

Lagrådsremiss

Förbättrade ränteavdragsregler för företag

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 5 juni 2025

Elisabeth Svantesson

Fredrik Löfstedt
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

Regeringen föreslår enklare och förbättrade regler om ränteavdrag för företag. Företag som kan lämna koncernbidrag till varandra eller ta emot koncernbidrag från varandra ska kunna beräkna avdrag för negativt räntenetto gemensamt och på ett mer effektivt sätt. De ska ses som en och samma beräkningsenhet. Huvudregeln justeras så att varken koncernbidrag eller tidigare års underskott ska beaktas vid beräkningen av ett företags avdragsunderlag. Förenklingsregelns beloppsgräns för avdrag höjs från 5 till 25 miljoner kronor. Tidsgränsen för avdrag för kvarstående negativt räntenetto slopas. Detta medför att kvarstående negativt räntenetto fastställs årligen. Rätten att dra av ett sådant kvarstående negativt räntenetto utökas så att det kan dras av mot positivt räntenetto och inom ramen för förenklingsregelns beloppsgräns. De riktade ränteavdragsreglerna, som begränsar rätten till avdrag för ränteutgifter på vissa skulder till företag i en intressegemenskap, anpassas till EU-rätten genom att ränteutgifter till ett företag i samma intressegemenskap som hör hemma inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet inte får dras av om skuldförhållandet ingår i ett konstlat upplägg. Det föreslås även ändringar i reglerna om uppgiftsskyldighet, efterbeskattning och skattetillägg med anledning av det nya regelverket. Vidare föreslås vissa justeringar som gäller skattetillägg vid underskott av näringsverksamhet.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2026.

Innehållsförteckning

1	Beslut	4
2	Lagtext	5
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	5
2.2	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	19
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (2025:540) om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	25
3	Ärendet och dess beredning	26
4	Bakgrund.....	26
5	Räntedefinitioner.....	28
5.1	Den nuvarande räntedefinitionen	28
5.2	Ränteinkomster vid tillämpning av effektivräntemetoden i vissa fall	29
6	Förändringar i rätten till avdrag för negativa räntenetton	36
6.1	Gemensam beräkning för beräkningsenheter	36
6.2	Kvittning av räntenetton	39
6.3	Förenklingsregeln.....	43
6.3.1	Beloppsgränsen höjs från 5 till 25 miljoner kronor.....	43
6.3.2	Företag i en intressegemenskap behöver inte tillämpa samma regel.....	44
6.4	Beräkning av avdragsunderlaget	45
6.4.1	Avdragsunderlaget beräknas utan hänsyn till koncernbidrag	45
6.4.2	Avdragsunderlaget beräknas utan hänsyn till avdrag för tidigare års underskott	46
6.5	Beräkning av ränteavdrag enligt huvudregeln	49
6.6	Kvarstående negativt räntenetto	53
6.6.1	Tidsgränsen för rätten att dra av ett kvarstående negativt räntenetto slopas	53
6.6.2	Kvarstående negativt räntenetto ska fastställas vid den årliga beskattningen	54
7	De riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna	56
8	Bör ett infrastrukturundantag införas?	63
9	Förfarandet vid beräkning av avdrag för negativa räntenetton	65
9.1	Skyldighet att lämna uppgifter	65
9.2	Skattetillägg.....	66
9.2.1	Beräkning av skattetillägg för kvarstående negativt räntenetto	66
9.2.2	Skattetillägg vid gemensam beräkning.....	69
9.2.3	Skattetillägg vid underskott.....	73
9.3	Efterbeskattning genom följdändring	76
10	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	78

11	Konsekvensanalys	80
11.1	Förbättrade ränteavdragsregler för företag	80
11.2	Förändringar i rätten till avdrag för negativa räntenetton	81
11.2.1	Offentligfinansiell effekt	82
11.2.2	Effekter för företagen och konkurrensförhållanden	87
11.2.3	Effekter för kommuner och regioner	88
11.2.4	Effekter för inkomstfördelningen, för den ekonomiska jämställdheten och för sysselsättningen	89
11.3	Räntedefinitionen	89
11.4	De riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna	89
11.5	Skattetillegg vid underskott	90
11.6	Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna	90
12	Författningskommentar	91
12.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	91
12.2	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	107
12.3	Förslag till lag om ändring i lagen (2025:540) om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	115
Bilaga 1	Sammanfattning av betänkandet Förbättrade ränteavdragsregler för företag (SOU 2024:37)	117
Bilaga 2	Betänkandets lagförslag	121
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna	147

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244),
3. lag om ändring i lagen (2025:540) om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹

dels att 24 kap. 25 a, 25 b, 28 och 29 §§ och 40 kap. 19 a–19 d §§ ska upphöra att gälla,

dels att rubrikerna närmast före 24 kap. 24, 25 a och 28 §§ och 40 kap. 19 a § ska utgå,

dels att 24 kap. 1, 2, 4, 18, 20–22 och 24–27 §§, 24 a kap. 11, 13, 14 och 16 §§, 37 kap. 26 a och 28 §§, 38 kap. 17 §, 38 a kap. 17 § och 40 kap. 18 § och rubrikerna närmast före 24 kap. 26 §, 37 kap. 26 a och 28 §§ ska ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 38 kap. 15 § ska lyda ”Fonder, avsättningar, underskott och kvarstående negativt räntenetto”,

dels att rubriken närmast före 38 a kap. 15 § ska lyda ”Fonder, avsättningar, underskott och kvarstående negativt räntenetto”,

dels att det ska införas nio nya paragrafer, 24 kap. 3 a, 19 a, 21 a, 23 a, 24 a–24 d och 25 a §§ och närmast före 24 kap. 23 a, 24 a, 25 och 25 a §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

24 kap.

1 §²

I detta kapitel finns bestämmelser om

- vad som avses med ränteutgifter och ränteinkomster i 2–4 §§,
- tillämpning i inkomstslaget näringsverksamhet av vissa bestämmelser i inkomstslaget kapital i 5 och 6 §§,
- partiell fission i 7 §,
- kapitalrabatt på optionslån i 8 §,
- avdragsförbud för ränteutgifter på vissa efterställda skulder i 9 §,
- avdragsrätt för ränteutgifter på vinstandelslån i 10–15 §§,
- avdragsförbud för ränteutgifter på skulder till företag i vissa icke samarbetsvilliga stater eller jurisdiktioner i 15 a och 15 b §§,

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

Senaste lydelse av

24 kap. 25 a § 2020:1077

24 kap. 25 b § 2020:1077

24 kap. 28 § 2018:1206

24 kap. 29 § 2018:1206

40 kap. 19 a § 2020:1077

40 kap. 19 b § 2020:1077

40 kap. 19 c § 2020:1077

² Senaste lydelse 2020:1072.

40 kap. 19 d § 2020:1077

rubriken närmast före 24 kap. 24 § 2018:1206

rubriken närmast före 24 kap. 25 a § 2020:1077

rubriken närmast före 24 kap. 28 § 2018:1206

rubriken närmast före 38 kap. 15 § 2018:1206

rubriken närmast före 38 a kap. 15 § 2018:1206

rubriken närmast före 40 kap. 19 a § 2020:1077.

- särskild avdragsbegränsning för ränteutgifter på vissa skulder till företag i intressegemenskap i 16–20 §§,
- avdragsbegränsning för negativa räntenetton i 21–29 §§,
- avdragsbegränsning för negativa räntenetton i 21–27 §§,
- avdrag för lämnad utdelning i 30 §, och
- skattefria utdelningar i 31–42 §§.

En bestämmelse om skattefrihet för utdelning från privatbostadsföretag finns i 15 kap. 4 §.

2 §³

Med ränteutgifter avses i detta kapitel

- ränta och andra utgifter för kredit, och
- utgifter som är jämförbara med ränta.

Bestämmelser om i vilken utsträckning leasingavgifter samt ersättningar i form av livränta och liknande utbetalningar för avyttrade tillgångar behandlas som ränteutgifter finns i 24 a kap. 11–13 §§ och 44 kap. 35 och 37–39 §§.

Valutakursförluster omfattas bara vid tillämpning av 21–29 §§ och bara i den utsträckning som framgår av 4 §.

Valutakursförluster omfattas bara vid tillämpning av 21–27 §§ och bara i den utsträckning som framgår av 4 §.

3 a §

Företag som har förvärvat fordringar för ett pris som understiger fordringarnas nominella belopp på grund av gäldenärernas bristande betalningsförmåga får, vid tillämpningen av 21 a–27 §§, beräkna ränteinkomster på dessa fordringar enligt andra stycket, om fordringarna

1. är lagertillgångar,
2. redovisas enligt effektivräntemetoden, och
3. redovisas i enlighet med god redovisningssed.

Ränteinkomsterna beräknas till det belopp som företaget i sina räkenskaper har redovisat som ränteintäkter enligt effektivräntemetoden.

4 §⁴

Vid tillämpning av 21–29 §§ gäller följande. Om valutarisken avseende en skuld i utländsk valuta

Vid tillämpning av 21–27 §§ gäller följande. Om valutarisken avseende en skuld i utländsk valuta

³ Senaste lydelse 2018:1206.

⁴ Senaste lydelse 2018:1206.

har säkrats genom ett derivatinstrument, ska en valutakursförändring på skulden anses vara en ränteutgift respektive en ränteinkomst enligt 2 eller 3 §.

har säkrats genom ett derivatinstrument, ska en valutakursförändring på skulden anses vara en ränteutgift respektive en ränteinkomst enligt 2 eller 3 §.

Om derivatinstrumentet är en kapitaltillgång, ska det på balansdagen värderas på motsvarande sätt som i 14 kap. 8 §. Värdeförändringen ska anses vara en ränteutgift eller en ränteinkomst enligt 2 eller 3 §. I de fall derivatinstrumentet har avyttrats före balansdagen ska den kapitalvinst eller kapitalförlust som uppkommer vid avyttringen anses vara en ränteutgift eller en ränteinkomst enligt 2 eller 3 §.

Om derivatinstrumentet utgör lager som tas upp till verkligt värde enligt 17 kap. 20 §, ska värdeförändringen anses vara en ränteutgift eller ränteinkomst enligt 2 eller 3 §. Om derivatinstrumentet utgör lager som inte tas upp till verkligt värde enligt 17 kap. 20 §, ska andra stycket tillämpas.

Första–tredje styckena gäller även i de fall skulden och derivatinstrumentet finns hos olika företag i en intressegemenskap enligt 22 §. Denna paragraf gäller även lånefordran i de fall valutarisken har säkrats genom ett derivatinstrument.

18 §⁵

Ett företag som ingår i en intressegemenskap får, om inte annat följer av andra stycket eller 19 §, dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen bara om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften

– hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES),

– hör hemma i en stat utanför EES med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet, eller

– skulle ha beskattats för inkomsten med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där företaget hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.

Om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, får dock ränteutgifterna inte dras av.

– hör hemma i Sverige,

– hör hemma i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet, eller

*Om det företag inom intresse-
gemenskapen som faktiskt har rätt
till den inkomst som motsvarar
ränteutgiften hör hemma i en*

⁵ Senaste lydelse 2018:1206.

annan stat inom EES ska, i stället för bestämmelserna i första och andra styckena, 19 a § tillämpas.

19 a §

Ett företag som ingår i en intressegemenskap får, om inte annat följer av andra stycket, dra av ränteutgifter som avser en skuld till ett företag i intressegemenskapen, om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Om skuldförhållandet ingår i ett konstlat upplägg vars syfte är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån får dock ränteutgifterna inte dras av helt eller delvis.

20 §⁶

Bestämmelserna i 18 § och 19 § första stycket tillämpas också på en skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen, till den del ett företag i intressegemenskapen har en fordran på det förstnämnda företaget, eller på ett företag som är i intressegemenskap med det förstnämnda företaget, om skulden kan anses ha samband med denna fordran.

Bestämmelserna i 18 §, 19 § första stycket och 19 a § tillämpas också på en skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen, till den del ett företag i intressegemenskapen har en fordran på det förstnämnda företaget, eller på ett företag som är i intressegemenskap med det förstnämnda företaget, om skulden kan anses ha samband med denna fordran.

