

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 Justerande bestämmelser avseende avdrag för koncernbidragsspärrade underskott m.m. (promemoria)

### Regelrådets ställningstagande

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

### Innehållet i förslaget

I remissen ingår förslag till ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Detta anges i sak innebära följande. Företag som enligt den s.k. koncernbidragsspärren helt eller delvis inte får dra av koncernbidragsspärrade underskott och som enligt avdragsbegränsningen för negativa räntenetton helt eller delvis inte får dra av ett negativt räntenetto, ska öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott. I förhållande till koncernbidragsspärren och avdragsbegränsningen för negativa räntenetton innebär förslaget om justerande bestämmelser därför ett efterföljande steg. För vissa situationer föreslås att en samtidig justering ska göras av avdragen för koncernbidragsspärrade underskott och av avdraget för negativt räntenetto. Detta gäller för fall när det ytterligare avdraget för koncernbidragsspärrade underskott hade lett till ett minskat avdragsunderlag för negativt räntenetto och i sin tur ett lägre avdrag för negativt räntenetto, om det ökade underskottsavdraget skulle ha fått dras av före avdragsbegränsningen för negativa räntenetton.

### Skälen för Regelrådets ställningstagande

#### Bakgrund och syfte med förslaget

I remissen anges följande. Förslagsställaren refererar till en hemställan från Svenskt Näringsliv i vilken det uppmärksammas att ändringen som genomfördes av koncernbidragsspärren den 1 januari 2019 kan leda till negativa skattekonsekvenser för företag som inte kan få fullt avdrag för sitt negativa räntenetto om företaget samtidigt har koncernbidragsspärrade underskott från tidigare år. Reglerna medför i en sådan situation att företaget inte kan utnyttja sitt koncernbidragsspärrade underskott mot den inte avdragsgilla delen av det negativa räntenettet. Dessa företag kan därmed tvingas betala skatt trots att de har underskott från tidigare år. Svenskt Näringsliv anför vidare följande. Enbart det förhållandet att det sker en sådan ägarförändring som avses i 40 kap. 10 eller 14 §§ IL medför att koncernbidragsspärren inträder. Det innebär att den särskilda beräkningen enligt kapitlets 18 § ska göras, vilken kan begränsa företagets rätt att utnyttja spärrade underskott. Detta gäller oavsett om underskottsföretaget tar emot koncernbidrag eller inte. Det räcker således med att ett underskottsföretag, eller ett moderföretag till underskottsföretaget, får det bestämmande inflytandet över ett annat företag, t.ex. genom att ett nytt dotterföretag bildas, för att koncernbidragsspärren ska inträda. Finns det då i koncernen ett eller flera underskottsföretag, vilket torde vara det normala, aktualiseras de här beskrivna negativa effekterna. Svenskt Näringsliv anger i hemställan att spärrens syfte inte är att

förhindra att underskottsföretagets egengenererade överskott ska kunna utnyttjas mot ett spärrat underskott, men att den effekten ändå kan uppstå till följd av dess nya lydelse. Det kan således konstateras att koncernbidragsspärren har fått en alltför restriktiv utformning och att en sådan utformning inte är motiverad med hänsyn till spärrans syfte anges det i hemställen.

Förslagsställaren anger att avsikten med koncernbidragsspärren inte är att förhindra att underskotts företag drar av tidigare års underskott mot eget överskott eller att förhindra att underskott kvittas mot koncernbidrag från företag som redan innan ägarförändringen ingick i samma koncern. Den ändrade lydelsen av koncernbidragsspärren andes dock kunna leda till situationer där spärren inte fungerar enligt sitt syfte. Detta beror på att den kan förhindra att underskotts företag får dra av koncernbidragsspärrade underskott i förhållande till egengenererade överskott. Mot ovanstående bakgrund anges det vara det motiverat att ändra reglerna.

Regelrådet finner redovisningen av bakgrund och syfte med förslaget godtagbar.

