt på den internationella konkurrenssituationen mellan svenska och utländska leasegivare som leasar ut till utländska motparter. Den fördel som funnits för svenska leasegivare genom förmånliga avskrivningsregler kommer minska. Effekten anges dock balanseras till en betydande del av sänkningen av bolagsskatten. Ändringen avseende avskattningen i samband med att egentillverkade tillgångar leasas förväntas förhindra konkurrensen mellan sådana koncerner som tillverkar och har leasing i en och samma koncern och andra koncerner som inte har denna möjlighet. Enligt förslagsställaren snedvid konkurrensen. Avseende sale-and-lease-back-reglerna antas att reglerna är mer förmånliga och därmed förbättras villkoren för företagen och deras konkurrenskraft.

Det anges att effekter av en generell ränteavdragsbegränsningsregel för den delvis högt belånade fastighetssektorn motverkas till viss del av primäravdraget. Det minskar effekten för företag med hyresrätter gentemot äkta privata bostadsföretag som inte betalar skatt på inkomster som kommer från fastighetsinnehav. Det anges att alla företag som väljer att investera och bygga nya hyreshus får möjlighet att utnyttja de nya reglerna varför de som med nuvarande marknadsförhållandens sänkta skatter främst har en statistik effekt när regler börjar gälla.

Genom att åtgärden främst är en utjämning mellan avdrag för avsättningar till periodiseringsfond och avdrag för ökning av säkerhetsreserven och att skadeförsäkringsbolagen ut det perspektivet har haft en lägre beskattning av ökningarna än andra typer av branscher, anges att ur den aspekten förväntas konkurrensförhållandena förbättras något av ett mer likformigt skattesystem även om det rör sig om olika branscher som påverkas av förslagen. Det anges vidare att eftersom förslagen om permanent och tillfällig schablonintäkt påverkar samtliga skadeförsäkringsbolag antas konkurrenssituationen i generella termer vara oförändrad inom branschen.

Förslaget om tillfällig begränsning av underskottsavdrag för juridiska personer anges jämna ut förutsättningarna mellan företag som har stora sparade underskott och sådana som inte har underskott.

Sammantaget anges bland annat att ett EU-gemensamt införande av åtgärder mot internationell skatteplanering kan förväntas leda till ett antal effekter. En fördel anges vara att ett gemensamt införande av åtgärder mot skatteplanering är att detta begränsar möjligheten till skattekonkurrens mellan EU:s medlemsstater. Åtgärderna förväntas jämna ut spelplanen mellan multinationella företag och inhemska företag. Det anges vidare att Sverige generellt sett har striktare regler för att motverka internationell skatteplanering än många andra medlemsstater inom EU. Därför antas att åtgärderna mot skatteplanering innebära relativt sett mildare justeringar av svensk lagstiftning än för många andra medlemsstater. Det förväntas att flera medlemsstater på grund av internationella åtaganden kommer behöva göra större skärpningar av sina skattesystem än Sverige vilket kan förväntas stärka Sveriges relativa konkurrenskraft inom EU. Samtidigt anges att EU:s åtgärder mot internationell skatteplanering kan minska unionens skattemässiga konkurrenskraft i förhållande till tredjeland i den mån dessa länder inte har eller inför motsvarande regler för att motverka aggressiv internationell skatteplanering. Enligt förslagsställaren kan det antas att en negativ effekt i förhållande till tredjeländer som inte har motsvarande regler delvis balanseras av att Sveriges attraktivitet för investeringar inom EU ökar eftersom Sverige konkurrerar främst med andra EU-länder om investeringar är bedömningen att Sveriges konkurrenskraft inom EU väger tyngre än effekterna i förhållande till tredjeland. Det anges även att OECD:s BEPS-rekommendationer kommer att leda till förändringar även utanför EU.