21 §⁷

Med *företag* avses i 22–29 §§ juridiska personer och svenska handelsbolag.

Som företag räknas dock inte

– svenska handelsbolag som under hela beskattningsåret, direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, bara har ägts av fysiska personer, eller

Med *företag* avses i 3 a och 21 a–27 §§ juridiska personer och svenska handelsbolag.

⁶ Senaste lydelse 2018:1206.

⁷ Senaste lydelse 2018:1206.

– i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som under hela beskattningsåret, direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, bara har ägts av obegränsat skattskyldiga fysiska personer.

Med beskattningsår avses i andra stycket och 24, 26 och 29 §§ för svenska handelsbolag räkenskapsåret.

Med beskattningsår avses i andra stycket och 25 a–27 §§ för svenska handelsbolag räkenskapsåret.

21 a §

Med beräkningsenhet avses i 23 a–24 d §§ en grupp av företag som enligt 35 kap. 1–7 §§ kan lämna koncernbidrag till varandra eller ta emot koncernbidrag från varandra under beskattningsåret.

22 §⁸

Med företag i intressegemenskap avses i 24 § företag som ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). Samtliga svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som något av företagen, direkt eller indirekt, äger andel i genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, ska anses ingå i intressegemenskapen.

Med företag i intressegemenskap avses i 25 a § företag som ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). Samtliga svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som något av företagen, direkt eller indirekt, äger andel i genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, ska anses ingå i intressegemenskapen.

Med företag i intressegemenskap avses även

– i fråga om företag som, direkt eller indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, äger andel i ett svenskt handelsbolag, företaget och handelsbolaget, eller

– i fråga om företag som, direkt eller indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, äger andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, företaget och den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen.

Företag som inte ingår i en beräkningsenhet

23 a §

Om ett företag som inte ingår i en beräkningsenhet har ett positivt räntenetto, ska företaget dra av

⁸ Senaste lydelse 2018:1206.

kvarstående negativt räntenetto enligt 26 § med ett belopp som högst motsvarar företagets positiva räntenetto.

24 §⁹

Ett företag får bara dra av ett negativt räntenetto med högst 30 procent av avdragsunderlaget (avdragsutrymmet).

Ett företag som inte ingår i en beräkningsenhet får bara dra av negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto, som inte dragits av enligt 23 a §, med högst 30 procent av avdragsunderlaget.

Ett negativt räntenetto får, i stället för vad som sägs i första stycket, dras av upp till fem miljoner kronor. Om företaget ingår i en intressegemenskap, får de sammanlagda avdragen för negativa räntenetton inom intressegemenskapen då inte överstiga fem miljoner kronor.

Andra stycket gäller bara om fördelningen av beloppet inom intressegemenskapen redovisas öppet i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma tidpunkt för lämnande av deklaration eller som skulle ha haft det om inte något av företagens bokförings-skyldighet upphör. För svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige gäller i stället att fördelningen av beloppet ska redovisas öppet i de särskilda uppgifterna.

Företag som ingår i en beräkningsenhet

24 a §

Företag som ingår i en beräkningsenhet ska vid tillämpning av 24 b och 24 c §§ räkna samman följande poster var för sig

- positiva räntenetton,*
- negativa räntenetton, och*

– kvarstående negativa räntenetton enligt 26 §.

Vid tillämpning av 24 c § ska även företagens avdragsunderlag räknas samman.

24 b §

Om det finns ett sammanlagt positivt räntenetto i en beräkningsenhet, ska företagen dra av sammanlagt negativt räntenetto och sammanlagt kvarstående negativt räntenetto med ett belopp som högst motsvarar beräkningsenhetens sammanlagda positiva räntenetto.

24 c §

Företag som ingår i en beräkningsenhet får bara dra av sammanlagt negativt räntenetto och sammanlagt kvarstående negativt räntenetto som inte dragits av enligt 24 b §, med högst 30 procent av beräkningsenhetens sammanlagda avdragsunderlag.

Om ett företag tillämpar bestämmelsen i första stycket ska samtliga företag som ingår i beräkningsenheten tillämpa den bestämmelsen.

24 d §

Inom en beräkningsenhet får företagen välja hur rätten till avdrag enligt 24 b och 24 c §§ ska fördelas mellan företagen. Ett företag får dock inte dra av ett belopp som överstiger summan av företagets negativa räntenetto och kvarstående negativa räntenetto.

Beräkning av avdragsunderlag

25 §¹⁰

Avdragsunderlaget utgörs av resultatet av näringsverksamheten före avdragsbegränsning för	Avdragsunderlaget utgörs av resultatet av näringsverksamheten före avdragsbegränsning för
---	---

¹⁰ Senaste lydelse 2020:1077. Ändringen innebär bl.a. att andra stycket tas bort.

negativt räntenetto enligt 24 § och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 26 §

ökat med

– ränteutgifter för vilka avdragsrätten inte har begränsats enligt andra bestämmelser i detta kapitel än 24 § eller 24 b kap.,

– årliga värdeminskningsavdrag enligt 18 kap. 3 §, 19 kap. 4 och 26 §§ samt 20 kap. 4 och 17 §§,

– avdrag enligt 19 kap. 7 § och 28 § andra stycket samt 20 kap. 7 §, och

– avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. 5 §,

minskat med

– ränteinkomster,

– överskott som belöper sig på andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, och

– återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap.

Om ett företag har ett underskott av näringsverksamheten före avdragsbegränsning för negativt räntenetto enligt 24 § och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 26 §, ska avdragsunderlaget öka även med avdrag för tidigare års underskott enligt 40 kap. 2 §, dock högst med ett belopp som motsvarar beskattningssårets underskott före avdragsbegränsningen enligt 24 § och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 26 §.

Ett investmentföretag ska även öka avdragsunderlaget med avdrag för utdelning enligt 39 kap. 14 § och minska underlaget med utdelningar som skulle ha tagits upp även om företaget i stället hade varit ett sådant ägarföretag som kan inneha en näringsbetingad andel enligt 32 §, dock högst med det belopp som dragits av för utdelning. En ekonomisk förening som får göra avdrag för utdelning enligt 39 kap. 23 § ska även öka

negativt räntenetto och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 23 a–24 c och 25 a §§

– ränteutgifter för vilka avdragsrätten inte har begränsats enligt andra bestämmelser i detta kapitel än 24, 24 c och 25 a §§ eller 24 b kap.,

– avdrag enligt 19 kap. 7 § och 28 § andra stycket samt 20 kap. 7 §,

– koncernbidrag som ska dras av enligt 35 kap. 1–7 §§, och

– avdrag för tidigare års underskott enligt 40 kap. 2 §,

– överskott som belöper sig på andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer,

– återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap., och

– koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap. 1–7 §§.

avdragsunderlaget med avdrag för sådan utdelning och minska det med utdelningar som ska tas upp, dock högst med det belopp som dragits av för utdelning.

Förenklingsregel

25 a §

Negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto som inte dragits av enligt 23 a eller 24 b § får, i stället för vad som sägs i 24 och 24 c §§, dras av upp till 25 miljoner kronor.

Om ett företag som tillämpar första stycket ingår i en intresse-gemenskap, får företagens sammanlagda avdrag för negativa räntenetton och kvarstående negativa räntenetton inom intresse-gemenskapen, efter tillämpning av 23 a eller 24 b §, inte överstiga 25 miljoner kronor.

Första och andra styckena gäller bara om fördelningen av beloppet inom intresse-gemenskapen redovisas öppet i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma tidpunkt för lämnande av deklaration eller som skulle ha haft det om inte något av företagens bokföringsskyldighet upphör. För svenska handels-bolag och i utlandet delägar-beskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige gäller i stället att fördelningen av beloppet ska redovisas öppet i de särskilda uppgifterna.

Kvarstående negativa räntenetton

Kvarstående negativt räntenetto¹¹

26 §¹²

Ett företag som enligt 24 § första stycket eller 25 a § inte har kunnat dra av ett tidigare beskattningsårs negativa räntenetto i sin helhet får

Om ett företag inte får dra av negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto från föregående beskattningsår i sin helhet enligt

¹¹ Senaste lydelse 2018:1206.

¹² Senaste lydelse 2020:1077.

dra av återstående del (kvarstående negativt räntenetto) högst med ett belopp som motsvarar avdragsutrymmet, minskat med avdrag för negativt räntenetto enligt 24 §.

Avdrag ska göras inom sex år efter det beskattningsår då det kvarstående negativa räntenettet uppkom. Ett tidigare uppkommet kvarstående negativt räntenetto ska dras av före ett senare uppkommet sådant.

23 a och 24 §§ eller 24 b och 24 c §§ ska återstående del beräknas. Den delen blir företagets kvarstående negativa räntenetto till nästa beskattningsår.

Ett kvarstående negativt räntenetto från föregående beskattningsår får bara dras av enligt 23 a–25 a §§ i den utsträckning det inte finns några begränsningar i 27 § eller 37 kap. 26 a §.

27 §¹³

Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får ett bestämmande inflytande över ett annat företag upphör rätten att utnyttja det företags kvarstående negativa räntenetton.

Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får ett bestämmande inflytande över ett annat företag upphör rätten att utnyttja det företags kvarstående negativa räntenetto från föregående beskattningsår.

Ett företag anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag, om företagen efter ägarförändringen tillsammans utgör en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Första stycket gäller inte om det företag som får det bestämmande inflytandet ingick i samma koncern som företaget med kvarstående negativa räntenetton redan före ägarförändringen. Första stycket gäller inte heller om

Första stycket gäller inte om det företag som får det bestämmande inflytandet ingick i samma koncern som företaget med kvarstående negativt räntenetto redan före ägarförändringen. Första stycket gäller inte heller om

– företaget med kvarstående negativa räntenetton före ägarförändringen var försatt i resolution enligt lagen (2015:1016) om resolution,

– företaget med kvarstående negativt räntenetto före ägarförändringen var försatt i resolution enligt lagen (2015:1016) om resolution,

– Riksgäldskontoret har vidtagit en resolutionsåtgärd enligt 12 kap. 1 § första stycket 2 a, b eller d samma lag som innebär att en ägarförändring sker och som innefattar rätten att utnyttja kvarstående negativa räntenetton, och

– Riksgäldskontoret har vidtagit en resolutionsåtgärd enligt 12 kap. 1 § första stycket 2 a, b eller d samma lag som innebär att en ägarförändring sker och som innefattar rätten att utnyttja kvarstående negativt räntenetto, och

– Europeiska kommissionen vid tidpunkten för ägarförändringen har funnit att åtgärden är förenlig med artikel 107 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

24 a kap.

11 §¹⁴

En leasetagare som har ingått ett finansiellt leasingavtal ska behandla en del av leasingavgifterna som ränta. Räntedelen ska anses uppgå till den ränta som uttryckligen framgår av leasingavtalet. Om någon ränta inte uttryckligen framgår av leasingavtalet eller om räntan inte är marknads-
mässig ska 12 och 13 §§ tillämpas.

Räntedelen enligt första stycket omfattas av bestämmelserna i 24 kap. 9–29 §§ om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter.	Räntedelen enligt första stycket omfattas av bestämmelserna i 24 kap. 9–27 §§ om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter.
---	---

13 §¹⁵

En del av minimileaseavgifterna ska behandlas som ränta. Denna del ska för varje beskattningsår beräknas med ett belopp som motsvarar en fast räntesats för skulden under respektive beskattningsår. Den del av minimileaseavgifterna som inte behandlas som ränta ska behandlas som amortering av skulden enligt 12 § första stycket vid den ränteberäkning som görs under kommande beskattningsår.

Räntedelen enligt första stycket och sådana rörliga avgifter som inte ingår i minimileaseavgifterna enligt 5 § men som är jämförbara med en ränteutgift omfattas av bestämmelserna i 24 kap. 9–29 §§ om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter.	Räntedelen enligt första stycket och sådana rörliga avgifter som inte ingår i minimileaseavgifterna enligt 5 § men som är jämförbara med en ränteutgift omfattas av bestämmelserna i 24 kap. 9–27 §§ om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter.
--	--

14 §¹⁶

En leasegivare som har ingått ett finansiellt leasingavtal ska behandla en del av leasingavgifterna som ränta. Räntedelen ska anses uppgå till den ränta som uttryckligen framgår av leasingavtalet. Om någon ränta inte uttryckligen framgår av leasingavtalet eller om räntan inte är marknads-
mässig ska 15 och 16 §§ tillämpas.