### **Alternativa lösningar och effekter av om ingen reglering kommer till stånd**

Det anges i konsekvensutredningen att om de justerande bestämmelserna inte genomförs kommer företag som har koncernbidragsspärrade underskott samtidigt som de har negativa räntenetton som inte får dras av till fullo, att kunna redovisa överskott trots att det principiellt rätta skattemässiga resultatet borde vara ett nollresultat eller ett lägre överskott. Svenskt Näringsliv presenterar i sin hemställan (som FAR<sup>1</sup> ansluter sig till) en alternativ lösning som innebär att en särskild beräkning av avdrag för koncernbidragsspärrade underskott endast ska göras om underskotts företaget faktiskt tar emot ett koncernbidrag från ett nytt företag i koncernen. Enligt förslagsställaren skulle det förslaget emellertid medföra att det behöver införas ett nytt system för att hantera underskott i underskotts företag under den tidsperiod koncernbidragsspärren ska gälla. Den alternativa lösningen skulle därmed påverka även företag som har koncernbidragsspärrade underskott, men som inte har negativa räntenetton eller negativa räntenetton som får dras av i sin helhet. Det förslag som lämnas i promemorian bedöms av förslagsställaren vara mer träffsäkert eftersom det endast berör företag som med dagens regler redovisar egengenererade överskott, trots att det finns inrullade underskott. På annan plats i promemorian<sup>2</sup> görs en något mer utförlig analys av alternativen att förändra turordningen i vilken olika avdrag får göras och av alternativet att koncernbidragsspärren skulle vara beroende av om vissa koncernbidrag tas emot (enligt förslaget från Svenskt Näringsliv).

Regelrådet gör följande bedömning. Alternativa lösningar har beskrivits på ett tydligt sätt och det är också tydligt vilka effekter det bedöms bli av om ingen reglering kommer till stånd.

Regelrådet finner redovisningen av alternativa lösningar och effekter om ingen reglering kommer till stånd godtagbar.

### **Förslagets överensstämmelse med EU-rätten**

Det finns ingen information om förslagets överensstämmelser med EU-rätten i konsekvensutredningen och inte heller såvitt Regelrådet kan se i remissen i övrigt.

Regelrådet gör följande bedömning. Om det är så att koppling till EU-rätten saknas ska detta anges explicit. Att ett ärende i sig inte motiveras av att EU-rätt ska genomföras utan är ett nationellt initiativ innebär inte per definition att det saknas koppling till EU-rätt och för att en konsekvensutredning ska

<sup>1</sup> FAR: Föreningen auktoriserade revisorer

<sup>2</sup> Se sidorna 19 – 22 i den remitterade promemorian.

vara fullständig bör det därför explicit anges att det inte finns någon koppling till EU-rätten, om detta är förslagsställarens bedömning.

Regelrådet finner redovisningen av förslagets överensstämmelse med EU-rätten bristfällig.

### **Särskild hänsyn till tidpunkt för ikraftträdande och behov av speciella informationsinsatser**

Det anges i remissen att lagändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2021 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020. När det gäller förslaget om justerande bestämmelser för företag med koncernbidragsspärrade underskott som inte får fullt avdrag för negativt räntenetto anger FAR i sin hemställan att det inte finns hinder mot att de nya bestämmelserna får tillämpas även retroaktivt. Förslagsställarens bedömning är att det inte är lämpligt att tillämpa de nya bestämmelserna retroaktivt. Lagändringen bör emellertid träda i kraft så snart som möjligt, vilket anges innebära att den bör träda i kraft den 1 januari 2021. Det föreslås att de nya bestämmelserna ska tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020. Det anges vidare att förslaget medför att Skatteverket behöver uppdatera informationsmaterial. Några särskilda informationsinsatser bedöms inte vara nödvändiga.

Regelrådet gör följande bedömning. Det framgår att förslagsställaren inte ser det som lämpligt att bestämmelserna får tillämpas retroaktivt men att de bör träda i kraft så snart som möjligt. Vad som ligger till grund för dessa ställningstaganden framgår emellertid inte. En större tydlighet hade varit önskvärd, inte minst mot bakgrund av att de berörda företagen borde vinna på ett så tidigt ikraftträdande som möjligt, såvitt Regelrådet kan förstå. Befintlig beskrivning kan emellertid anses tillräcklig. Beskrivningen av behovet av informationsinsatser hade också kunnat förbättras om det framgått varför det inte bedöms behövas några särskilda informationsinsatser utöver att informationsmaterial uppdateras. Även denna beskrivning är emellertid tillräcklig i befintligt skick.

Regelrådet finner redovisningen av särskild hänsyn till tidpunkt för ikraftträdande och behov av speciella informationsinsatser godtagbar.

