

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen

Remiss av promemorian Justerande bestämmelser avseende avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto

Fi2020/01338/S1

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker att förslagen genomförs. Skatteverket lämnar dock vissa synpunkter på förslagen samt förslag på tillägg, ändringar och förtydliganden.

Skatteverket anser att förslaget ökar komplexiteten i ett redan komplext system med ränteavdragsbegränsningsregler och koncernbidragsspärrade underskott, vilket kan göra det svårare för företagen att göra rätt. Skatteverket uppfattar att avsikten med den lösning som har valts för att åtgärda problemet med att ett företag som inte får fullt avdrag för sitt negativa räntenetto och därför redovisar ett överskott som företaget inte fullt ut kan dra av sitt koncernbidragsspärrade underskott mot, är att koncernbidragsspärren ska kunna tillämpas i enlighet med sitt syfte i de situationer då problemet uppstår samtidigt som det säkerställs att avdragsbegränsningsreglerna för negativa räntenetton kan tillämpas på avsett sätt.

Skatteverket anser att skäl finns för att förslagen genomförs och gör bedömningen att den föreslagna lösningen i huvudsak kommer att åtgärda problemet. Utformningen av bestämmelserna medför också att det endast är de företag som berörs av det beskrivna problemet som behöver tillämpa justeringsbestämmelserna. Skatteverket har dock uppmärksammat vissa speciella situationer då avsikten med den lösning som har valts bedöms inte fullt ut kunna uppfyllas. Detta gäller i vissa situationer då företag i en intressegemenskap tillämpar olika regler avseende avdragsbegränsningen för negativa räntenetton, varför Skatteverket lämnar vissa förslag på tillägg och förtydliganden.

Förslaget bedöms innebära att extra krav ställs på Skatteverket att utforma tydlig information och exempel samt att svara på frågor i enskilda fall för att hjälpa företagen att göra rätt. Det kan också leda till att utredningar avseende tidigare års underskott samt avdragsbegränsning för negativa räntenetton blir mer komplicerade och tar längre tid. Kostnaderna för detta uppskattas till en engångskostnad på 250 000 kr samt en årlig kostnad på 728 000 kr. Skatteverket bedömer att de ökade kostnaderna som förslaget medför rymms inom befintliga ekonomiska ramar.

2 Skatteverkets synpunkter

Skatteverket föreslår att

- en tredje strecksats införs i den föreslagna 40 kap. 19 d § IL och
- ett tredje stycke införs i den föreslagna 24 kap. 25 b § IL.

Bakgrunden till Skatteverkets förslag och Skatteverkets lagtextförslag framgår under avsnitt 2.2.2 - 2.2.4.

Skatteverket redogör också närmare för sina övriga synpunkter under avsnitten nedan.

2.1 Bakgrunden till förslaget, behovet av ändrade regler och hur ändringen bör genomföras (avsnitt 2.1 och 2.2 i promemorian)

I avsnitt 2.1 och 2.2 i promemorian redogörs för gällande rätt, hemställningar om lagändring från Svenskt Näringsliv och FAR, behovet av ändrade regler samt hur ändringen bör genomföras.

Skatteverket instämmer i att en förändring bör genomföras med avsikt att koncernbidragsspärren, när den tillämpas av företag som inte får fullt avdrag för sitt negativa räntenetto, ska fungera enligt sitt syfte. Förslaget innebär att ett ”tredje steg” ska tillämpas av företag som helt eller delvis inte får dra av koncernbidragsspärrat underskott enligt 40 kap. 18 – 19 §§ IL (i steg 1) och helt eller delvis inte får dra av ett negativt räntenetto enligt 24 kap. 24 § IL (i steg 2). Det tredje steget innebär att ett justerat (ökat) avdrag för koncernbidragsspärrat underskott får göras enligt en särskild beräkning samt, i vissa fall, att avdrag för negativt räntenetto ska justeras (minskas) enligt ytterligare beräkningar där ökningen av underskottsavdraget och minskningen av avdraget för negativt räntenetto ska förhålla sig till varandra på visst sätt.

Skatteverket anser att det ”tredje steget” ökar komplexiteten i ett redan komplext system med ränteavdragsbegränsningsregler och koncernbidragsspärrade underskott, vilket kan göra det svårare för företagen att göra rätt. Den föreslagna lagtexten är också svårläst, reglerna införs i två olika kapitel i inkomstskattelagen (IL) och lagtexten på båda ställena måste beaktas. Skatteverket bedömer dock att fördelarna med förslaget bl.a. är att koncernbidragsspärren bör kunna tillämpas i enlighet med sitt syfte (se dock förslag på tillägg under avsnitt 2.2.3), att bara de företag som berörs av det beskrivna problemet behöver tillämpa justeringsbestämmelserna och att justeringsbestämmelserna bör avhjälpa det beskrivna problemet (se dock förslag på tillägg under avsnitt 2.2.4) samtidigt som de bör säkerställa att avdragsreglerna för negativa räntenetton kan tillämpas på avsett sätt. Enligt Skatteverkets bedömning bör den mest komplicerade justering som förslaget innebär, d.v.s. beräkningen avseende minskat avdrag för negativt räntenetto, komma att tillämpas av endast ett fåtal företag per år. Orsaken till det är att den justeringen endast ska tillämpas i det fall företaget tar emot koncernbidrag som inte får räknas med i överskottet enligt 40 kap. 18 – 19 §§ IL och att den bestämmelsen i sig sannolikt gör att företagen avhåller sig från att lämna sådana koncernbidrag. Sammantaget anser Skatteverket att fördelarna med förslaget överväger nackdelarna och Skatteverket har inget annat alternativ till lösning på det beskrivna problemet.