Räntedelen enligt första stycket ingår i beräkningen av räntenettot vid tillämpning av bestämmelserna i 24 kap. 21–29 §§ om avdragsbegränsning för negativa räntenetton.	Räntedelen enligt första stycket ingår i beräkningen av räntenettot vid tillämpning av bestämmelserna i 24 kap. 21–27 §§ om avdragsbegränsning för negativa räntenetton.
--	--

16 §¹⁷

En del av leasingavgifterna enligt ett finansiellt leasingavtal ska behandlas som ränta. Räntedelen ska för varje beskattningsår beräknas så att förräntningen på fordringen enligt 15 § blir jämn.

Räntedelen enligt första stycket omfattas av bestämmelserna i	Räntedelen enligt första stycket omfattas av bestämmelserna i
---	---

¹⁴ Senaste lydelse 2018:1206.

¹⁵ Senaste lydelse 2018:1206.

¹⁶ Senaste lydelse 2018:1206.

¹⁷ Senaste lydelse 2018:1206.

24 kap. 21–29 §§ om avdragsbe-
gränsning för negativa räntenetton.

24 kap. 21–27 §§ om avdragsbe-
gränsning för negativa räntenetton.

37 kap.

Kvarstående negativa räntenetton

Kvarstående negativt räntenetto¹⁸

26 a §¹⁹

Om det överlåtande företaget har kvarstående *negativa räntenetton* enligt 24 kap. 26 § från *tidigare* beskattningsår, gäller 18 § i fråga om rätt till avdrag för *de* kvarstående *negativa räntenettona* bara om det övertagande företaget och det överlåtande företaget före fusionen eller fissionen ingick i samma koncern på det sätt som anges i 24 kap. 27 § andra stycket.

Sådan rätt till avdrag för kvarstående *negativa räntenetton* gäller också om

– det överlåtande företaget före fusionen eller fissionen var försatt i resolution enligt lagen (2015:1016) om resolution,

– Riksgäldskontoret har vidtagit en resolutionsåtgärd enligt 12 kap. 1 § första stycket 2 a, b eller d samma lag som innebär att det överlåtande företaget upplöses genom fusion eller fission och som innefattar rätten till avdrag för kvarstående *negativa räntenetton*, och

– Europeiska kommissionen vid tidpunkten för fusionen eller fissionen har funnit att åtgärden är förenlig med artikel 107 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

Särskilda regler vid fission om fonder, underskott, kvarstående kapitalförlust och kvarstående negativa räntenetton

Om det överlåtande företaget har ett kvarstående *negativt räntenetto* enligt 24 kap. 26 § från *föregående* beskattningsår, gäller 18 § i fråga om rätt till avdrag för kvarstående *negativt räntenetto* bara om det övertagande företaget och det överlåtande företaget före fusionen eller fissionen ingick i samma koncern på det sätt som anges i 24 kap. 27 § andra stycket.

Sådan rätt till avdrag för kvarstående *negativt räntenetto* gäller också om

– fusionen eller fissionen var försatt i resolution,

– Riksgäldskontoret har vidtagit en resolutionsåtgärd enligt 12 kap. 1 § första stycket 2 a, b eller d samma lag som innebär att det överlåtande företaget upplöses genom fusion eller fission och som innefattar rätten till avdrag för kvarstående *negativt räntenetto*, och

Särskilda regler vid fission om fonder, underskott, kvarstående kapitalförlust och kvarstående negativt räntenetto²⁰

28 §²¹

Vid en fission ska periodiseringsfonder, ersättningsfonder, rätt till avdrag för kvarstående *negativa räntenetton* enligt 24 kap. 26 §, rätt

Vid en fission ska periodiseringsfonder, ersättningsfonder, rätt till avdrag för kvarstående *negativt räntenetto* enligt 24 kap. 23 a–

¹⁸ Senaste lydelse 2018:1206.

¹⁹ Senaste lydelse 2020:1075.

²⁰ Senaste lydelse 2018:1206.

²¹ Senaste lydelse 2018:1206.

till avdrag för underskott enligt 40 kap. och rätt till avdrag för kvarstående kapitalförlust enligt 48 kap. 26 § fördelas på de övertagande företagen i förhållande till det nettovärde som förs över till varje företag.

Med nettovärde avses här skillnaden mellan de skattemässiga värdena på tillgångarna och de värden på skulder och andra förpliktelser som gäller vid beskattningen.

27 §§, rätt till avdrag för underskott enligt 40 kap. och rätt till avdrag för kvarstående kapitalförlust enligt 48 kap. 26 § fördelas på de övertagande företagen i förhållande till det nettovärde som förs över till varje företag.

38 kap.

17 §²²

Det övertagande företaget får inte ta över rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på fastigheter enligt 25 kap. 12 §, rätt till avdrag för kvarstående *negativa räntenetton* enligt 24 kap. 26 §, rätt till avdrag för underskott enligt 40 kap. eller rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på delägarätter enligt 48 kap. 26 §.

Det övertagande företaget får inte ta över rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på fastigheter enligt 25 kap. 12 §, rätt till avdrag för kvarstående *negativt räntenetto* enligt 24 kap. 23 a–27 §§, rätt till avdrag för underskott enligt 40 kap. eller rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på delägarätter enligt 48 kap. 26 §.

38 a kap.

17 §²³

Det övertagande företaget får inte ta över rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på fastigheter enligt 25 kap. 12 §, rätt till avdrag för kvarstående *negativa räntenetton* enligt 24 kap. 26 §, rätt till avdrag för underskott enligt 40 kap. eller rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på delägarätter enligt 48 kap. 26 §.

Det övertagande företaget får inte ta över rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på fastigheter enligt 25 kap. 12 §, rätt till avdrag för kvarstående *negativt räntenetto* enligt 24 kap. 23 a–27 §§, rätt till avdrag för underskott enligt 40 kap. eller rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på delägarätter enligt 48 kap. 26 §.

40 kap.

18 §²⁴

Koncernbidragsspärren innebär att underskottsföretaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder, med högre belopp än beskattningsårets överskott *före avdragsbegränsning för negativt*

Koncernbidragsspärren innebär att underskottsföretaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder, med högre belopp än beskattningsårets överskott beräknat utan hänsyn till avdragen för

²² Senaste lydelse 2023:759.

²³ Senaste lydelse 2018:1206

²⁴ Senaste lydelse 2020:1077.

räntenetto enligt 24 kap. 24 § och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 24 kap. 26 § samt beräknat utan hänsyn till avdragen för underskott och till sådana mottagna koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap. underskott och till sådana mottagna koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap.

Om en del av underskotten inte får dras av på grund av beloppsspärren, gäller första stycket för den återstående delen.

Belopp som på grund av bestämmelsen i första stycket *eller bestämmelsen i 19 a §* inte har kunnat dras av ska dras av det följande beskattningsåret, om det inte finns någon begränsning då. Koncernbidragsspärren gäller till och med femte beskattningsåret efter det beskattningsår då spärren inträdde. Belopp som på grund av bestämmelsen i första stycket inte har kunnat dras av ska dras av det följande beskattningsåret, om det inte finns någon begränsning då. Koncernbidragsspärren gäller till och med femte beskattningsåret efter det beskattningsår då spärren inträdde.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.

2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2025.

3. Kvarstående negativa räntenetton som uppkommit före ingången av det beskattningsår då lagen tillämpas första gången, som inte har dragits av tidigare och där rätt till avdrag inte har upphört till följd av 24 kap. 27 § eller 37 kap. 26 a § ska räknas samman. Summan av dessa kvarstående negativa räntenetton ska behandlas som ett kvarstående negativt räntenetto från föregående beskattningsår det första beskattningsåret lagen tillämpas. Med beskattningsår avses för svenska handelsbolag räkenskapsår.

2.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)

dels att 49 kap. 1, 4, 14 och 16 §§ och 66 kap. 27 och 30 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas fem nya paragrafer, 31 kap. 15 b §, 49 kap. 12, 14 a och 16 a §§ och 52 kap. 5 a §, och närmast före 31 kap. 15 b §, 49 kap. 12, 14 a och 16 a §§ och 52 kap. 5 a § nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

31 kap.

Uppgifter för företag i en beräkningsenhet

15 b §

Ett företag som ingår i en beräkningsenhet enligt 24 kap.

21 a § inkomstskattelagen (1999:1229) ska lämna de uppgifter om samtliga företag i beräkningsenheten som är nödvändiga för beräkning av avdrag för negativa räntenetton.

49 kap.

1 §¹

I detta kapitel finns bestämmelser om

- tillämpningsområdet för skattetillägg (2 och 3 §§),
- skattetillägg vid oriktig uppgift (4 och 5 §§),
- skattetillägg vid skönsbeskattning (6 och 7 §§),
- skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut (8 §),
- skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts (9 §),
- när skattetillägg inte får tas ut (10–10 e §§),
- beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift (11, 13 och 14 §§),
- beräkning av skattetillägg vid skönsbeskattning (15 och 16 §§),
- beräkning av skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut (17 §),
- beräkning av skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts (18 §),
- att underlaget ska bestämmas utan hänsyn till andra frågor (19 §),
- rätträkning (20 §), och
- när skattetillägg ska tas ut enligt mer än en procentsats (21 §).

¹ Senaste lydelse 2023:880.

4 §

Skattetillägg ska tas ut av den som på något annat sätt än muntligen

1. under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning, *eller*

1. under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning,

2. under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för beskattning av ett eller flera andra företag som ingår i samma beräkningsenhet enligt 24 kap. 21 a § inkomstskattelagen (1999:1229) och uppgiften avser beräkning av rätt till avdrag för negativa räntenetton, *eller*

2. har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning.

3. har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning.

Skattetillägg enligt första stycket 2 får dock tas ut bara om uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

Skattetillägg enligt första stycket 3 får dock tas ut bara om uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

Företag i en beräkningsenhet

12 §²

Om den oriktiga uppgiften har lämnats till ledning för beräkning av avdrag för negativa räntenetton enligt 24 kap. 24 b–24 d §§ inkomstskattelagen (1999:1229) ska skattetillägget, i stället för vad som anges i 11 eller 14 §, beräknas enligt följande. Skattetillägget är 40 procent av ett underlag som utgörs av den statliga inkomstskatten enligt 65 kap. 10 § inkomstskattelagen multiplicerat med det avdrag som ett eller flera företag i samma beräkningsenhet skulle ha fått, om den oriktiga uppgiften hade godtagits.

14 §

Om en oriktig uppgift skulle ha medfört ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan

Om en oriktig uppgift skulle ha medfört ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget för fysiska personer och

i stället på en fjärdedel av det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

dödsbon inte beräknas på skatt utan på en fjärdedel av det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

För andra juridiska personer än dödsbon ska skattetillägget i stället beräknas på fem sjättedelar av den statliga inkomstkatten enligt 65 kap. 10 § inkomstkattelagen (1999:1229) multiplicerat med det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

Kvarstående negativt räntenetto

14 a §

Om en oriktig uppgift skulle ha medfört ett kvarstående negativt räntenetto som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på fem sjättedelar av den statliga inkomstkatten enligt 65 kap. 10 § inkomstkattelagen (1999:1229) multiplicerat med det kvarstående negativa räntenetto som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

16 §

Om en skönsbeskattning har minskat ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på en fjärdedel av denna minskning.

Om en skönsbeskattning har minskat ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget för fysiska personer och dödsbon inte beräknas på skatt utan på en fjärdedel av denna minskning.

För andra juridiska personer än dödsbon ska skattetillägget i stället beräknas på fem sjättedelar av den statliga inkomstkatten enligt 65 kap. 10 § inkomstkattelagen

Om en skönsbeskattning har beslutats på grund av att den som är skyldig att lämna inkomst-deklaration inte har gjort det och beslutet innebär att ett för tidigare beskattningsår fastställt underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst utnyttjas, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan *i stället* på en fjärdedel av den del av underskottet som utnyttjas.