### **Berörda företag utifrån antal, storlek och bransch**

I konsekvensutredningen anges att de justerande bestämmelserna enbart kommer att gälla för företag som på samma gång har koncernbidragsspärrade underskott och negativa räntenetton som inte får dras av i sin helhet. Eftersom den s.k. förenklingsregeln alltid tillåter avdrag för negativt räntenetto upp till fem miljoner kronor, är det företag vars negativa räntenetto överstiger detta belopp som berörs av de nya bestämmelserna. Även företag vars negativa räntenetto understiger samma belopp kan beröras av de nya bestämmelserna, om företaget ingår i intressegemenskap med andra företag och det samlade negativa räntenettet inom intressegemenskapen överstiger fem miljoner kronor. Antalet företag som redovisade ett koncernbidragsspärrat underskott inkomståret 2016 anges ha uppgått till 4 845. Av dessa anges att 364 företag inte hade fått fullt avdrag för negativt räntenetto, om nuvarande regler hade gällt. Antalet företag som direkt berörs av förslaget anges därmed kunna uppskattas till 364. Företag som har ett koncernbidragsspärrat underskott men inte får ränteavdraget begränsat behöver inte vidta några särskilda åtgärder på grund av de föreslagna reglerna.

Av de företag som direkt berörs omfattas 166 av förenklingsregeln, dvs. företagets ränteavdragsutrymme bestäms inte utifrån företagets EBITDA<sup>3</sup>. Dessa företag anges stå för cirka 8 procent av det totala nekade räntenettet hos berörda företag. I remissen specificeras detta ytterligare i en tabell med antal företag med spärrat underskott och nekat räntenetto<sup>4</sup>.

Det anges att de flesta företag som direkt berörs bedriver fastighetsverksamhet, där antalet uppgår till 181. De näst största grupperna utgörs av företag som bedriver verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik samt företag som bedriver finans- och försäkringsverksamhet, där antalet uppgår till 72 respektive 44 företag. Resterande 67 företag är fördelade över övriga branscher. Samtliga berörda företag ingår i en koncern. Det totala antalet berörda koncerner uppgår till 190. Av dessa koncerner har 45 en omsättning understigande 100 miljoner kronor, 71 har en omsättning på mellan 100 miljoner kronor och en miljard medan 74 koncerner har en omsättning överstigande en miljard kronor.

När det gäller storleken på berörda verksamheter anges att det finns enskilda företag som redovisar en omsättning som skulle klassificera dem som små. Samtliga företag ingår dock i koncerner som endast undantagsvis har en omsättning understigande 10 miljoner kr.

Regelrådet gör följande bedömning. Beskrivningen av berörda företag är förhållandevis tydlig. Om det hade varit möjligt att redovisa uppgifter från en senare tidpunkt än år 2016<sup>5</sup> skulle det ha kunnat förbättra redovisningen ytterligare. Befintlig beskrivning är emellertid tydlig och ger en bild av de berörda företagen i samtliga avseenden som efterfrågas.

Regelrådet finner redovisningen av de berörda företagen utifrån antal, storlek och bransch godtagbar.

## Påverkan på berörda företags kostnader, tidsåtgång och verksamhet

### *Administrativa kostnader*

I konsekvensutredningen anges att förslaget kommer att medföra administrativa kostnader för företagen. Kostnaderna består dels av initiala kostnader i samband med införandet av reglerna, dels löpande kostnader som uppstår vid tillämpningen av reglerna. De initiala kostnaderna består av kostnader för att sätta sig in i regelverket och göra bedömningar av i vilken grad de berör företaget samt skapa rutiner och system i de fall reglerna bedöms beröra företaget. De initiala kostnaderna minskar i takt med att företagen lär sig tillämpa reglerna, och betraktas därför som engångskostnader. De löpande kostnaderna anges i princip vara konstanta sett över tiden. När det gäller de initiala kostnaderna anges att de flesta stora koncerner, även med befintliga regler, har en komplicerad situation att hantera när det gäller beskattningen. Förslagsställaren anger att det därför är troligt att situationen inte blir särskilt mycket mer komplicerad med de föreslagna reglerna. Bedömningen anges också vara att det finns en kompetens och beredskap att hantera dessa regler hos de allra flesta koncerner som berörs. Storleken på de initiala kostnaderna anges troligen variera stort mellan olika företag. Det är därför inte meningsfullt att göra en uppskattning av den initiala kostnaden för ett genomsnittsföretag, men den bör inte uppgå till stora summor. När det gäller löpande kostnader

<sup>3</sup> I beskrivningen av gällande rätt anges följande. Den 1 januari 2019 trädde nya skatteregler för företagssektorn i kraft. De nya reglerna innebär bl.a. att det infördes en generell begränsning av ränteavdrag i bolagssektorn i form av en EBITDA-regel. Med det avses en regel som är baserad på resultatmättet EBITDA (Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization), som visar resultatet före finansiella poster, skatter samt avskrivningar.