Språklig synpunkt

På s. 11 sista stycket citeras en del av lagtexten som den är utformad i 24 kap. 25 § första stycket IL. Där står ”avdragsbegränsningen” men i lagtexten uttrycks det ”avdragsbegränsning”.

2.2 Tillämpningsområdet och utformningen av de justerande bestämmelserna (avsnitt 2.3 i promemorian)

2.2.1 De justerande bestämmelserna enligt förslaget

De justerande bestämmelserna ska enligt förslaget tillämpas som ett tredje steg (steg 3), efter att koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 – 19 §§ IL har tillämpats (steg 1) och efter att avdragsgillt negativt räntenetto enligt 24 kap. 24 § första stycket IL (s.k. EBITDA-regeln) alternativt enligt 24 kap. 24 § andra stycket IL (s.k. förenklingsregeln) har bestämts (steg 2). Förutsättningarna för att ett företag alls ska gå vidare till steg 3 framgår av föreslagna 40 kap. 19 a § IL.

Det tredje steget kan i sig delas upp i två steg, fortsättningsvis betecknat steg 3a och 3b, där steg 3a innebär ett justerat (ökat) avdrag för koncernbidragsspärtrat underskott och 3b innebär ett justerat (minskat) avdrag för ett negativt räntenetto jämfört med vad som beräknats enligt steg 1 och 2. De allra flesta som omfattas av steg 3 kan antas komma att tillämpa endast steg 3a, vilket innebär föreslagna 40 kap. 19 a, 19 b och 19 d §§ IL. Det beror på att en förutsättning för att också en justering (minskning) av avdrag för negativt räntenetto (steg 3b) ska göras är att företaget tar emot koncernbidrag som inte ska räknas med i överskottet beräknat enligt 40 kap. 18 och 19 §§ IL, vilket bedöms vara ovanligt (se även avsnitt 2.1 ovan). Förutsättningarna för att även steg 3b ska tillämpas framgår av föreslagna 24 kap. 25 a § IL, och det innebär att föreslagna 40 kap. 19 a, 19 c och 19 d §§ IL samt 24 kap. 25 a och 25 b §§ IL ska tillämpas.

Som Skatteverket ser det så följer de föreslagna tillkommande beräkningarna som behöver göras i steg 3 a samma teknik och grundtanke som beräkningarna av beskattningsårets överskott enligt 40 kap. 18 och 19 §§, vilket bör underlätta förståelsen och tillämpningen av bestämmelserna. Beräkningarna som krävs om även avdraget för negativt räntenetto ska justeras utgår också från samma grundtanke som beräkningen av avdragsunderlaget enligt EBITDA-regeln men där krävs ett extra moment (40 kap. 19 c § IL tillsammans med 24 kap. 25 b § IL) för att avgöra fördelningen mellan justeringarna vilket, enligt Skatteverket, inte är helt enkelt att läsa ut av lagtextens utformning. Skatteverket gör dock bedömningen att lagtexten fungerar och har inget alternativt förslag (se dock nedan om förslag på tillägg)

Skatteverket gör bedömningen att utformningen av de justerande bestämmelserna i de flesta situationer medför den avsedda effekten samtidigt som justeringarna inte går utöver vad som krävs för att neutralisera den beskattningseffekt som kan uppkomma då ett icke avdragsgillt negativt räntenetto skapar ett överskott samtidigt som det finns koncernbidragsspärtrat underskott som enligt lydelsen i 40 kap. 18-19 §§ IL inte kan dras av mot det överskottet. Exempelen i promemorians avsnitt 2.3.3 och 2.3.4 visar på detta.

Samtliga exempel bygger dock på förutsättningarna att företaget ifråga tillämpar EBITDA-regeln och att alla företag som företaget ingår i intressegemenskap med tillämpar EBITDA-regeln. Slutsatsen som kan dras m.h.t. detta är, enligt Skatteverket, att för ett företag som inte ingår i en intressegemenskap och tillämpar EBITDA-regeln samt för ett företag som

ingår i en intressegemenskap där samtliga tillämpar EBITDA-regeln fungerar de föreslagna justerande bestämmelserna på avsett sätt. Skatteverket bedömer att detsamma gäller för ett företag som tillämpar förenklingsregeln och har ett negativt räntenetto som överstiger beloppsgränsen där det icke avdragsgilla negativa räntenettet skapar ett överskott samtidigt som det finns koncernbidragsspärrat underskott som enligt lydelsen i 40 kap. 18-19 §§ IL inte kan dras av mot det överskottet. Detsamma gäller för företag i en intressegemenskap där samtliga företag tillämpar förenklingsregeln och det sammanlagda avdraget för negativa räntenetton inte får överstiga 5 miljoner kronor.

