

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen,
103 33 Stockholm

Stockholm 18 maj 2020

fi.remissvar@regeringskansliet.se

Justerade bestämmelser avseende avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto (Fi2020/01338/S1)

FAR har beretts tillfälle att yttra sig över promemorian *Justerade bestämmelser avseende avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto (Fi2020/01338/S1)*

FAR får med anledning härav anföra följande.

1. Sammanfattning

FAR ser mycket positivt på att det görs justeringar i reglerna för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativa räntenetton för att åtgärda de brister som uppkom i och med att regelverket för avdrag för negativa räntenetton infördes 1 januari 2019 och som innebär att företag i vissa fall får ett skattepliktigt överskott trots underskott från tidigare år.

FAR konstaterar att promemorians förslag löser den uppkomna problematiken, men är tveksam till om förslaget kommer att fungera i praktiken på grund komplexiteten.

FAR förespråkar i stället den modell som Svenskt Näringsliv har redogjort för i sin hemställan till regeringen daterad den 23 april 2019 och som FAR tidigare har ställt sig bakom.

FAR vill särskilt understryka att det är högst angeläget att den modell som införs för att åtgärda bristerna i det befintliga regelverket ges retroaktiv effekt från och med den 1 januari 2019 så att inte drabbade företag ska behöva lida skada för en i grunden bristfällig skattelagstiftning.

Nedan utvecklar FAR sina synpunkter.

2. Beskattning trots underskott

När det nya regelverket för begränsningar i avdragsrätten för räntor infördes med verkan från och med 1 januari 2019 innebar utformningen att avdraget för koncernbidragsspärrade underskott gjordes före avdraget för negativt räntenetto. Samtidigt innebar utformningen av koncernbidragsspärren att det möjliga avdraget för tidigare års underskott mot egen vinst i underskotts företaget, och mot koncernbidrag som inte omfattas av någon spärr, inte beaktar att företaget i vissa fall inte kommer att få fullt avdrag för ett negativt räntenetto. Detta gör sammantaget att underskotts företaget vid beskattningen kan komma att redovisa ett skattepliktigt överskott, trots att det finns inrullade underskott från tidigare år och som annars skulle kunna användas för att kvittas mot överskott.

Det bör framhållas att den beskrivna problematiken kan uppkomma av närmast slumpmässiga orsaker som att koncernen förvärvat ett utländskt dotterbolag utan verksamhet i Sverige, där koncernbidragsspärren saknar praktisk funktion, eller att koncernen bildar ett nytt svenskt dotterbolag. Detta är händelser som är frekventa i en större koncern.

Den beskrivna situationen är inte godtagbar och FAR är helt överens med regeringen om att det behöver införas justerade bestämmelser som åtgärder den beskrivna bristen i det befintliga regelverket.

Svenskt näringsliv har i en hemställan till finansdepartementet under 2019 inkommit med ett förslag för att delvis åtgärda den beskrivna bristen och som kortfattat innebär att möjligheterna till att kvitta koncernbidragsspärrat underskott mot överskott endast begränsas i det fall underskotts företaget har tagit emot ett koncernbidrag från ett nytt företag i koncernen. Även om det förslaget kunde ge skatteeffekter i vissa speciella fall skulle problemet dock undanröjas för de allra flesta.

3. Promemorians förslag

Utgångspunkten i promemorians förslag är att det införs en ökad avdragsrätt för koncernbidragsspärrade underskott, men som samtidigt också innebär justeringar i reglerna för avdragen för negativt räntenetto. Promemorian beskriver de justerade reglerna som ett tredje steg som görs efter den ordinarie tillämpningen av koncernbidragsspärren och avdraget för negativt räntenetto.

Promemorians förslag innebär – något förenklat – följande.

Det införs justerade regler som möjliggör ytterligare avdrag för koncernbidragsspärrade underskott om ett underskotts företag på grund av nekat avdrag för negativt räntenetto redovisar överskott. De justerade bestämmelserna om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto är tillämpliga för företag som enligt koncernbidragsspärren helt eller delvis inte får dra av tidigare års underskott och som samtidigt enligt EBITDA-regeln eller förenklingsregeln helt eller delvis inte får dra av ett negativt räntenetto.