<sup>4</sup> Se sid 47 – 49 för den beskrivning som refereras i detta avsnitt, inklusive tabeller.

<sup>5</sup> Det är inte helt tydligt utifrån redovisningen i konsekvensutredningen att alla uppgifter härrör från år 2016, men Regelrådet har antagit att så är fallet.

bedöms den tid det tar för själva beräkningen, som reglerna medför, och redovisningen av resultatet som beräkningen resulterar i, som högst begränsad. Tiden för detta bör kunna räknas i minuter. Det är dock troligt att själva beräkningen föregås av en analys som omfattar flera alternativa sätt att sammanväga en mängd olika sätt att hantera intäkter och kostnader i koncernen. Sådana sammanvägningar måste dock göras även med dagens regler. Det anges därför vara mycket svårt att bedöma hur mycket tid som tillkommer på grund av de föreslagna reglerna. En mycket grov uppskattning anges vara att den löpande tiden som tillkommer varierar mellan 1 timme och 10 timmar för berörda företag. Förslagsställarens bedömning är att en jurist eller kvalificerad ekonom utför de uppgifter som resulterar i de löpande kostnaderna. Den genomsnittliga månadslönen för en affärs- och företagsjurist uppgår enligt SCB:s statistik 2017 till 56 100 kronor. Enligt Tillväxtverket<sup>6</sup> ska den genomsnittliga månadslönen multipliceras med schablonvärdet 1,84 som inkluderar semesterersättning, arbetsgivaravgifter och en overheadkostnad. Om det antas att tiden för den löpande hanteringen varierar mellan 1 timme och 10 timmar för alla företag, motsvarar kostnaden mellan 1/160 och 1/16 månadslön. De löpande kostnaderna anges kunna beräknas till mellan 600 och 6500 kr<sup>7</sup>. Det totala antalet berörda koncerner beräknas uppgå till 190. Om de löpande kostnaderna fördelar sig jämnt mellan dessa koncerner kan totalkostnaden uppskattas till cirka 0,7 miljoner kronor<sup>8</sup>.

Regelrådet gör följande bedömning. Beskrivningen är, utifrån förutsättningarna i ärendet, tydlig. Det är värdefullt att förslagsställaren beskriver förutsättningarna för beräkningarna.

Regelrådet finner redovisningen av förslagets påverkan på administrativa kostnader godtagbar.

#### *Andra kostnader och verksamhet*

Det finns ingen beskrivning av förslagets påverkan på företagens andra kostnader. Det anges att förslaget medför en förbättring för företagen i den bemärkelsen att underskottsavdrag kan utnyttjas tidigare än vad som är möjligt med dagens regler. Det finns en utförlig beskrivning av förslagets offentligfinansiella effekter. Där anges att en effekt av förslaget är att skattebetalningar kommer att ske senare i tiden. I en beskrivning av förslagets effekter på den offentliga sektorns finansiella sparande anges att samlade underskott som spärras på grund av förvärv av koncernbolag motsvarar en bolagsskatt om 2,4 miljarder kr varje år<sup>9</sup>.

Regelrådet gör följande bedömning. Såvitt Regelrådet kan förstå kommer inbetalningen av skatt i sig bli oförändrad för företagen (förutsatt att de inte går i konkurs) men det finns en förändring i när skatteinbetalningen ska göras. Detta bör ha en positiv påverkan på företagens likviditet, eller i vart fall begränsa de negativa effekter som en ansträngd likviditet medför. Det hade varit värdefullt om dessa aspekter hade blivit tydligare belysta i konsekvensutredningen. Eftersom det likväl är möjligt att utläsa utifrån befintlig beskrivning är den befintliga beskrivningen tillräcklig. Att det anges ett bedömt totalbelopp för de underskott som enligt dagens regelverk är spärrade ger en uppfattning om storleksordningen på de skatter som slutligt kommer att erläggas, men vars betalning skjuts upp. Det ger också, såvitt Regelrådet kan förstå, en bild av att effekten för likviditeten hos berörda företag kan vara väsentlig.