2.2.2 Olika regler tillämpas av företag inom samma intressegemenskap

Att ett företag i en intressegemenskap tillämpar förenklingsregeln hindrar inte att ett annat företag i gemenskapen beräknar sitt avdragsutrymme och gör avdrag för ett negativt räntenetto enligt EBITDA-regeln. Huvudsaken är att de sammanlagda avdragen för negativa räntenetton i intressegemenskapen inte överstiger beloppsgränsen 5 miljoner kronor (24 kap. 24 § andra stycket andra meningen IL), om något av företagen ska få tillämpa förenklingsregeln (prop. 2017/18:245 s. 127).

Promemorian behandlar inte hur de föreslagna justerande bestämmelserna fungerar i en situation där företag inom en intressegemenskap tillämpar olika regler och effekter som kan uppkomma p.g.a. det samt hur det kan påverka behovet av justerande bestämmelser och hur dessa bör utformas. Inte heller behandlas om föreslagna bestämmelser innebär att grunderna för befintliga regler upprätthålls fullt ut och om det som uttalas i förarbetena, då ändringen av 40 kap. 18 - 19 §§ IL genomfördes, om att säkerställa att avdrag för koncernbidragsspärrat underskott i framtiden inte skulle kunna göras med större belopp än vid tillämpning av koncernbidragsspärren enligt dåvarande regler (prop. 2017/18:245 s. 116) uppfylls.

Skatteverket har identifierat en situation där behovet av justerat (ökat) avdrag för koncernbidragsspärrat underskott synes vara mindre än de föreslagna bestämmelserna medför, såsom Skatteverket uppfattar förslaget, alternativt inget alls. Det avser en situation då det inte uppstår ett "överskott att beskatta" alternativt uppstår ett överskott som är mindre än det justerade (ökade) avdrag för koncernbidragsspärrat underskott som föreslagna bestämmelser synes medge. Det kan också uppstå en situation där föreslagna bestämmelser enligt lydelsen, som Skatteverket förstår den, innebär att avdrag för ett negativt räntenetto ska justeras (minskas) trots att ett för högt avdrag inte kommer att göras enligt 24 kap. 24 § IL. Båda dessa identifierade situationer uppstår då olika regler avseende avdragsbegränsningen för negativa räntenetton tillämpas inom en intressegemenskap.

När det gäller ett justerat (ökat) avdrag för koncernbidragsspärrat underskott så uppstår den situation som Skatteverket har identifierat då olika regler för avdragsbegränsningen för negativa räntenetton tillämpas inom en intressegemenskap och mer precist i de fall det företag som tillämpar EBITDA-regeln inte kan dra av så stort belopp av sitt negativa räntenetto som avdragsutrymmet tillåter p.g.a. att avdragsbeloppet begränsas av förenklingsregeln i 24 kap. 24 § andra stycket andra meningen IL och företaget drar av kvarstående negativt räntenetto. Skatteverket utgår från att företaget som tillämpar EBITDA-regeln kan göra avdrag för kvarstående negativt räntenetto upp till årets avdragsutrymme om avdraget begränsas till ett mindre belopp p.g.a. att intressegemenskapen högst får dra av negativa räntenetton med 5 miljoner kronor enligt förenklingsregeln (jfr. prop. 2017/18:245 s. 127). Detta motsägs inte av lagtextens lydelse i 24 kap. 26 § första

stycket IL, utan följer snarast av lydelsen i dess andra led att avdrag får göras med belopp som motsvarar avdragsutrymmet minskat med avdrag för negativt räntenetto enligt 24 §, d.v.s. som Skatteverket förstår avdrag med beaktande av hela 24 §.

I en situation där ett företag har ett avdragsutrymme på 2 miljoner kronor enligt EBITDA-regeln men där avdragsrätten begränsas till 1 miljon kronor p.g.a. att intressegemenskapen högst får dra av negativa räntenetton med 5 miljoner kronor och andra företag inom intressegemenskapen drar av negativa räntenetton med 4 miljoner kronor, kan företaget därmed dra av kvarstående negativt räntenetto med (högst) 1 miljon kronor.

Skatteverket utgår, som framgår ovan, från att avdrag för kvarstående negativt räntenetto kan göras i en sådan situation som beskrivits. Promemorian innehåller inget sådant exempel där avdrag för kvarstående negativt räntenetto är aktuellt. Uttalanden på s. 24 och s. 54 antyder att kvarstående negativt räntenetto inte kan dras av i en situation där justeringar enligt förslaget aktualiseras. Möjligen har ett sådant avdrag inte ansetts vara ett problem, alternativt har den möjligheten bortsetts ifrån.

Skatteverket behandlar i avsnitt 2.2.3 situationen när avdrag för kvarstående negativt räntenetto kan göras vilket innebär att det inte uppstår ett "överskott att beskatta" alternativt uppstår ett överskott som är mindre än det justerade (ökade) avdrag för koncernbidragsspärrat underskott som föreslagna bestämmelser synes medge och förslag på tillägg i 40 kap. 19 d § IL för beräkningen av överskottet som ligger till grund för de justeringar som ska göras. I avsnitt 2.2.4 behandlas situationen när avdrag för ett negativt räntenetto inte kan sägas ha blivit för stort i förhållande till beräkningen enligt föreslagna 24 kap. 25 b § andra stycket IL och förslag på tillägg i form av ett tredje stycke i 24 kap. 25 b § IL.