(1999:1229) multiplicerat med minskningen av underskottet.

Om en skönsbeskattning har beslutats på grund av att den som är skyldig att lämna inkomst-deklaration inte har gjort det och beslutet innebär att ett för tidigare beskattningsår fastställt underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst utnyttjas, ska skattetillägget *för fysiska personer och dödsbon* inte beräknas på skatt utan på en fjärdedel av den del av underskottet som utnyttjas.

För andra juridiska personer än dödsbon ska skattetillägget i stället beräknas på fem sjättedelar av den statliga inkomstskatten enligt 65 kap. 10 § inkomstskattelagen multiplicerat med den del av underskottet som utnyttjas.

Kvarstående negativt räntenetto

16 a §

Om en skönsbeskattning har minskat ett sådant kvarstående negativt räntenetto som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på fem sjättedelar av den statliga inkomstskatten enligt 65 kap. 10 § inkomstskattelagen (1999:1229) multiplicerat med denna minskning.

Om en skönsbeskattning har beslutats på grund av att den som är skyldig att lämna inkomst-deklaration inte har gjort det och beslutet innebär att ett för tidigare beskattningsår fastställt kvarstående negativt räntenetto utnyttjas, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på fem sjättedelar av den statliga inkomstskatten enligt 65 kap. 10 § inkomstskattelagen multiplicerat med den del av det kvarstående negativa räntenetto som utnyttjas.

52 kap.

Skattetillägg inom en beräkningsenhet

5 a §

Ett beslut om skattetillägg enligt 49 kap. 4 § första stycket 2 får meddelas inom sex månader från den dag då beslut om negativa räntenetton meddelades.

66 kap.

27 §³

Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller av ett beslut om skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 § får meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (efterbeskattning) om

1. ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den uppgiftsskyldige

a) under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning,

b) har lämnat oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning,

c) inte har lämnat en deklaration eller låtit bli att lämna en begärd uppgift, eller

d) inte har lämnat begärt varuprov,

2. en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende ska rättas,

3. kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande eller uppgift om en betalningsmottagare som ska lämnas i en arbetsgivardeklaration har saknats eller varit felaktig och den som uppgiften ska lämnas för inte har varit skyldig att lämna inkomstdeklaration,

4. det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål

a) om en annan skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, eller samma skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, men för en annan redovisningsperiod, ett annat beskattningsår eller en annan person,

b) om fastighetstaxering,

c) om utländsk skatt eller om obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter som avses i 62 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229),

d) enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund,

e) om huruvida en inkomst ska beskattas enligt inkomstskattelagen eller enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,

f) om Skatteverkets prissättningsbesked enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner eller beslut om ändring av sådant prissättningsbesked, eller

³ Senaste lydelse 2019:954.

g) om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning enligt 13 a kap. 10 § första stycket 2–4,

5. en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som föreskrivs i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 9 § inkomstskattelagen eller inte har följt ett annat villkor i beslutet, *eller*

6. det föränleds av en uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 §.

5. en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som föreskrivs i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 9 § inkomstskattelagen eller inte har följt ett annat villkor i beslutet,

6. det föränleds av en uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 §, *eller*

7. det föränleds av ett beslut i ett ärende eller mål avseende ett annat företag som ingår i samma beräkningsenhet enligt 24 kap. 21 a § inkomstskattelagen och detta beslut påverkar rätt till avdrag för negativa räntenetton.

30 §

Beslut om efterbeskattning enligt 27 § 4 får meddelas inom sex månader från den dag då det beslut som föränleder ändringen meddelades.

Beslut om efterbeskattning enligt 27 § 4 *och* 7 får meddelas inom sex månader från den dag då det beslut som föränleder ändringen meddelades.

Om anstånd med betalning av skatt eller avgift har beviljats i avvaktan på beslut av kammarrätten eller Högsta förvaltningsdomstolen med anledning av ett överklagande, får beslut om efterbeskattning som avser skatteavdrag meddelas senast andra året efter utgången av det kalenderår då domstolens beslut meddelades.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.

2. Bestämmelserna i 49 kap. 14 och 16 §§ i den nya lydelsen tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2025:540) om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs att 31 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244) i stället för lydelsen enligt lagen (2025:540) om ändring i den lagen ska ha följande lydelse.

Lydelse enligt SFS 2025:540

Föreslagen lydelse

31 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- uppgifter som ska lämnas i samtliga inkomstdeklarationer (2 och 3 §§),
- uppgifter som fysiska personer och dödsbon ska underrättas om och godkänna eller lämna (4 och 5 §§),
- uppgift som ska lämnas om inkomstslaget tjänst (6 §),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget näringsverksamhet (7–15 a §§),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget näringsverksamhet (7–15 b §§),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget kapital (16–19 c §§),
- uppgift om tillkommande belopp (20 §),
- uppgifter om vissa andelsavyttringar m.m. (21–24 §§),
- uppgifter för beräkning av egenavgifter (25 och 26 §§),
- uppgifter som fåmansföretag samt företagsledare och delägare ska lämna (27–29 §§),
- uppgift om tillskott och uttag (30 §),
- uppgift om betalning till utlandet (31 §),
- uppgift som ekonomiska föreningar ska lämna (32 §),
- uppgifter om skattereduktion (33 och 33 b–33 d §§), och
- uppgifter om prissättningsbesked (34 §).

3 Ärendet och dess beredning

Regeringen beslutade den 28 oktober 2021 att tillsätta en särskild utredare med uppdrag att följa upp och se över vissa frågor med anledning av de nya skattereglerna för företagssektorn som trädde i kraft den 1 januari 2019 (dir. 2021:97). Den 7 april 2022 beslutade regeringen om tilläggsdirektiv till utredningen (dir. 2022:28). Genom dessa utvidgades uppdraget bl.a. till att även lämna förslag på hur de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna ska utformas för att vara förenliga med EU-rätten. Utredningen, som antog namnet 2021 års utredning om vissa internationella företagsskattefrågor, överlämnade den 31 maj 2024 betänkandet Förbättrade ränteavdragsregler för företag (SOU 2024:37) till Finansdepartementet.

En sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 1*. Betänkandets lagförslag finns i *bilaga 2*. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (Fi2024/01268).

Under ärendets hantering har frågan om ytterligare ändringar i skatteförfarandelagen (2011:1244) uppkommit (avsnitt 9.2.3). Förslagen har beretts underhand med Skatteverket som tillstyrker förslagen. Skatteverkets svar har bifogats ärendet (Fi2025/01212).

I denna lagrådsremiss behandlas betänkandets lagförslag med undantag för vad utredningen föreslår vad gäller beskattningsregler om säkringar. Den frågan bereds vidare inom Regeringskansliet. I lagrådsremissen behandlas också de ytterligare förslag som tagits fram av Finansdepartementet.

Om förslagen i lagrådsremissen kommer att presenteras i budgetpropositionen för 2026, och i vilken omfattning och med vilken dimensionering, blir beroende av det ekonomiska läget, reformutrymmet och finansieringsbehovet samt de överläggningar som förs i det slutliga arbetet med budgetpropositionen.

4 Bakgrund

Våren 2013 påbörjade OECD med understöd av G20 (The Group of Twenty) ett projekt för att motverka skattebaseroering och vinstförflyttning (Base Erosion and Profit Shifting Project, BEPS). I oktober 2015 publicerades 13 rapporter (avseende 15 åtgärdsområden) och ett sammanfattande dokument som tillsammans utgör det s.k. BEPS-paketet. En av åtgärderna i BEPS-paketet gäller internationell skatteplanering med ränteavdrag. Rekommendationer på detta område lämnas i OECD:s rapport från den 5 oktober 2015, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 2015-Final Report (OECD: s BEPS-rekommendationer, åtgärd 4). En av rekommendationerna i rapporten är en generell begränsning av ränteavdrag, som i första hand bör utformas som en avdragsbegränsning för negativa räntenetton. Ett företags nettoränteutgifter får dras av upp till

en fast andel av resultatmättet EBITDA (Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization). Det rekommenderas att procentsatsen sätts inom spannet 10–30 procent utifrån vissa kriterier.

EU:s medlemsstater har samordnat genomförandet av vissa av OECD:s åtgärdsplaner mot BEPS, däribland åtgärd 4 om ränteavdragsbegränsningar genom rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion, som här benämns direktivet mot skatteundandraganden. Räntebegränsningsregeln i artikel 4 i direktivet ska motverka skatteplanering med ränteavdrag. Artikel 4 innebär att det ska införas en generell begränsning av avdrag för nettoränteutgifter baserad på mättet EBITDA. Avdrag får göras med 30 procent av EBITDA. Direktivet innebär en minsta skyddsnivå för medlemsstaternas bolagsskattobaser (artikel 3), och hindrar således inte tillämpningen av nationella bestämmelser som syftar till att säkerställa en högre skyddsnivå för inhemska bolagsskattobaser. Direktivet innehåller även ett antal frivilliga moment, t.ex. kan medlemsstaterna från tillämpningen av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln undanta lån som finansierar ett långfristigt offentligt infrastrukturprojekt (artikel 4.4.b).

De nya skattereglerna för företagssektorn som trädde i kraft den 1 januari 2019 innebar delvis ett genomförande av direktivet mot skatteundandraganden (prop. 2017/18:245). Det gällde exempelvis den generella avdragsbegränsningen för negativa räntenetton i 24 kap. 21–29 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Genom dessa bestämmelser genomfördes den generella ränteavdragsbegränsningsregeln i artikel 4 i direktivet i svensk rätt.

Införandet av den generella ränteavdragsbegränsningen, som innebar en breddning av bolagsskattobasen, kombinerades med en sänkning av bolags- och expansionsfondsskattesatserna från 22 procent till 20,6 procent. Vidare avgränsades den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln så att den i princip endast skulle träffa rena missbruksfall (24 kap. 16–20 §§ IL).

Mot bakgrund av att de nya skattereglerna för företagssektorn innebar en omfattande förändring aviserade regeringen i förarbetena (prop. 2017/18:245 s. 281) att det skulle komma att ske en uppföljning av rättstillämpningen av de nya reglerna, bl.a. för att säkerställa att syftet med dessa uppnås. Den utlovade uppföljningen får anses genomförd genom utredningens slutbetänkande SOU 2024:37.

De generella ränteavdragsreglerna som infördes 2019 medför att både koncernbidragsspärren och de generella ränteavdragsbegränsningsreglerna på olika sätt utgår ifrån och påverkar resultatet av näringsverksamheten. Turordningen mellan reglerna innebär att avdrag för tidigare års underskott ska göras före tillämpning av den generella ränteavdragsbegränsningen och således före avdrag för negativt räntenetto och eventuellt kvarstående negativt räntenetto. Samtidigt kommer avdrag för tidigare års underskott att påverkas av eventuella avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativa räntenetton. Därtill behöver koncernbidrag beaktas vid beräkningarna, och vid lämnande och mottagande av koncernbidrag krävs att en motsvarande värdeöverföring görs. En sådan värdeöverföring kan inte göras utan att även ekonomiska aspekter beaktas. Överlappningen innebär att det blir komplicerat för

koncerner att tillämpa ränteavdragsbegränsningsreglerna och beräkna effekten av olika alternativ. Det är en beräkning som inte sällan behöver göras på kort tid. Sammantaget är de generella ränteavdragsreglerna mycket komplicerade att tillämpa för koncerner då de delvis överlappar underskottsreglerna samtidigt som hanteringen av koncernbidrag är en viktig fråga som måste hanteras även ur övriga ekonomiska aspekter. I utredningens uppdrag ingick därför även att analysera alternativa eller ytterligare möjligheter till koncernutjämning som innebär en skattemässig neutralitet för verksamhet som bedrivs i ett eller flera företag.

5 Räntedefinitioner

5.1 Den nuvarande räntedefinitionen

Regeringens bedömning: Den befintliga räntedefinitionen ska inte förändras.