<sup>6</sup> Förslagsställaren hänvisar till Tillväxtverkets beräkningsguide "Ekonomiska effekter av nya regler – Så beräknar du företagens kostnader"

<sup>7</sup>  $56\ 100 \times 1,84 / 160$  anges bli ungefär 600 kr.  $56\ 100 \times 1,84 / 16$  anges bli ungefär 6500 kr.

Detta överensstämmer även med Regelrådets beräkningar. Av oklar anledning anges även beloppet 28 500 kr i remisen.

<sup>8</sup> Beräknat som  $(600 + 6500)/2 * 190$  vilket anges bli ca 0,7 miljoner kr.

<sup>9</sup> I beräkningen anges emellertid att ett belopp om 0,4 miljoner kr ska dras av från detta från och med år 2 som förslaget ger effekt, vilket gör att den totala effekten för det offentligfinansiella sparandet blir lägre än 2,4 miljarder kr från och med det andra året. Detta beror på att spärran för underskott är tillfällig. Se vidare sid. 44-47 i remissen för hela analysen.

Regelrådet finner redovisningen av förslagets påverkan på företagens andra kostnader och verksamhet godtagbar.

### **Påverkan på konkurrensförhållandena för berörda företag**

I konsekvensutredningen anges att förslaget medför att det inte längre finns en olikformighet mellan företag som ingår i en koncern som förvärvat ett koncernbolag och andra företag. Förslaget bidrar därför till ökad konkurrensneutralitet.

Regelrådet finner redovisningen av förslagets påverkan på konkurrensförhållandena för berörda företag godtagbar.

### **Regleringens påverkan på företagen i andra avseenden**

Att förslaget medför en förbättring för företagen genom att underskottsavdrag kan utnyttjas tidigare anges av förslagsställaren bland övrig påverkan på företag.

Regelrådet ser vanligen påverkan på företagen i andra avseenden som en form av påverkan som inte direkt kan kvantifieras. Möjligheten att tillämpa de aktuella avdragen tidigare borde kunna ha en kvantifierbar effekt och Regelrådet har därför refererat den även under andra kostnader och verksamhet. Det väsentliga är i alla händelser att informationen finns.

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

### **Särskilda hänsyn till små företag vid reglernas utformning**

Som angetts ovan beskrivs det i konsekvensutredningen att när det gäller storleken på berörda verksamheter finns det enskilda företag som redovisar en omsättning som skulle klassificera dem som små men att samtliga företag ingår i koncerner. Förslagsställaren anser att bedömningen av om särskild hänsyn behöver tas till små företag därför bör göras på koncernnivå. Det anges endast undantagsvis vara fallet att de berörda koncernerna har en omsättning understigande 10 miljoner kronor. Förslagsställaren bedömer därför att förslaget uteslutande berör företag som tillhör stora eller medelstora koncerner och att särskild hänsyn inte behöver tas till små företag vid reglernas utformning.

Regelrådet gör följande bedömning. Det framgår tydligt vilka överväganden som förslagsställaren har gjort. Regelrådet kan inte heller finna något i underlaget eller i övrigt som talar mot förslagsställarens bedömning.

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

### **Sammantagen bedömning**

Konsekvensutredningen håller i flertalet avseenden tillräcklig kvalitet. De brister som finns när det gäller redovisning av förslagets överensstämmelse med EU-rätten är inte av sådan betydelse att det påverkar helhetsbedömningen.

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

Regelrådet noterar att den beskrivning som görs av befintliga bestämmelser och vilka effekter som olika förändringar skulle ge är utförlig och att det finns exempelberäkningar som förtydligar förslagsställarens resonemang. Likväl uppfattar Regelrådet framställningen som svår att förstå för den som inte är väl insatt i området. Regelrådet inser att det finns utmaningar förknippade med detta, men vill framhålla att om det är möjligt att göra framställningar av detta slag mer lättillgängliga skulle det vara värdefullt.

Stöd till regelgivare i konsekvensutredningsarbetet finns i [Tillväxtverkets handledning för konsekvensutredning](#).

Regelrådet behandlade ärendet vid sammanträde den 13 maj 2020.

I beslutet deltog Elisabeth Thand Ringqvist, ordförande, Hanna Björknäs, Yvonne von Friedrichs och Lennart Renbjer.

Ärendet föredrogs av Per Högström.



Elisabeth Thand Ringqvist  
Ordförande



Per Högström  
Föredragande