2.2.3 När avdrag för kvarstående negativt räntenetto kan göras, effekter av det och förslag på tillägg i 40 kap. 19 d § IL

Exempel där avdrag för kvarstående negativt räntenetto kan göras

Ett företag, AB, har ett negativt räntenetto på 3 miljoner kronor och tillämpar EBITDA-regeln. AB redovisar ett överskott på 5 miljoner kronor före avdrag för tidigare års underskott och före avdragsbegränsning för negativt räntenetto och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto. I överskottet på 5 miljoner kronor ingår att värdeminskingsavdrag har gjorts med 9 miljoner kronor och avdrag för det negativa räntenettet har gjorts i sin helhet. AB har tidigare års underskott med 11 miljoner kronor, hela är koncernbidragsspärrat, och kvarstående negativt räntenetto med 7 miljoner kronor (uppstått under de tre senaste åren).

Steg 1: Överskottet enligt 40 kap. 18 -19 §§ IL uppgår till 5 miljoner kronor, varför avdrag för koncernbidragsspärrat underskottet ska göras med 5 miljoner kronor.

Steg 2: Avdragsunderlaget uppgår till 12 miljoner kronor ($5 - 5 + 9 + 3 = 12$). Avdragsutrymmet uppgår till 3,6 miljoner kronor ($12 * 30\%$). Hela det negativa räntenettet på 3 miljoner kronor ska därmed dras av vid tillämpning av EBITDA-regeln.

AB ingår dock i en intressegemenskap med andra företag som alla tillämpar förenklingsregeln och gör avdrag för sina negativa räntenetton på sammanlagt 4 miljoner kronor. Det innebär att AB inte kan göra avdrag för negativt räntenetto med mer än 1 miljon kronor (24 kap. 24 § andra stycket andra meningen IL) trots att AB tillämpar

EBITDA-regeln. De resterande 2 miljoner kronorna får enligt Skatteverkets bedömning inte sparas som kvarstående negativt räntenetto enligt 24 kap. 26 § IL utan faller bort. Icke avdragsgillt negativt räntenetto uppgår således till 2 miljoner kronor.

Ovanstående innebär att AB har ett ”outnyttjat avdragsutrymme” på 2,6 miljoner kronor (3,6 – 1) varför AB yrkar avdrag för kvarstående negativt räntenetto med 2,6 miljoner kronor.

Om skattemässigt resultat beräknas här uppgår det till ett underskott på 0,6 miljoner kronor (5 – 5 + 2 – 2,6) och koncernbidragsspärrat underskott kvarstår med 6 miljoner kronor. Om avdrag för kvarstående negativt räntenetto inte skulle få eller kunna göras så skulle ett överskott på 2 miljoner kronor uppstå, men som framgår så innebär möjligheten till avdrag för kvarstående negativt räntenetto att överskottet kan ”kvittas bort”.

Steg 3: AB har inte fått avdrag för koncernbidragsspärrat underskott med 6 miljoner kronor och har inte fått avdrag för ett negativt räntenetto med 2 miljoner kronor enligt 24 kap. 24 § IL varför förutsättningarna enligt förslaget 40 kap. 19 a § IL är uppfyllda. Förutsättningen för att göra ett justerat (ökat) avdrag för koncernbidragsspärrat underskott är således uppfyllt trots att företaget inte sammantaget har ett skattemässigt överskott innan justeringen.

Överskott enligt 19 d § uppgår till 2 miljoner kronor (5 – 5 + 2). Det innebär att justerat (ökat) avdrag för koncernbidragsspärrat underskott får göras med 2 miljoner kronor.

Skattemässigt resultat beräknas till ett underskott på 2,6 miljoner kronor (5 – 5 – 2 + 2 – 2,6 = - 2,6) och koncernbidragsspärrat underskott kvarstår nu med 4 miljoner kronor istället för efter steg 2 med 6 miljoner kronor.

lakttagelser som kan göras av exemplet

Om beräkningen av det skattemässiga resultatet efter steg 2 ovan jämförs med resultatet efter justeringen i steg 3 så är skillnaden att ett extra avdrag för koncernbidragsspärrat underskott har fått göras med 2 miljoner kronor och det har inneburit att ett nytt (ospärrat) underskott, som är 2 miljoner kronor större, än efter steg 2 har uppkommit. Innebörden av det kan sägas vara att möjligheten till extra avdrag för koncernbidragsspärrat underskott ger upphov till, eller möjligen att koncernbidragsspärrat underskott ”omvandlas” till, ett ospärrat underskott som följande år fritt kan dras av mot koncernbidrag från företag som inte ingick i samma koncern som företaget innan ägarförändringen.