Utredningens bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *FAR* anser att det finns flera tillämpningsproblem med räntedefinitionen och bedömer att det är relativt vanligt att företag och Skatteverket har olika uppfattning om vad som ska anses vara ränta enligt ifrågavarande regelverk, t.ex. vad avser ombudskostnader hänförliga till överenskommelser om ett kreditavtal. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att det inte är möjligt att i lag ge en heltäckande definition av begreppet ränta, utan innebörden av begreppet får utvecklas i civilrätten och prövas i rättspraxis i förhållande till skattelagstiftningen. *Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna, Industrins Finansförening, Svensk Försäkring, Svenskt Näringsliv* och *Svensk Sjöfart* ansluter sig), nedan NSD m.fl., anser att det är vanskligt att bygga rättstillämpningen på bedömningar av alternativkostnader och att det talar för att man bör vara klart restriktiv med att hänföra utgifter som inte till sin karaktär är ersättning för kredit eller har ett mycket tydligt samband med krediten till lånekostnader. *Svensk Sjöfart* anser att reglerna har visat sig vara svåra att tillämpa när det gäller att bedöma vad som ska betraktas som ränta, såsom när en kostnad betalas till någon annan part än långivaren, t.ex. ett kreditvärderingsföretag.

Skälen för regeringens bedömning: Av 24 kap. 3 § IL framgår att med ränteinkomster avses i 24 kap. IL inkomster som motsvarar ränteutgifter enligt 2 §. Av 24 kap. 2 § IL framgår att med ränteutgifter avses i 24 kap. IL dels ränta och andra utgifter för kredit, dels utgifter som är jämförbara med ränta. Räntedefinitionen är utformad utifrån vad som följer av direktivet mot skatteundandraganden och OECD:s BEPS-rekommendationer, åtgärd 4. Definitionen gäller vid tillämpning av reglerna i 24 kap. IL, men inte för några andra bestämmelser i lagen. God redovisningssed tillämpas som en utgångspunkt vid den skatterättsliga bedömningen av vad som ska anses utgöra en ränteinkomst eller ränteutgift (prop. 2017/18:245 s. 208–210). Sedan räntedefinitionen infördes har Högsta förvaltningsdomstolen avgjort sex mål som gäller 24 kap. 2 och 3 §§ IL

(HFD 2021 ref. 62, HFD 2021 ref. 63, HFD 2021 not. 47, HFD 2021 not. 48, HFD 2022 not. 23 och HFD 2024 not. 4).

I avgörandet HFD 2021 ref. 63 prövades om en i förväg avtalad nedsättning av priset vid betalning i förtid var en ränteinkomst för köparen vid tillämpningen av bestämmelserna om avdragsbegränsning för negativa räntenetton. Högsta förvaltningsdomstolen fann att en prisjustering vid förtidsbetalning inte var en ränteinkomst. Domstolen hänvisade i sina skäl till förarbetsuttalandena i fråga om tillskriven ränta på kreditköp och uttalade sedan att det inte uppstår någon räntekostnad för köparen vid betalning av leverantörsskulden inom stipulerad tid. Nedsättningen av priset vid betalning i förtid kunde därför inte ses som en räntekompensation som skulle kunna vara en ränteinkomst för köparen. Den omständigheten att en betalning i förtid påverkade köparens behov av extern finansiering innebar inte att det säljande bolaget hade tillhandahållits någon form av kredit. Nedsättningen av priset kunde därför inte heller av den anledningen anses vara en ränteutgift för det säljande bolaget respektive en ränteinkomst för köparen.

Regeringen anser att det med hänsyn till ovan nämnda praxis inte finns ett generellt behov av mer övergripande förtydliganden eller kompletteringar av räntedefinitionen.

FAR anser att det är relativt vanligt att företag och Skatteverket har olika uppfattning om vad som ska anses vara ränta enligt ifrågavarande regelverk, exempelvis vad avser ombudskostnader hänförliga till överenskommelser om ett kreditavtal. *NSD m.fl.* anser att det är vanskligt att bygga rättstillämpningen på bedömningar av alternativkostnader och att det talar för att man bör vara klart restriktiv med att hänföra utgifter som inte till sin karaktär är ersättning för kredit eller har ett mycket tydligt samband med krediten till lånekostnader. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att det inte är möjligt att i lag ge en heltäckande definition av begreppet ränta utan att innebörden av räntebegreppet får utvecklas i civilrätten och prövas i rättspraxis i förhållande till skattelagstiftningen. *Svensk Sjöfart* anser att reglerna har visat sig vara svåra att tillämpa när det gäller att bedöma vad som ska betraktas som ränta. Regeringen anser att det inte är lämpligt att i lagtext försöka göra en heltäckande räntedefinition utan att innebörden av räntebegreppet får utvecklas i rättspraxis. Regeringen konstaterar vidare att i de rättsliga ställningstaganden som tas fram av Skatteverket redovisas Skatteverkets bedömning, t.ex. att ombudskostnader är en räntekostnad, och sådana ställningstaganden är inte bindande för exempelvis domstolar.

Regeringens sammantagna bedömning är således att det inte finns ett behov av att ändra den nuvarande räntedefinitionen i 24 kap. 3 § IL.

5.2 Ränteinkomster vid tillämpning av effektivräntemetoden i vissa fall

Regeringens förslag: En alternativ räntedefinition får användas av företag som har förvärvat fordringar för ett pris som understiger fordringarnas nominella belopp på grund av gäldenärernas bristande betalningsförmåga. Detta gäller om fordringarna är skattemässiga

lagertillgångar, företaget redovisar fordringarna enligt effektivräntemetoden och det är i enlighet med god redovisningssed. Ränteinkomsterna beräknas till det belopp som företaget i sina räkenskaper har redovisat som ränteintäkter enligt effektivräntemetoden.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen föreslår att regeln avgränsas till att avse företag som har anskaffat en större mängd förfallna eller på annat sätt kreditförsämrade fordringar. Regeringens förslag avgränsas inte i förhållande till mängden anskaffade fordringar utan i förhållande till att fordringarna utgör lagertillgångar.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna, Industrins Finansförening, Svensk Försäkring, Svenskt Näringsliv* och *Svensk Sjöfart* ansluter sig) och *Svenska Bankföreningen* tillstyrker utredningens förslag. *Finansbolagens förening* anför att utredningens förslag i denna del får anses vara bra då osäkerheten till stor del verkar minska, vilket är nödvändigt med tanke på att överlåtelse av fordringar har en central och viktig funktion i en välfungerande ekonomi. *Bokföringsnämnden (BFN)* konstaterar att företag som tillämpar BFN:s förenklade regelverk Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag, K2, inte redovisar enligt effektivräntemetoden och den nya bestämmelsen kommer därmed inte att vara tillämplig för dessa företag. För dessa företag kommer räntan även i fortsättningen att beräknas enligt 24 kap. 3 § IL. Enligt BFN anses det allmänna rådet utgöra god redovisningssed. *Skatteverket* anser att det kan finnas behov av vissa förenklingar av rent administrativa skäl vad avser ränteintäkter från denna typ av fordringar. Det måste däremot framgå att det endast är vad som utgör ränta i ekonomisk mening som ska tas upp som ränteinkomst när bestämmelsen är tillämplig. Beräkningar enligt effektivräntemetoden tar hänsyn till en mängd poster som inte omfattas av den särskilda definitionen av ränteinkomster. Skatteverket föreslår vidare att förvärvare av kreditförsämrade fordringsportföljer ges möjlighet att beräkna ränteinkomsterna från fordringarna utifrån det upplupna anskaffningsvärdet genom att multiplicera det upplupna anskaffningsvärdet med fordringarnas genomsnittliga avtalade räntesats.

Skälen för regeringens förslag

Portföljer av förfallna eller kreditförsämrade fordringar

Vissa företag bedriver verksamhet som innebär att de förvärvar en stor mängd förfallna eller på annat sätt kreditförsämrade fordringar – en ”portfölj” av fordringar som har det gemensamt att skulderna inte betalats i tid – från företrädesvis banker. Det kan vara fordringar på konsumenter som uppstått genom att gäldenärerna köpt konsumtionsvaror på kredit. Det kan också vara fråga om andra lån. Det finns i vissa fall säkerhet för lånen och i andra fall finns det inte det. Dessa fordringar löper med ränta, dvs. att ränta ska vara utfäst. Fordringarna i en portfölj avser olika skuldförhållanden, men är normalt homogena såtillvida att det gäller gäldenärer i ett visst land och fordringar som uppstått till följd av liknande lånetransaktioner. Bankerna kan bjuda ut portföljerna till försäljning. Vid förvärvstillfället uppskattar förvärvaren hur mycket som gäldenärerna

kommer att betala (förväntade kassaflöden). Den bedömningen bygger på en kollektiv bedömning och erfarenhet hos det förvärvande bolaget. De förvärvande företagen betalar regelmässigt ett pris som understiger de nominella fordringsbeloppen. De totala fordringsbeloppen består normalt av de ursprungliga lånebeloppen, räntor som är hänförliga till tid innan fordringarna överläts och avgifter som påförts.

Redovisning enligt effektivräntemetoden

Det företag som förvärvat en portfölj av förfallna eller på annat sätt kreditförsämrade fordringar kan redovisa verksamhetens ställning och resultat enligt den s.k. effektivräntemetoden. I korthet innebär metoden i detta sammanhang följande.

Bolaget gör först en uppskattning av förväntade kassaflöden från tillgångarna i portföljen för respektive år. Med ledning av de årliga kassaflödena och portföljens löptid beräknas en kreditjusterad effektivränta. Det är den ränta som exakt diskonterar de uppskattade framtida kassaflödena under portföljens förväntade löptid till fordringsportföljens redovisade värde vid det första redovisningstillfället. Effektivräntan som fastställs vid förvärvstillfället är som utgångspunkt fast och används sedan för att beräkna portföljens redovisade värde vid varje framtida tidpunkt. De kassaflöden som diskonteras är framtida kassaflöden i form av avtalsenlig amortering, betalning av räntor och avgifter – både sådana som är hänförliga till tid innan förvärvet (upplupna) och sådana som belöper sig på bolagets innehavstid. Vilka typer av avgifter som räknas med beror på vilken typ av fordringar som ingår i portföljen. På i princip alla fordringar som förvärvas från finansiella institut tillkommer dock dröjsmålsränta och mindre administrativa avgifter eller påminnelseavgifter om betalningar inte sker i enlighet med avtalet.

Effektivräntan beräknas alltså med ledning av samtliga betalningar, vilket innebär att även betalningar som civilrättsligt skulle kunna avse avgifter eller amortering ingår. Ingen skillnad görs heller mellan ränta som avser tid innan portföljförvärvet och ränta som avser tid efter förvärvet. Vad som är vad spelar i detta sammanhang och skede ingen roll.

Fordringsportföljens värde (anskaffningsvärdet) multipliceras det första året med den framräknade räntefaktorn (effektivräntan). Produkten blir ränteintäkten för det året. Värdet på den samlade fordringsportföljen, som motsvarar vad som betalats för portföljen, reduceras sammantaget med ett belopp som motsvarar årets kassaflöde minskat med redovisad ränteintäkt.

Om årets inbetalningar överstiger eller understiger vad som prognosticerats kommer det att redovisas i resultaträkningen, dock inte som ränta redovisningsmässigt. Ändras prognosen för de framtida kassaflödena kommer det redovisade värdet på portföljen att skrivas upp eller ned.

Efterföljande år beräknas ränteintäkten genom att det redovisade värdet på portföljen vid räkenskapsårets början multipliceras med effektivräntan.

Genom att portföljens värde minskar över tid och ränta beräknas på värdet vid räkenskapsårets början kommer ränteintäkterna att bli degressiva, (dvs. större ränteintäkter i början av portföljens löptid och därefter minskande) om de uttrycks som en andel av de faktiska betalningarna. För "amorteringsdelen" blir det tvärtom. Den ökar under

löptiden. Om en portfölj avkastar enligt prognos kommer inbetalningarna sammantaget att helt motsvara vad som gällde enligt de kalkyler utifrån vilken effektivräntan beräknades. Metoden kommer då att leda till att ett belopp som motsvarar skillnaden mellan vad företaget betalade för portföljen och vad det fått in redovisas som ränta. För varje år blir företagets resultateffekt då lika med den redovisade ränteintäkten.