I vissa fall innebär de justerade bestämmelserna en samtidig justering av avdragen för koncernbidragsspärrade underskott i form av ett ökat underskottsavdrag och avdraget för negativt räntenetto. Justeringen av avdraget för negativt räntenetto görs i förhållande till hur det utökade underskottsavdraget skulle ha påverkat avdragsutrymmet för negativt räntenetto, om detta underskottsavdrag skulle ha fått dras av före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto. Det krävs dock inte någon justering av avdraget för negativt räntenetto om ett utökad underskottsavdrag görs av ett underskotts företag som drar av ett negativt räntenetto enligt förenklingsregeln.

Det krävs inte heller någon justering av avdraget för negativt räntenetto när ett utökad underskottsavdrag görs av ett underskotts företag som drar av ett negativt räntenetto enligt EBIDTA-regeln och underskotts företaget inte tar emot ett koncernbidrag från företag som inte ingick i samma koncern före den ägarförändring som gjorde att spärren inträdde. Om det inte krävs någon justering av avdraget för negativt räntenetto, får dock det utökade underskottsavdraget inte uppgå till ett högre belopp än ett särskilt beräknat överskott. Detta överskott beräknas med utgångspunkt från beräkningen av överskottet enligt koncernbidragsspärren, men att denna beräkning dock ska göras efter avdrag för koncernbidragsspärrade underskott som får dras av enligt koncernbidragsspärren och efter avdrag för negativt räntenetto som får dras av enligt EBITDA-regeln eller förenklingsregeln.

Ett företag som ska öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott ska även minska avdraget för negativt räntenetto. Detta gäller dock bara om företaget endast delvis får dra av ett negativt räntenetto enligt EBIDTA-regeln och samtidigt tar emot koncernbidrag som inte ska räknas med i ett överskott som beräknas enligt koncernbidragsspärren. Om det samtidigt krävs en justering av både avdragen för koncernbidragsspärrade underskott och avdraget för negativt räntenetto, får skillnaden mellan de ökade underskottsavdragen och det minskade avdraget för negativt räntenetto inte uppgå till ett högre belopp än det enligt ovan nämnda särskilt beräknade överskottet. Vidare ska avdraget för negativt räntenetto minska med tre tiondelar av de utökade underskottsavdragen. Detta gäller dock enbart till den del som de ökade underskottsavdragen inte skulle ha lett till ökat avdragsunderlag enligt bestämmelsen om att avdragsunderlaget i vissa fall ska öka med avdrag för tidigare års underskott, beräknat som om underskottsavdragen skulle ha fått dras av före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto.

4. FAR:s inställning till promemorians förslag

Som angetts är FAR helt överens med regeringen att den brist i den ursprungliga lagstiftningen för avdrag för negativa räntenetton, och som innebär att vissa företag med kvarvarande inrullade underskott, ändå kan komma att beskattas för överskott behöver åtgärdas. FAR avstyrker dock den modell som regeringen föreslår.

Bestämmelserna som avser de särskilda spärreglerna för underskottsavdrag efter ägarförändringar, och då inte minst tillämpningen av koncernbidragsspärren, och det nyligen införda regelverket för avdrag för negativt räntenetton tillhör redan de mer komplicerade regelverken i inkomstskattelagen. Även för en erfaren skattespecialist är det inte sällan omöjligt att utläsa den faktiska tillämpningen enbart utifrån ett studie av den aktuella lagtexten.

Promemorians förslag för att åtgärda den beskrivna problematiken innebär att det införs en rad tillkommande invecklade undantag och justerade bestämmelser i de redan högst komplicerade regelverken för underskottsavdrag och avdrag för negativt räntenetto. Bestämmelser som dessutom integrerar och samverkar med varandra och där det krävs ett flertal beräkningar av överskott och underlag för att bestämmelserna ska kunna tillämpas. Förhållanden som sammantaget innebär ett synnerligen komplicerat regelverk med en ytterst invecklad och tidsödande tillämpning för de skattskyldiga.