Befintliga bestämmelser i förhållande till föreslagna justerande bestämmelser och förslag till lösning

Ändringen av koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL innebär att den särskilda beräkningen av beskattningsårets överskott enligt bestämmelsen (vilket utgör den beloppsmässiga gränsen för hur stort avdrag ett underskotts företag får göra för koncernbidragsspärrat underskott) ska göras som om företaget gör avdrag för innevarande års negativa räntenetto i sin helhet och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto. Orsaken till detta är den turordning som behövs och som beskrivs i förarbetena (prop. 2017/18:245 s. 114 - 117). Turordningen avseende avdrag för kvarstående negativt räntenetto beskrivs vad Skatteverket kan se inte uttryckligen, men framstår som logisk eftersom ett sådant avdrag inte kan bestämmas, varken om det finns möjlighet till avdrag eller till belopp, förrän avdragsutrymmet har beräknats.

När det justerande avdraget för koncernbidragsspärrat underskott ska bestämmas enligt förslaget till 40 kap. 19 d § IL ska beskattningsårets överskott beräknas på det sätt som anges i 18 och 19 §§, dock med de skillnaderna att beräkningen ska göras efter avdrag för koncernbidragsspärrat underskott som får dras av enligt 18 § och efter avdrag för ett negativt räntenetto som får dras av enligt 24 kap. 24 §. Avdrag för kvarstående negativt räntenetto sägs inget om i 19 d §, vilket enligt Skatteverket bör innebära att beräkningen även i detta skede ska göras före avdrag för kvarstående negativt räntenetto. Det kan förstås att detta bygger på den i promemorian uttalade förutsättningen att avdrag inte kan göras för kvarstående negativt räntenetto i en situation när behov av justering finns, se ovan, varför sådant avdrag då inte heller behöver beaktas.

Som ovan framgår förutsätter Skatteverket att avdrag för kvarstående negativt räntenetto kan göras i vissa fall när företag i en intressegemenskap tillämpar olika regler för hur stort avdrag för negativa räntenetton företagen kan göra. Ett sådant avdrag för kvarstående negativt räntenetto kan, rent praktiskt, bestämmas till sitt belopp innan de föreslagna justerande bestämmelserna tillämpas. Skatteverket utgår också ifrån att ett företag som har möjlighet att göra avdrag för kvarstående negativt räntenetto kommer att göra det så snart avdragsmöjlighet finns, särskilt eftersom avdragsrätten är tidsbegränsad.

Koncernbidragsspärren beskrivs närmare på s. 14 – 15 i promemorian. Utgångspunkten innan 40 kap. 18 § IL ändrades var att beskattningsårets överskott utgjorde det beräknade överskottet beaktat samtliga skattepliktiga intäkter och avdragsgilla kostnader förutom avdragen för underskott och koncernbidrag från företag som inte ingick i samma koncern som företaget före den ägarförändring som gjorde att koncernbidragsspärren inträdde. Mot bakgrund av att avsikten bakom förslaget om justerande bestämmelser är att koncernbidragsspärren ska fungera enligt sitt syfte förutsätter Skatteverket att det också innefattar att de justerande bestämmelserna inte medger ett större avdrag än som krävs för att täcka/motsvara det skattemässiga överskott som uppkommit p.g.a. att fullt avdrag inte erhållits för ett negativt räntenetto. Som ovan nämnts värnade också lagstiftaren då bestämmelsen ändrades om att avdrag för koncernbidragsspärrat underskott inte skulle kunna göras med ett större belopp än med de bestämmelser som gällde tidigare (prop. 2017/18:245 s. 116). Skatteverket menar att om hänsyn inte tas till ett avdrag för kvarstående negativt räntenetto som kunnat göras i en situation som ovan beskrivits så kommer avdrag för koncernbidragsspärrat underskott att kunna göras med ett större belopp än innan lagändringen, i exemplet med 2 miljoner kronor. Detta kan också innebära att det extra avdraget för koncernbidragsspärrat underskott i praktiken ger upphov, ”omvandlas”, till ett nytt ospärrat underskott som nästföljande år fritt kan dras av mot koncernbidrag från företag som inte ingick i samma koncern som företaget innan ägarförändringen. Skatteverket anser mot bakgrund av detta att beräkningen av överskottet enligt 40 kap. 19 d § IL ska göras också efter avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 24 kap. 26 § IL. Tillämpat på exemplet ovan skulle då beräkningen enligt 19 d § uppgå till ett underskott på 0,6 miljoner kronor ($5 - 5 + 2 - 2,6$), vilket innebär att något extra avdrag för koncernbidragsspärrat underskott inte får göras. Det skattemässiga resultatet uppgår därmed också till ett underskott på 0,6 miljoner kronor och koncernbidragsspärrat underskott kvarstår med 6 miljoner kronor. Skatteverket föreslår därför att ett tillägg görs med en tredje strecksats i 19 d § så att överskottet ska beräknas efter avdrag för kvarstående negativt räntenetto.

Mot att en tredje strecksats läggs till i 19 d § kan förstås invändas att det sannolikt är i få fall denna situation skulle uppstå, att regeln blir mer komplicerad och att avdrag för kvarstående negativt räntenetto bara kan göras då avdragsrätten för innevarande års negativa räntenetto med motsvarande belopp faller bort. Det skulle tala för att ett sådant för stort justerat avdrag för koncernbidragsspärtrat underskott som leder till en ”omvandling” av underskottet till nytt (ospärtrat) underskott skulle kunna bedömas som acceptabelt.