Löpande under åren görs översyner av kassaflödesprognoserna, och det redovisade värdet på portföljen kan komma att justeras under innehavstiden. Om inkasseringen skiljer sig från förväntan, eller om förväntningarna förändras över tid, ger det upphov till vinster eller förluster utöver ränteintäkten. Dessa vinster eller förluster klassificeras enligt god redovisningssed inte som en ränteinkomst eller ränteutgift.

Praxis

Högsta förvaltningsdomstolen har i HFD 2021 ref. 62 prövat vad som utgör ränteinkomster enligt 24 kap. IL för företag som förvärvat portföljer av förfallna eller kreditförsämrade fordringar. Domstolen har i detta rättsfall konstaterat att när effektivräntan har fastställts har hänsyn tagits till samtliga betalningar som gäldenären förväntas göra, t.ex. amorteringar, upplupna räntor och avgifter. Domstolen uttalar att den inkomst som beräknas enligt effektivräntemetoden inte enbart består av ersättning för den kredit som bolaget tillhandahåller gäldenären. Om bolaget hade haft motsvarande utgift hade det inte varit fråga om enbart ränta utan även om t.ex. avbetalning av kapitalbeloppet.

Högsta förvaltningsdomstolen fann mot denna bakgrund att den inkomst som beräknades enligt effektivräntemetoden och som enligt god redovisningssed var ränta inte var en ränteinkomst för bolaget vid tillämpningen av 24 kap. IL. Domstolen ansåg dock att vid bolagets förvärv av fordringarna sker ett borgenärsbyte utan att de andra ursprungligen avtalade villkoren ändras. Den ränta som har avtalats mellan gäldenärerna och den ursprungliga borgenären är en ersättning för kredit och utgör ränta enligt definitionerna i 24 kap. 2 och 3 §§ IL men en ränteinkomst ska enbart beaktas av den borgenär som var fordringsinnehavare och kreditgivare under den tid som räntan belöper på. Domstolen fann att det följaktligen endast var den del av inkomsterna som motsvarade avtalad ränta och som belöpte på tid efter bolagets förvärv av fordringarna som utgjorde ränteinkomster hos bolaget vid beräkningen av räntenettot.

En bestämmelse vad avser ränteinkomster från portföljer av förfallna eller på annat sätt kreditförsämrade fordringar

Ett antal företag bedriver verksamhet som består i förvärv och förvaltning av portföljer av förfallna eller på annat sätt kreditförsämrade fordringar. Utredningen konstaterar att avkastningen i sådan verksamhet är hänförlig till fordringar och att det är fråga om finansiell verksamhet. Verksamheten kräver i de flesta fall också tillstånd från Finansinspektionen. I någon mening skiljer sig verksamheten emellertid tydligt från sedvanlig utlåning. Bolagen förvärvar fordringarna till underkurs och de arbetar aktivt med att driva in skulderna. Det gäller oavsett om indrivningsverksamheten sker i egen regi eller i praktiken görs av ett fristående bolag. Utredningen anser att verksamhetens karaktär gör att bolagets inkomster bör få avräknas mot

räntekostnader vid beräkning av räntenettot och därmed i princip behandlas som ränta. De skillnader som finns mellan sedvanlig utlåning och förvärv av förfallna eller på annat sätt kreditförsämrade fordringar motiverar inte en i grunden annan syn på hur det belopp som redovisas som effektivränta ska hanteras i detta sammanhang. Konsekvensen av ett motsatt synsätt skulle kunna vara att ingen del av avkastningen kan behandlas som ränteinkomster. Utredningen anser att effektivräntemetoden ska läggas till grund vid bestämmandet av vad som ska behandlas som ränteinkomster enligt 24 kap. IL. Enligt utredningen ger det förutsebarhet i rättstillämpningen och medför inte de administrativa problem som det skulle innebära om varje fordringsförhållande skulle delas upp i delar för att bestämma vad som är ränta.

Regeringen instämmer i utredningens bedömning att det ska införas en bestämmelse vad avser ränteinkomster från portföljer av förfallna eller på annat sätt kreditförsämrade fordringar. Det är fråga om finansiell verksamhet och de förvärvade portföljerna innehåller vanligtvis ett stort antal fordringar. Det är komplicerat och tidskrävande för företag som köper denna typ av portföljer att beräkna ränteintäkterna enligt 24 kap. 3 § IL. Vidare är rättsläget fortfarande oklart efter avgörandena från Högsta förvaltningsdomstolen bl.a. vad avser hur man rent praktiskt ska få fram den del av bolagets inkomster från de förvärvade fordringarna, beräknade enligt effektivräntemetoden, som motsvarar avtalad ränta och som belöper på tid efter bolagets förvärv. En bestämmelse bör därför införas av förenklings- och tydlighetsskäl för att klargöra vad som i dessa fall ska behandlas som ränteinkomster enligt 24 kap. IL. Som utredningen skriver skulle konsekvensen av ett motsatt synsätt kunna vara att ingen del av avkastningen skulle kunna behandlas som ränteinkomster hos de företag som förvärvat portföljer av förfallna eller på annat sätt kreditförsämrade fordringar. Ett sådant utfall är inte önskvärt.

Skatteverket anser till skillnad från utredningen att regeln bör utformas med utgångspunkt från vad som faktiskt är en ersättning för kredit. Skatteverket framför att när effektivräntemetoden tillämpas på förvärvade kreditförsämrade fordringsportföljer så utgår beräkningen från en prognos över framtida kassaflöden vad avser de fordringar som ingår i portföljen. Dessa kassaflöden innehåller en mängd poster som inte omfattas av den särskilda definitionen av ränteinkomster, t.ex. amorteringar, avgifter och ränta som lagts till skulden under den förra fordringsägarens innehavstid. Skatteverket föreslår att förvärvare av kreditförsämrade fordringsportföljer ska ges möjlighet att beräkna ränteinkomsterna avseende fordringarna utifrån fordringarnas genomsnittliga avtalade räntesats multiplicerad med det upplupna anskaffningsvärdet vad avser det första beskattningsåret och för beskattningsår därefter med värdet vid årets ingång.

Regeringen konstaterar att det av förarbetena framgår att god redovisningssed ska tillämpas som en utgångspunkt vid den skatterättsliga bedömningen av vad som ska anses utgöra en ränteinkomst eller ränteutgift om inget annat framgår av bestämmelserna i 24 kap. IL eller av förarbetena till dessa bestämmelser (prop. 2017/18:245 s. 210 och 357). Detta innebär inte per automatik att en utgift eller inkomst som har redovisats som ränta i enlighet med god redovisningssed ska anses vara ränta även enligt definitionen i 24 kap. 2 och 3 §§ IL. Effektivränte-

metoden är en metod som används redovisningsmässigt för att fastställa den effektiva räntan för den som har förvärvat en fordringsportfölj. Som nämnts ovan gäller att om en portfölj avkastar enligt prognos kommer inbetalningarna sammantaget att helt motsvara vad som gällde enligt de kalkyler utifrån vilken effektivräntan beräknades. Metoden kommer då att leda till att ett belopp som motsvarar skillnaden mellan vad företaget betalade för portföljen och vad de fått in redovisas som ränta. För varje år blir företagets resultateffekt då lika med den redovisade ränteintäkten.

Vad avser portföljer av kreditförsämrade fordringar kan ett mycket förenklat exempel visa hur metoden fungerar. Ett företag har förvärvat en fordringsportfölj för 50 000 kronor (nominellt värde på fordringarna i portföljen är 120 000 kronor). Portföljens löptid är tre år. Företaget räknar med att sammanlagt få in 90 000 kronor i form av räntor, amorteringar och avgifter m.m. Med dessa förutsättningar kommer då sammanlagt 40 000 kronor ($90\,000 - 50\,000$) att redovisas som ränta. Detta belopp redovisas som en jämn förräntning under de tre åren.

Att beräkningen av den effektiva räntan tar sin utgångspunkt i företagets kassaflöden från fordringsportföljen medför att exempelvis upplupna räntor och amorteringar till viss del kan ingå i det belopp som beräknas som ränta för fordringshavaren. För de ursprungliga parterna kommer såväl den civilrättsliga som ekonomiska innebörden av vad som utgör ränta respektive amortering att vara densamma. I samband med borgenärsbyte kan emellertid den ekonomiska innebörden av vad som exempelvis utgör amorteringar skilja sig åt. Detta är en oundviklig effekt av att effektivräntemetoden används och innebär alltså att en och samma betalning kan ha olika ekonomisk innebörd för parterna.

Regeringen anser, till skillnad från Skatteverket, att det i det här fallet är lämpligt att fullt ut tillämpa den lösning som gäller enligt god redovisningssed. Även i fråga om leasingavgifter i 24 a kap. 13 § IL har en metod som är likvärdig med effektivräntemetoden accepterats för att räkna fram ränteinkomst (prop. 2017/18:245 s. 245). Det kan noteras att i fråga om leasingavgifter kan beräkningen av vad som är ränta skilja sig åt även mellan de ursprungliga parterna (eftersom parterna kan klassificera avtalet på olika sätt). Effektivräntemetoden bör därför läggas till grund vid bestämmandet av vad som ska behandlas som ränteinkomster enligt 24 kap. IL. Eventuella justeringar i förhållande till faktiska betalningar för fordringarna i portföljen ska inte anses vara en ränteinkomst enligt den föreslagna bestämmelsen.

Skatteverket har föreslagit att den förvärvade portföljens genomsnittliga avtalade räntesats ska användas vid beräkningen av ränteinkomsten. En lösning som innebär att effektivräntemetoden tillämpas medför inte de administrativa problem som det skulle innebära om en genomsnittlig avtalad räntekostnad skulle beräknas för ett stort antal fordringsförhållanden där storleken på de enskilda fordringarna kan variera. Vid tillämpandet av en sådan metod skulle även räntekostnaden avseende de olika fordringarna som ingår i portföljen behöva viktas utifrån storleken på fordringen när den genomsnittliga avtalade räntesatsen ska fastställas, vilket skulle medföra ytterligare administrativa problem för företagen. Genom att behandla effektivräntan som ränteinkomst uppnås överensstämmelse mellan redovisningen och beskattningen. Regeringen anser således att för sådana företag som förvärvar denna typ av fordringar ska

de inkomster som är hänförliga till fordringarna och som företaget i sina räkenskaper har redovisat som ränteintäkter enligt effektivräntemetoden behandlas som ränteinkomster vid tillämpningen av ränteavdragsreglerna. Detta ska bara gälla om priset beror på gäldenärens bristande betalningsförmåga och att redovisningen av fordringarna enligt effektivräntemetoden överensstämmer med god redovisningssed.

Utredningens föreslagna regel omfattar företag som genom ett förvärv har anskaffat en större mängd förfallna eller på annat sätt kreditförsämrade fordringar för ett pris som understiger fordringarnas nominella belopp. Regeringen anser dock inte att regeln bör baseras på hur stort antal fordringar som förvärvas. En sådan regel skulle kunna leda till gränsdragningsproblem. Den viktiga aspekten är att företagets verksamhet består i att förvärva fordringar till underpris och aktivt arbeta med att driva in dem. För sådana företag kommer fordringarna att utgöra lagertillgångar. Regeringen föreslår därför att regeln ska gälla för fordringar som skattemässigt utgör lagertillgångar.

Vidare anser regeringen att bestämmelsen inte ska vara tvingande utan att företagen ska få bestämma om de vill beräkna ränteinkomsterna på fordringarna enligt denna regel alternativt enligt den generella definitionen i 24 kap. 3 § IL.

I likhet med utredningen anser regeringen att det inte strider mot direktivet om skatteundandragande att införa denna typ av reglering med koppling till effektivräntemetoden. Direktivet bygger på OECD:s BEPS-rekommendationer, åtgärd 4. Enligt denna ska avdragsbegränsningen för räntor tillämpas på bl.a. betalningar som är likvärdiga med ränta (punkt 36). Enligt punkt 35 inkluderar detta betalningar som fastställs genom att en fast eller rörlig procentsats tillämpas på ett faktiskt eller fiktivt kapitalbelopp över tiden ("are determined by applying a fixed or variable percentage to an actual or notional principal over time").