Regelrådet gör följande bedömning. Trots att redovisningen avseende påverkan på konkurrensförhållandena för berörda företag är förhållandevis omfattande, är det inte fullt tydligt huruvida nivån på förenklingsregeln samt det förordade alternativet för ränteavdragsbegränsningsregeln kan komma att påverka företag i Sverige ytterligare. Detta mot bakgrund av att det inte går att utesluta att andra medlemsstater i EU kan komma att utnyttja undantagen i större omfattning. Dessutom måste övriga delar av förslagen som inte följer av EU-direktivet tas med i bedömningen. Enligt Regelrådet är det en brist att detta inte tydligt framgår i konsekvensutredningen.

Regelrådet finner att redovisningen av påverkan på konkurrensförhållandena är bristfällig.

Regleringens påverkan på företagen i andra avseenden

Enligt förslagsställaren kan det utgå från att den sammanlagda effekten på investeringar och sysselsättning snarare är positiv än negativ. Dessutom kan förslaget förväntas minska riskerna för ekonomin på grund av att incitamentet för skuldsättning minskar i företagssektorn. Det anges vidare bland annat att ett av syftena med förslaget om primäravdrag för hyreshus är att de samlade nya skattereglerna i företagssektorn inte ska inverka menligt på bostadsbyggandet. Vid flera av del förslagen framgår även att förslagets övriga effekter bedöms vara försumbara.

Regelrådet finner att redovisningen av regleringens påverkan på företagen i andra avseenden är godtagbar.

Särskilda hänsyn till små företag vid reglernas utformning

I konsekvensutredningen anges följande. Ränteavdragsbegränsningsreglerna är generella och rör alla företag med negativt räntenetto. Förslagen förväntas dock ha en mer betydande effekt för stora företag än för små, men både stora och små företags administration påverkas av att reglerna förändras. Förslagsställaren gör därför bedömningen att särskild hänsyn till små företag behöver tas vid utformningen av reglerna. Det anges vara för att lindra den administrativa bördan för små företag som förenklingsregeln införs.

Enligt förslagsställaren ska skatteregler om avtal om finansiell leasing inte innebära en omotiverat stor administrativ börda för hela populationen företag med leasingavtal. Det anges att små företag i regel har leasingkulder som understiger 3 miljoner kronor varför särskild hänsyn till små företag bedöms tas genom att en frivillig förenklingsregel införs.

För ändringen av expansionsfondsskatten, förslaget om primäravdrag för hyreshus, en permanent och en tillfällig schablonintäkt på säkerhetsreserven samt en tillfällig begränsning av underskottsavdrag för juridiska personer har förslagsställaren gjort bedömningen att ingen särskild hänsyn till små företag behöver göras vid reglernas utformning.

Regelrådet gör följande bedömning. Trots att det inte står explicit angivet vid respektive delförslag om särskild hänsyn till små företag vid reglernas utformning är nödvändig anser Regelrådet vid en sammantagen bedömning att befintlig redovisning är tillräcklig. Konsekvensutredningens kvalitet hade dock förbättrats om redovisningen av nivåerna i relation till små företag hade utvecklats ytterligare vad gäller förenklingsregeln för ränteavdragsbegränsningen.

Regelrådet finner att redovisningen av särskilda hänsyn till små företag vid reglernas utformning är godtagbar.

Sammantagen bedömning

Regelrådet har bedömt att bland annat uppgifterna om berörda företag utifrån antal, storlek och bransch är tillräckligt redovisade. Genom redovisning för delförslagen samt den sammantagen redovisning belyses också flertalet effekter tillräckligt. Uppgifterna om vad som följer direkt av EU-rätten jämfört med när förslagsställaren har utnyttjat befintligt handlingsutrymme är dock inte tillräckligt redovisade i konsekvensutredningen. Detta slår även igenom i flera delar av konsekvensutredningen och är därmed avgörande för den sammantagna bedömningen.

Regelrådet finner att konsekvensutredningen inte uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Regelrådet behandlade ärendet vid sammanträde den 20 september 2017.

I beslutet deltog Pernilla Lundqvist ordförande, Samuel Engblom och Claes Norberg.

Ärendet föredrogs av Katarina Porko.



Pernilla Lundqvist
Ordförande



Katarina Porko
Föredragande