Skatteverket anser dock att systematiska skäl liksom syftet bakom koncernbidragsspärren talar för att hänsyn ska tas till ett avdrag för kvarstående negativt räntenetto när överskottet enligt 40 kap. 19 d § IL beräknas. Skatteverket anser också att det tillägget inte på något avgörande sätt gör att bestämmelsen blir mer komplicerad, om ett avdrag kan göras och yrkas bör i det här skedet av beräkningarna vara känt för företaget. Det föreslagna tillägget skulle säkerställa att reglerna inte leder till att avdrag för koncernbidragsspärtrat underskott kan göras med större belopp än vid tillämpning av koncernbidragsspärren innan 40 kap. 18 § IL ändrades, då samtliga skattepliktiga intäkter och avdragsgilla kostnader förutom avdragen för underskott och mottaget koncernbidrag som inte får räknas med fortsatt kommer att beaktas. Samtidigt säkerställs att avsikten med de justerande bestämmelserna uppfylls då ett justerat (ökat) avdrag för koncernbidragsspärtrat underskott medges med ett tillräckligt stort belopp för att kompensera det skattemässiga överskott som faktiskt uppstår p.g.a. att ett negativt räntenetto helt eller delvis inte får dras av till den del inkomstökningen inte kompenseras genom ett avdrag för kvarstående negativt räntenetto.

Skatteverket gör bedömningen att ett tillägg av en tredje strecksats i 19 d § fungerar även då avdrag för negativt räntenetto ska justeras enligt föreslagna 24 kap. 25 a och b §§ IL. Beräknat överskott enligt 19 d § tillämpas i sådant fall för att bestämma i vilken mån avdrag för ett negativt räntenetto ska justeras enligt föreslagna 24 kap. 25 b § IL i förhållande till extra avdrag för koncernbidragsspärtrat underskott där den beloppsmässiga gränsen utgörs av överskottet beräknat enligt 19 d §.

Skatteverkets förslag till tillägg i 40 kap. 19 d § IL

Skatteverket föreslår att en *tredje strecksats* införs i föreslagna 40 kap. 19 d § IL enligt följande lydelse.

Vid tillämpning av 19 b eller 19 c § ska beskattningsårets överskott beräknas på det sätt som anges i 18 och 19 §§. Beräkningen ska dock göras

- efter avdrag för koncernbidragsspärtrat underskott som får dras av enligt 18 §,
- efter avdrag för ett negativt räntenetto som får dras av enligt 24 kap. 24 §, och
- efter avdrag för kvarstående negativt räntenetto som får dras av enligt 24 kap. 26 § IL.

2.2.4 När avdrag för ett negativt räntenetto inte kan sägas ha blivit för stort i förhållande till beräkningen enligt föreslagna 24 kap. 25 b § andra stycket IL och förslag på ett tredje stycke i 25 b §

Exempel där avdrag för ett negativt räntenetto begränsas p.g.a. 24 kap. 24 § andra stycket andra meningen IL med mer än som följer av beräkningen enligt föreslagna 25 b § andra stycket

Ett företag, AB, har ett negativt räntenetto på 4 miljoner kronor och tillämpar EBITDA-regeln. AB redovisar ett överskott på 10 miljoner kronor före avdrag för tidigare års underskott och före avdragsbegränsning för negativt räntenetto och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto. I överskottet på 10 miljoner kronor ingår koncernbidrag med 5 miljoner kronor från ett företag i intressegemenskap med AB som inte ingick i samma koncern som företaget före den ägarförändring som gjorde att koncernbidragsspärren inträdde samt att värdeminskingsavdrag har gjorts med 3 miljoner kronor och avdrag för det negativa räntenettet har gjorts i sin helhet. AB har tidigare års underskott med 11 miljoner kronor, hela är koncernbidragsspärtrat.

Steg 1: Överskottet enligt 40 kap. 18 -19 §§ IL uppgår till 5 miljoner kronor ($10 - 5$), varför avdrag ska göras för koncernbidragsspärtrat underskott med 5 miljoner kronor.

Steg 2: Avdragsunderlaget uppgår till 12 miljoner kronor ($10 - 5 + 3 + 4$). Avdragsutrymmet beräknas till 3,6 miljoner kronor ($12 * 30\%$). Det negativa räntenettet överstiger avdragsutrymmet med 0,4 miljoner kronor ($4 - 3,6$) varför detta får sparas som kvarstående negativt räntenetto.

AB ingår dock i en intressegemenskap med andra företag som alla tillämpar förenklingsregeln och gör avdrag för sina negativa räntenetton på sammanlagt 4 miljoner kronor. Det innebär att AB inte kan göra avdrag för negativt räntenetto med mer än 1 miljon kronor (24 kap. 24 § andra stycket andra meningen IL) trots att AB tillämpar EBITDA-regeln. De resterande 2,6 miljoner kronorna upp till avdragsutrymmet (3,6) får enligt Skatteverkets bedömning inte sparas som kvarstående negativt räntenetto enligt 24 kap. 26 § IL utan faller bort. Sammanlagt får AB inte dra av sitt negativa räntenetto med 3 miljoner kronor.