Effektivräntemetoden innebär att man beräknar räntebeloppet genom att använda en fast räntesats på en bas. Detta överensstämmer med formuleringen i punkt 35. Punkterna 35 och 36 gäller hur räntekostnader ska definieras. Enligt punkt 38 ska emellertid ett motsvarande synsätt tillämpas när man fastställer ränteintäkter.

BFN anför att eftersom ett K2-företag inte redovisar enligt effektivräntemetoden kommer den nya bestämmelsen inte att vara tillämplig för dessa företag, utan ränteinkomsten kommer även i fortsättningen att beräknas enligt 24 kap. 3 § IL. Regeringen instämmer i denna bedömning. Det är dock möjligt för företag som redovisar enligt K2 att byta regelverk om man vill kunna tillämpa de nya bestämmelserna.

Regeringen föreslår sammanfattningsvis att det införs en bestämmelse vad avser de ränteinkomster som uppkommer när ett företag har förvärvat fordringar för ett pris som understiger fordringarnas nominella belopp på grund av gäldenärernas bristande betalningsförmåga och som utgör skattemässiga lagertillgångar. Bestämmelsen gäller endast vid tillämpningen av bestämmelserna om avdragsbegränsning för negativa räntenetton, dvs. 24 kap. 21 a–27 §§ IL.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 24 kap. 21 § och införandet av 24 kap. 3 a § IL.

6 Förändringar i rätten till avdrag för negativa räntenetton

6.1 Gemensam beräkning för beräkningsenheter

Regeringens förslag: Det införs en gemensam beräkning av rätten till avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto för företag i en företagsgrupp, dvs. en beräkningsenhet. En beräkningsenhet består av företag som kan lämna koncernbidrag till eller ta emot koncernbidrag från varandra under beskattningsåret. Företag som kan lämna eller ta emot koncernbidrag enbart på den grunden att de har medgett dispens från regeringen ska inte ingå i beräkningsenheten. Handelsbolag ingår inte i en beräkningsenhet.

Om ett företag som ingår i en beräkningsenhet tillämpar huvudregeln ska samtliga företag i beräkningsenheten tillämpa den bestämmelsen.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna tillstyrker förslaget eller har ingenting att invända. *Svensk Sjöfart* anför att det kan bli en stor administrativ börda att redovisa beräkningsenhetens uppgifter, och önskar därför att företag ska kunna välja att stå utanför en sådan enhet. *Svensk Försäkring* önskar ett förtydligande av hur definitionen av en beräkningsenhet är tänkt att fungera för livförsäkrings- och tjänstepensionsföretag. *Energiföretagen Sverige*, *Sydkraft* och *Vattenfall* anser att företag som medges avdragsrätt för koncernbidrag genom dispens ska ingå i samma beräkningsenhet som det företag som tar emot koncernbidraget. *Skatteverket* anför att det kan strida mot direktivet att inte inkludera företag som kan lämna koncernbidrag till varandra på grund av dispens i en beräkningsenhet, samt att det bör förtydligas att företag som varken kan lämna koncernbidrag till varandra eller ta emot koncernbidrag från varandra i vissa fall kan ingå i samma beräkningsenhet. Därtill önskar Skatteverket ett förtydligande om att koncernbidragsrätten ska gälla under beskattningsåret. *Fastighetsägarna*, *FAR* och *Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Industrins Finansförening*, *Svensk Försäkring* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig), NSD m.fl. nedan, anser att handelsbolag ska inkluderas i beräkningsenheten. I andra hand bör tidsbegränsade övergångsbestämmelser införas som underlättar för helägda handelsbolag att överlåta tillgångar till aktiebolag i koncernen.

Skälen för regeringens förslag

Gemensam beräkning av avdragsunderlag och räntenetto

Enligt nuvarande regler gäller den generella ränteavdragsbegränsningen som utgångspunkt för det enskilda företaget. För att inte missgynna verksamhet som bedrivs i en koncern i förhållande till verksamhet som bedrivs inom ett och samma företag finns det dock vissa möjligheter till koncernutjämning. Ett företag med positivt räntenetto får under vissa förutsättningar dra av ett annat företags negativa räntenetto. Denna möjlighet gäller endast företag som med avdragsrätt kan lämna koncern-

bidrag till varandra. Avdrag får göras med högst ett belopp som motsvarar det positiva räntenettet. Utöver att kvitta negativa räntenetton motsvarande positiva räntenetton kan företag genom koncernbidrag även flytta avdragsunderlag inom en koncern, eftersom koncernbidragen påverkar storleken på ett företags avdragsunderlag. Företagen kan tillämpa huvudregeln, vilket innebär att de får göra avdrag för negativa räntenetton upp till 30 procent av avdragsunderlaget. Företag inom en intressegemenskap kan tillämpa huvudregeln eller förenklingsregeln vid beräkning av rätt till avdrag för negativt räntenetto, så länge intressegemenskapens sammanlagda avdrag inte överstiger beloppsgränsen på 5 miljoner kronor enligt förenklingsregeln.

Regeringen föreslår, i likhet med utredningen, att det införs ett system som så långt som möjligt leder till att företag i en företagsgrupp behandlas som en skattskyldig vid beräkningen av rätt till avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto. Företag som ingår i en s.k. beräkningsenhet ska beräkna rätten till avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto gemensamt. En sådan gemensam beräkning är tillåten enligt artikel 4 i direktivet mot skatteundandraganden. Även ett antal EU-medlemsstater, t.ex. Irland, har infört en möjlighet till en gemensam beräkning inom en företagsgrupp.

Förslaget gynnar företagen eftersom avdragsunderlag lättare kan utnyttjas av andra företag i koncernen utan att underlaget behöver flyttas genom koncernbidrag. Genom att införa bestämmelser om beräkningsenheter kan turordningsreglerna förenklas vilket leder till betydligt enklare och mer förutsägbara regler för koncerner (för närmare beskrivning se avsnitt 4 och 6.4.2). Vidare blir reglerna mer förmånliga för företagen i en beräkningsenhet eftersom de kan utnyttja sina positiva räntenetton och avdragsunderlag på ett bättre sätt. Såväl möjligheten att kvitta räntenetton som att få avdrag för kvarstående negativa räntenetton utökas. Syftet med förändringarna i detta avsnitt är att förenkla och förbättra för företagen och att på så vis öka de svenska företagens konkurrenskraft. Förslaget kan dock öka de administrativa kostnaderna för vissa företag eftersom samtliga företag inom en beräkningsenhet behöver samarbeta för att kunna beräkna och deklarera avdragsrätten.

Svensk sjöfart önskar större valfrihet för att minska den administrativa bördan. Regeringen anser att det skulle leda för långt att tillåta företagen att fritt välja om de ska ingå i en beräkningsenhet eller inte. En sådan valmöjlighet skulle öka risken för skatteundandragande t.ex. genom att ett företag med negativt avdragsunderlag skulle kunna stå utanför beräkningsenheten i syfte att förhindra att det företagets avdragsunderlag sänker beräkningsenhetens sammanlagda avdragsunderlag. Av detta skäl ska företag i en beräkningsenhet använda samma regel för beräkning av avdragsrätten, dvs. antingen huvudregeln eller förenklingsregeln. För vissa företag kan den gemensamma beräkningen upplevas som komplicerad. De skattemässiga fördelarna med de ytterligare möjligheterna att utjämna negativa räntenetton och kvarstående negativa räntenetton mellan företag och att beräkna ett gemensamt avdragsunderlag i en koncern bör dock uppväga eventuella administrativa nackdelar.

Företag som kan ta emot eller lämna koncernbidrag

Regeringen anser att enbart företag som har koncernbidragsrätt enligt 35 kap. 1–7 §§ IL ska inkluderas i beräkningsenheten, eftersom dessa företag genom denna rätt redan i dag har möjlighet att flytta avdragsunderlag och till viss del utjämna positiva och negativa räntenetton mellan varandra.

I de flesta fall har företag i en koncern ömsesidig koncernbidragsrätt. I vissa fall gäller dock koncernbidragsrätten endast i en riktning. Det handlar t.ex. om koncernbidrag till företag vars utdelning ska tas upp av moderföretaget eller företag som kan fusioneras. Regeringen anser att även företag med ensidig koncernbidragsrätt ska ingå i beräkningsenheten. En sådan lösning medför en enklare hantering för koncernerna, eftersom företagen endast kommer att tillhöra en beräkningsenhet. Reglerna ger då även ett mer rättvisande resultat av koncernens avdragsunderlag. Företag som kan lämna eller ta mot koncernbidrag enbart på den grunden att de av regeringen har medgetts dispens enligt 35 kap. 8 § IL ska däremot inte ingå i beräkningsenheten.

Energiföretagen Sverige, Sydkraft och Vattenfall anför att även företag som har avdragsrätt för koncernbidrag genom dispens bör ingå i samma beräkningsenhet som företaget som tar emot bidraget. *Energiföretagen Sverige* anför att avdragsunderlag, räntenetto och kvarstående negativt räntenetto kan räknas med i beräkningsenhetens sammanlagda poster i förhållande till ägarandel i det underliggande företaget med dispens. *Skatteverket* påpekar att förslaget i den del som gäller företag med sådan dispens kan behöva anpassas för att vara förenligt med direktivet mot skatteundandraganden. Regeringen anser i likhet med utredningen att företag som har koncernbidragsrätt enbart på grund av dispens från regeringen inte är så nära förbundna med varandra genom ägande att det kan anses befogat att de ska kunna vara del av en beräkningsenhet. Det finns också praktiska problem med att helt eller delvis inkludera dessa företag i en beräkningsenhet. Om företag med koncernbidragsdispens inkluderades skulle de kunna ingå i flera beräkningsenheter. Det skulle leda till ytterligare särreglering vilket försvårar såväl lagstiftningen som tillämpningen. Vidare får det anses vara förenligt med direktivet mot skatteundandraganden att utesluta de företag som har koncernbidragsrätt på grund av dispens från att ingå i en beräkningsenhet. Det framgår av artikel 4.1 i direktivet mot skatteundandraganden att företagsgruppen definieras i nationell rätt. Enligt förslaget är en sådan företagsgrupp företag som har koncernbidragsrätt enligt 35 kap. 1–7 §§ IL. Koncernbidrag mellan företag som har avdragsrätt för koncernbidrag genom dispens ska däremot beaktas vid beräkningen av avdragsunderlaget (se avsnitt 6.4.1).

Som Skatteverket framför är det enligt regeringen motiverat att i lagtexten uttryckligen ange att möjligheten att lämna eller ta emot koncernbidrag ska gälla under beskattningsåret.

Svensk försäkring efterfrågar ett förtydligande om livförsäkrings- och tjänstepensionsförsäkringsföretag anses ingå i en beräkningsenhet. Regeringen anser att den frågan får bedömas med stöd av bestämmelserna i 35 kap. 1–7 §§ IL och den praxis som redan finns på området. Det kan dock konstateras att det faktum att ett företag på grund av annan

lagstiftning, t.ex. rörelselagstiftning, skulle vara förhindrad att göra sådana värdeöverföringar som krävs för att anses ha lämnat ett koncernbidrag enligt inkomstskattelagen saknar betydelse för bedömningen av om ett företag tillhör en beräkningsenhet eller inte. Det avgörande är om koncernbidrag skattemässigt kan lämnas enligt bestämmelserna i 35 kap. 1–7 §§ IL. Som Skatteverket påpekar kan en beräkningsenhet i vissa fall inkludera två företag som inte med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag mellan varandra t.ex. i enlighet med fusionsregeln i 35 kap. 5 § IL, men som kan lämna koncernbidrag till ett eller flera andra företag i samma beräkningsenhet eller ta emot koncernbidrag från ett eller flera andra företag i samma beräkningsenhet.

Handelsbolag

Handelsbolag är inte skattesubjekt och ingår inte i kretsen av företag som kan lämna och ta emot koncernbidrag. De regler som gäller i dag innebär att rätten till avdrag för ett handelsbolags negativa räntenetto och kvarstående negativa räntenetto beräknas i handelsbolaget, även om det inte är ett skattesubjekt. Vid beräkningen av ägarföretagets avdragsunderlag ska ett överskott som är hänförligt till andelar i svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer minska ägarens avdragsunderlag, medan en motsvarande justering av ägarens avdragsunderlag inte görs vid ett underskott i handelsbolaget.