Visserligen är det primärt större företag i stora koncerner som kommer att behöva tillämpa de föreslagna reglerna med större tillgång till specialistrådgivning. Samtidigt så kan i en och samma koncern ett stort antal av koncernens företag behöva tillämpa de föreslagna reglerna.

Det förefaller som en näst intill omöjlig uppgift att hantera de föreslagna bestämmelserna i koncerner av inte alltför begränsad storlek, beaktat då också att dessa regler ska integreras och tillämpas samtidigt med reglerna om kvittning av positivt och negativt räntenetto, koncernbidrag, avsättning och återföring av periodiseringsfonder osv.

Motsvarande svårigheter kan förväntas uppstå för Skatteverket i att säkerställa en korrekt tillämpning, utforma blankettstöd, rättslig vägledning osv.

I det i och för sig vällovliga syftet att uppnå en rättvis, och i någon mening korrekt materiellt utfall, i enlighet med de grundläggande syftena med underskottsreglerna och ränteavdragsreglerna går utredningens förslag alltför långt. De nu föreslagna justeringarna för att åstadkomma en möjlighet till ett utökat avdrag för koncernbidragsspärrade underskott riskerar skapa ett alltför komplicerat regelverk för att kunna tillämpas praktiskt.

5. Beredningsförfarandet

FAR vill i detta sammanhang framhålla att det grundläggande förslaget till det nya regelverket om begränsningar i avdragsrätten för koncernbidragsspärrade underskott utarbetades i samband med lagrådsremissen och var inte föremål för remissförfarande. En mer öppen process skulle sannolikt ha uppmärksammat problematiken på ett tidigare stadium.

FAR anser att detta understryker vikten av att större förändringar i skattesystemet i sin helhet bereds inom det ordinarie lagstiftningsförfarandet för att uppnå en så hög kvalitet på skattelagstiftningen som möjlig.

6. Ikraftträdande

De nya reglerna med möjlighet till ett utökat avdrag för koncernbidragsspärrade underskott för att åtgärda bristerna i den ursprungliga lagstiftningen föreslår regeringen ska träda ikraft den 1 januari 2021 och tillämpas på beskattningsår som påbörjas efter årsskiftet 2020/21.

Den praktiska innebörden av det föreslagna ikraftträdandet är således att de drabbade företagen under två beskattningsår, 2019 och 2020, kommer att behöva betala bolagsskatt trots att företaget har underskott. Regeringens uttalande i promemorian att en retroaktiv tillämpning inte är lämplig framstår som föga övertygande. Allt annat än en retroaktiv tillämpning är enligt FAR:s uppfattning inte acceptabel.

Det svenska näringslivet har på bara ett par månader drabbats av en nedgång och kris som saknar motstycke i svensk ekonomisk historia. Regeringen har under denna tid också lanserat en lång rad stödpaket i mångmiljardklassen för de svenska företagen för att lindra effekterna av den globala pandemin.

Att samtidigt låta vissa förlustföretag betala bolagsskatt på grund av en bristfällig och icke avsedd skattelagstiftning framstår som anmärkningsvärt. Sett mot denna bakgrund bör det vara självklart att låta den aktuella reformen få retroaktiv verkan från och med ikraftträdandet för den ursprungliga lagstiftningen, dvs. från och med den 1 januari 2019.

FAR anser att man här bör följa principen att det är staten och inte de skattskyldiga som får ta ansvaret för en bristfällig lagstiftning.

Den befintliga lagstiftningen innebär en beskattning av förlustföretagen som helt saknar stöd i de grundläggande motiven till koncernbidragsspärren och som endast helt kan åtgärdas genom att låta en ny lagstiftning få retroaktiv verkan.

Mot bakgrund av de anförda omständigheterna bör justerade regler ges retroaktiv verkan.

FAR



Markus Thaler
Ordförande i FAR:s Specialistgrupp för skatt