Om skattemässigt resultat beräknas här uppgår det till ett överskott på 8 miljoner kronor ($10 - 5 + 3$). Överskottet motsvarar beloppsmässigt mottaget koncernbidrag på 5 miljoner kronor och ej avdragsgillt negativt räntenetto med 3 miljoner. Koncernbidragsspärtrat underskott kvarstår med 6 miljoner kronor och 0,4 miljoner kronor blir kvarstående negativt räntenetto.

Steg 3: AB har inte fått avdrag för koncernbidragsspärtrat underskott med 6 miljoner kronor och har inte fått avdrag för sitt negativa räntenetto med 3 miljoner kronor enligt 24 kap. 24 § IL varför förutsättningarna enligt förslagens 40 kap. 19 a § IL är uppfyllda.

AB har endast delvis fått dra av sitt negativa räntenetto enligt 24 kap. 24 § första stycket IL (0,4 miljoner överstiger avdragsutrymmet på 3,6 miljoner kronor) och tar emot koncernbidrag som inte ska räknas med i ett överskott beräknat enligt 40 kap. 18 och 19 §§ IL (5 miljoner) varför också förutsättningarna i förslagens 24 kap. 25 a § IL är uppfyllda.

Företaget ska därför öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott i enlighet med 19 c §, och minska avdraget för negativt räntenetto med tillämpning av föreslagna 24 kap. 25 b § IL, med hänsyn till överskottet beräknat enligt 19 d §.

Överskott enligt 19 d § uppgår till 3 miljoner kronor ($10 - 5 - 5 + 3$).

Maximalt extra underskottsavdrag uppgår till (avrundat) 4,3 miljoner kronor ($3 / 0,7 = 4,2857$). Dock ska prövning göras enligt följande beräkning om avdraget för negativt räntenetto ska justeras: $10 - 5 - 4,3 = 0,7$, dvs. hela det möjliga extra avdraget för koncernbidragsspärrat underskott skulle ha minskat avdragsunderlaget varför justering av ränteavdraget enligt den föreslagna 25 b § ska göras med 30 % av det ökade underskottsavdraget på 4,3 miljoner kronor, dvs. 1,3 miljoner kronor (avrundat). Sammantaget uppgår justeringarna då inte till mer än överskottet enligt 40 kap. 19 d § IL ($4,3 - 1,3 = 3$).

lakttagelser som kan göras av exemplet och förslag till lösning

Av exemplet framgår att justering (minskning) av avdraget för negativt räntenetto ska göras med 1,3 miljoner kronor, så som Skatteverket tolkat förslaget till justerande bestämmelser. Här bör dock noteras att AB p.g.a. 24 kap. 24 § andra stycket andra meningen IL inte kan göra avdrag med mer än 1 miljon kronor eftersom andra företag inom intressegemenskapen tillämpar förenklingsregeln och gör avdrag för 4 miljoner kronor. En justering med 1,3 miljoner skulle för AB således vara större än innevarande års faktiska avdrag för negativt räntenetto. Orsaken till att denna effekt kan uppstå är, enligt Skatteverkets tolkning, att förslaget till 25 b § inte beaktar att företag i en intressegemenskap kan tillämpa olika regler, se avsnitt 2.2.2 ovan, och att ett företag som tillämpar EBITDA-regeln inte alltid i praktiken kan dra av ett så stort belopp som avdragsutrymmet medger p.g.a. förenklingsregeln i 24 kap. 24 § andra stycket andra meningen IL.

I exemplet uppgår avdragsutrymmet till 3,6 miljoner kronor men faktiskt avdrag för innevarande års negativa räntenetto uppgår till 1 miljon kronor (mellanskillnad 2,6 miljoner kronor). Sammantaget kan det sägas innebära att med utgångspunkt i avdragsutrymmet, 3,6 miljoner kronor, så har AB inte gjort ett för stort avdrag med 1,3 miljoner kronor när det faktiska avdraget uppgår till 1 miljon kronor. Någon justering av AB:s avdrag för negativt räntenetto borde därför inte behöva göras i den aktuella situationen. Skatteverket uppfattar dock att den föreslagna lagtexten inte tar hänsyn till vilket faktiskt avdrag som görs i en sådan situation, utan att lagtexten innebär att en justering av avdraget för negativt räntenetto ska göras.

Avsikten med beräkningen som ska göras enligt förslaget till 24 kap. 25 b § IL, som Skatteverket förstår den, är att en justering av avdraget för negativt räntenetto ska göras bara till den del det justerade (ökade) avdraget för koncernbidragsspärrat underskott, om det hade fått göras före avdragsbegränsningen, skulle ha minskat ett beräknat avdragsunderlag och därför minskat avdragsutrymmet och i praktiken det faktiska avdraget för negativt räntenetto. För att tydliggöra att en justering (minskning) av avdraget för negativt räntenetto bara ska göras i den mån det faktiska avdraget beloppsmässigt är större än avdragsutrymmet minskat med det justerade avdraget föreslår Skatteverket att ett tillägg görs som ett tredje stycke i 25 b § med den innebörden.

I exemplet skulle då ingen justering av avdraget för negativt räntenetto göras ($1 < 3,6 - 1,3$) vilket skulle innebära att justerat (ökat) avdrag för koncernbidragsspärrat underskott ska

göras med maximalt överskottet enligt 19 d §, dvs. med 3 miljoner kronor. Skattemässigt resultat skulle då beräknas till 5 miljoner kronor ($10 - 5 - 3 + 3$) vilket beloppsmässigt motsvarar koncernbidraget. Koncernbidragsspärrat underskott kvarstår nu med 3 istället för efter steg 2 med 6.

Mot att ett tillägg görs som ett tredje stycke i 25 b § kan förstås invändas att det sannolikt är i få fall som denna situation skulle uppstå och att regeln blir mer komplicerad och svårtillämpad.

Skatteverket uppfattar promemorian som att avsikten är att de justerande bestämmelserna som möjliggör utökad underskottsavdrag ska vara i linje med EBITDA-regeln (s. 27) varför en samtida justering av avdraget för negativt räntenetto bör ske i den mån det utökade underskottsavdraget hade minskat avdragsunderlaget och i förlängningen avdragsutrymmet och det faktiska avdraget. Som Skatteverket förstår promemorian bör således en grundläggande förutsättning för att justera avdraget för negativt räntenetto vara att sådant avdrag har gjorts med ett för stort belopp. Så länge avsikten bakom de justerande bestämmelserna är som ovan anser Skatteverket att det också måste säkerställas att en justering (minskning) inte görs till ett företags nackdel med ett för stort belopp i förhållande till faktiskt avdrag för ett negativt räntenetto samt att bestämmelsen blir tydlig och går att tillämpa i alla situationer.

Skatteverkets förslag till tillägg i ett tredje stycke till 24 kap. 25 b § IL

Skatteverket föreslår att ett *tredje stycke* införs i föreslagna 24 kap. 25 b § IL enligt följande lydelse.

Minskningen av avdraget för negativt räntenetto enligt första stycket ska dock högst göras med det belopp som avdraget enligt 24 § med tillägg för den minskning av avdraget som följer av första och andra stycket överstiger avdragsutrymmet enligt 24 § första stycket.

2.3 Ikraftträdande (avsnitt 3 och avsnitt 5 i promemorian)

Lagändringen föreslås träda ikraft den 1 januari 2021 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020. Skatteverket har ingen synpunkt om detta.

Skatteverket kan dock konstatera följande. Om lagstiftningen träder i kraft den 1 januari 2021 och tillämpas på räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2020, kan de företag med räkenskapsår som påbörjats under perioden 2019-2020, och som under perioden inte får fullt avdrag för sitt negativa räntenetto och samtidigt har koncernbidragsspärrade underskott från tidigare år som inte får dras av mot överskott som beror på det nekade avdraget, fortfarande komma att få beskattningskonsekvenser. Effekten blir i de fallen att koncernbidragsspärren under mellantiden inte kommer att fungera i enlighet med sitt syfte, utan i praktiken ha en vidare tillämpning. Detta gäller oavsett om det är den s.k. förenklingsregeln eller den s.k. EBITDA-regeln som tillämpas och begränsar avdragsrätten för ett negativt räntenetto.

I avsnitt 5 på s. 59 under rubriken Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser står på första raden den 1 januari 2020 men som förslaget får förstås, och som framgår på s. 9, bör det stå den 1 januari 2021.

2.4 Konsekvensanalys (exklusive konsekvenser för Skatteverket)

Skatteverket uppfattar att konsekvensanalysen i det stora hela är korrekt och att sättet att räkna är förenligt med beräkningskonventionerna.

Skatteverket vill dock uppmärksamma att ett belopp på s. 50 första stycket bör ha blivit felaktigt angivet till 25 800 kr när det i beräkningen i parentes uppgår till 6 500 kr.

3 Konsekvenser för Skatteverket

Eftersom de föreslagna justerande bestämmelserna innebär att berörda företag måste göra ytterligare beräkningar och bedömningar som i sig, och utifrån den föreslagna lagtexten, kan upplevas som komplicerade ställer det extra krav på Skatteverket att utforma tydlig information och exempel samt att svara på frågor i enskilda fall för att hjälpa företagen att göra rätt. Det kan också leda till att utredningar avseende tidigare års underskott samt avdragsbegränsningen för negativa räntenetton blir mer komplicerade och tar längre tid.

Skatteverkets kostnader för uppdatering av blanketter och intern information beräknas till en engångskostnad på cirka 250 000 kr. Kostnad för extern information bl.a. i form av svar på skriftliga frågor (utöver frågor till skatteupplysningen) samt utökad utredningstid för utredningar där de justerande bestämmelserna ska tillämpas beräknas till en årlig kostnad på 728 000 kr. Frågor om föreslagna bestämmelser till skatteupplysningen bedöms kunna hanteras inom ramen för den nuvarande verksamheten. Skatteverket bedömer att de ökade kostnaderna som förslaget medför ryms inom befintliga ekonomiska ramar.

Skatteverket anser också att det finns behov av beräkningsstöd för ränteutredningar enligt befintliga regler och att det inte går att särskilja merkostnad för aktuellt förslag varför någon beräkning inte har gjorts i detta remissvar.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Katrin Westling Palm och föredragits av rättsliga experten Katarina Larsson. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Fredrik Rosengren, rättschefen Gunilla Hedwall, enhetschefen Tomas Algotsson och sektionschefen Mats Nilsson.



Katrin Westling Palm