Fastighetsägarna, FAR och NSD m.fl. anser att handelsbolag ska kunna ingå i en beräkningsenhet, alternativt att en tidsbegränsad övergångsregel ska införas som underlättar för helägda handelsbolag att överlåta tillgångar till aktiebolag i koncernen. Regeringen anser i likhet med utredningen att handelsbolag varken kan eller bör ingå i en beräkningsenhet.

Sådana övergångsvisa särskilda skatteregler för handelsbolag som remissinstanserna efterfrågar, bl.a. i form av möjlighet att underlåta uttagsbeskattning vid underprisöverlåtelser från handelsbolag till aktiebolag inom samma koncern, omfattas inte av detta lagstiftningsärende och berörs därför inte vidare här.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 24 kap. 21 a och 24 c §§ andra stycket IL.

6.2 Kvittning av räntenetton

Regeringens förslag: Företag i en beräkningsenhet ska räkna samman sina negativa räntenetton, positiva räntenetton respektive kvarstående negativa räntenetton i separata poster. Om huvudregeln tillämpas ska även företagens avdragsunderlag räknas samman. Om det finns ett sammanlagt positivt räntenetto ska företagen dra av sammanlagt negativt räntenetto och sammanlagt kvarstående negativt räntenetto med ett belopp som högst motsvarar beräkningsenhetens sammanlagda positiva räntenetto.

Om ett företag som inte ingår i en beräkningsenhet har ett positivt räntenetto ska företaget dra av kvarstående negativt räntenetto med ett belopp som högst motsvarar företagets positiva räntenetto.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen föreslår att ett företags kvarstående negativa räntenetto ska dras av upp till företagets positiva räntenetto innan den gemensamma beräkningen.

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna tillstyrker förslaget eller har ingenting att invända. *Skatteverket* anför att prövningen av avdragsrätten för sammanlagt negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto inom en beräkningsenhet bör ske i två steg, först mot eventuellt sammanlagt positivt räntenetto och därefter mot 30 procent av beräkningsenhetens sammanlagda avdragsunderlag alternativt upp till beloppsgränsen. *Skatteverket* framhåller också att det behöver förtydligas i vilken utsträckning företagen har rätt till avdrag för kvarstående negativt räntenetto från tidigare år. *Svenska bankföreningen* önskar ett förtydligande av vad som ska gälla när ett mindre bolag i en bankkoncern har ett negativt räntenetto samtidigt som det är uppenbart att koncernen som helhet har ett sammanlagt positivt räntenetto som överstiger det sammanlagda negativa räntenettet.

Skälen för regeringens förslag

Enligt 24 kap. 23 § IL får varje enskilt företag dra av årets ränteutgifter upp till årets ränteinkomster. Resultatet av den beräkningen utmynnar i ett positivt eller negativt räntenetto för företaget.

Ett företag med positivt räntenetto får under vissa förutsättningar dra av ett annat företags negativa räntenetto. Denna möjlighet gäller endast företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra. Avdrag får göras med högst ett belopp som motsvarar det positiva räntenettet och avdrag får inte göras för det andra företagets kvarstående negativa räntenetto. Det negativa räntenettet hos det andra företaget får inte heller dras av till den del det har dragits av på annat sätt, vilket följer av 24 kap. 28 § IL.

Ett kvarstående negativt räntenetto får inte dras av genom kvittning motsvarande det egna positiva räntenettet eller ett annat företags positiva räntenetto, vilket följer av 24 kap. 26 och 28 §§ IL.

Regeringen bedömer att ett företag ska få dra av kvarstående negativt räntenetto med ett belopp som högst motsvarar företagets positiva räntenetto. Inom en beräkningsenhet får företag dra av sammanlagt negativt räntenetto och sammanlagt kvarstående negativt räntenetto med ett belopp som högst motsvarar eventuellt sammanlagt positivt räntenetto.

Regeringen anser att samma kvittningsregel ska gälla vid tillämpningen av både huvudregeln och förenklingsregeln. Regeringen föreslår därför en annan lagteknisk utformning än vad utredningen har föreslagit. Någon materiell ändring gentemot utredningens förslag är inte avsedd. Den nya utformningen kan dock innebära att vissa beräkningsenheter kan få ökade möjligheter att fördela avdrag på grund av att ett företag som har ett kvarstående negativt räntenetto och ett positivt räntenetto inte kvittar det innan den gemensamma beräkningen. En gemensam kvittningsregel bör

förenkla beräkningen och underlätta bedömningen av om en beräkningsenhet ska tillämpa huvudregeln eller förenklingsregeln. Förslaget minskar också risken för skillnader i tillämpningen av kvittningsreglerna för företag som tillämpar olika avdragsregler. En eventuell kvittning ska inte påverka möjligheten för företagen i beräkningsenheten att göra avdrag för sammanlagt negativt räntenetto och sammanlagt kvarstående negativt räntenetto som därefter kvarstår enligt förenklingsregeln eller enligt huvudregeln. Ett exempel kan illustrera detta. Fyra företag ingår i en beräkningsenhet och inga ytterligare företag finns i samma intresse-gemenskap. Företagens negativa räntenetto, positiva räntenetto och kvarstående negativa räntenetto framgår av tabell 6.1 nedan. Som framgår av tabellen har företagen ett sammanlagt negativt räntenetto på 7 miljoner kronor, ett sammanlagt kvarstående negativt räntenetto på 20 miljoner kronor och ett sammanlagt positivt räntenetto på 15 miljoner kronor. Företagen får dra av negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto motsvarande det sammanlagda positiva räntenettet, dvs. 15 miljoner kronor. Efter kvittningen återstår 12 miljoner kronor ($15 - 7 - 20$) i negativt räntenetto eller kvarstående negativt räntenetto. Beloppet kan dras av fullt ut genom tillämpning av förenklingsregeln ($25 - 12$). Vid behov kan beräkningsenheten fördela rätten till avdrag.

Tabell 6.1 Exempel avdragsrätt med kvittning och förenklingsregeln

Företag	A	B	C	D	Sammanlagt
Negativt räntenetto	-2	-4	-1		-7
Positivt räntenetto				15	15
Kvarstående negativt räntenetto	-4	-16			-20

Exempel, belopp angivna i miljoner kronor

Såsom redogjorts för ovan utökas rätten till avdrag för kvarstående negativt räntenetto för företag i en beräkningsenhet genom att sammanlagt kvarstående negativt räntenetto kan dras av med ett belopp som högst motsvarar beräkningsenhetens sammanlagda positiva räntenetto. Om något företag i en sådan beräkningsenhet har ett kvarstående negativt räntenetto och ett positivt räntenetto, räknas dessa belopp in i beräkningsenhetens sammanlagda kvarstående negativa räntenetto och dess sammanlagda positiva räntenetto. Kvittningsregeln innebär därmed att ett företag som ingår i en beräkningsenhet kan få dra av kvarstående negativt räntenetto med ett belopp som motsvarar det egna positiva räntenettet. Regeringen anser, i likhet med utredningen, att den möjligheten också bör finnas för företag som inte ingår i en beräkningsenhet. En särskild regel införs därför som medför att företag som inte ingår i en beräkningsenhet får dra av kvarstående negativt räntenetto upp till företagets positiva räntenetto. Även i dessa fall ska kvittningen ske innan huvudregeln eller förenklingsregeln tillämpas.

Regeringen delar *Skatteverkets* uppfattning att prövningen av avdragsrätten för sammanlagt negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto inom en beräkningsenhet bör ske i två steg, först mot eventuellt sammanlagt positivt räntenetto och därefter mot 30 procent av beräknings-

enhetens sammanlagda avdragsunderlag alternativt upp till beloppsgränsen i förenklingsregeln. Det kan medföra att något avdragsunderlag inte behöver beräknas och inte heller summeras, vilket t.ex. är fallet om företagen i en beräkningsenhet efter kvittning väljer att tillämpa förenklingsregeln i stället för huvudregeln.

Förslaget bedöms minska den administrativa bördan för beräkningsenheter som har högre sammanlagda positiva räntenetton än summan av de sammanlagda negativa räntenettona och de sammanlagda kvarstående negativa räntenettona. Skatteverket anser även att begreppen sammanlagt positivt räntenetto och sammanlagt negativt räntenetto bör definieras. Enligt regeringens mening räcker det med att förtydliga att företagen i en beräkningsenhet ska summera dessa belopp samt kvarstående negativt räntenetto och avdragsunderlag i poster var för sig, men att det saknas skäl att införa uttryckliga definitioner.

Skatteverket anser vidare att det bör förtydligas att kvarstående negativt räntenetto från tidigare år enbart får räknas med i de fall företagen har rätt till sådant avdrag. Regeringen bedömer till skillnad från utredningen att det är lämpligt att i lagtext förtydliga att rätten till avdrag för kvarstående negativt räntenetto behöver prövas innan beloppet tas med i beräkningen av ett företags avdragsrätt med stöd av reglerna om kvittning, huvudregeln eller förenklingsregeln samt vid den efterföljande beräkningen av beskattningsårets kvarstående negativa räntenetto. Det finns dock avdragsbegränsningar som gäller vid vissa ägarförändringar, fusioner och fissioner.

Svenska bankföreningen önskar ett förtydligande av vad som ska gälla när ett mindre bolag i en bankkoncern har ett negativt räntenetto samtidigt som det är uppenbart att koncernen som helhet har ett sammanlagt positivt räntenetto som överstiger det sammanlagda negativa räntenettet. Regeringen konstaterar att det, som framgår av tidigare förarbeten, är den skattskyldiga som yrkar avdrag för en ränteutgift som har att visa att förutsättningarna för ett sådant avdrag är uppfyllda. Hur noggrann en beräkning behöver vara för att visa en sådan avdragsrätt för ett enskilt företag eller en beräkningsenhet varierar, t.ex. har företag i bank- och försäkringssektorn generellt sett positiva räntenetton både i redovisningen och skattemässigt. Om det av exempelvis årsredovisningen framgår att det är uteslutet att ett företag kommer att redovisa annat än ett skattemässigt positivt räntenetto torde en mer övergripande redovisning vara tillräcklig (prop. 2017/18:245 s. 215 och 216). Även vid beräkningen av avdragsrätten för negativa räntenetton (och eventuella kvarstående negativa räntenetton) inom en beräkningsenhet bör ett liknande resonemang kunna föras. Företagen i beräkningsenheten behöver kunna visa att det finns förutsättningar för avdrag genom t.ex. kvittning, men hur detaljerade uppgifter som krävs för att uppnå det beviskravet kan skilja sig åt från fall till fall.

Lagförslag

Förslaget medför upphävande av 24 kap. 28 och 29 §§, ändring i 24 kap. 26 § andra stycket, 24 a kap. 14 och 16 §§ och införandet av 24 kap. 23 a, 24 a och 24 b §§ IL.

6.3 Förenklingsregeln

6.3.1 Beloppsgränsen höjs från 5 till 25 miljoner kronor

Regeringens förslag: Förenklingsregelns beloppsgräns för avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto som inte dragits av genom kvittning höjs till 25 miljoner kronor.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna tillstyrker förslaget eller har ingenting att invända. *Skellefteå kommun* föreslår att beloppsgränsen höjs ytterligare. *Skatteverket* noterar att en höjd beloppsgräns kan gynna de som delar upp företagsinnehav i olika intressegemenskaper, såsom kommuner, regioner, staten och vissa ideella föreningar kan göra.

Skälen för regeringens förslag: Enligt artikel 4 i direktivet mot skatteundandraganden får en företagsgrupp dra av negativt räntenetto med upp till 3 000 000 euro. Denna förenklingsregel är införd i 24 kap. 24 § andra stycket IL och regeln är ett alternativ till huvudregeln. Av bestämmelsen framgår att ett negativt räntenetto får dras av upp till 5 miljoner kronor. Om företaget ingår i en intressegemenskap, får de sammanlagda avdragen för negativa räntenetton inom intressegemenskapen inte överstiga 5 miljoner kronor.

Regeringen konstaterar att företagens ränteutgifter har ökat på grund av en högre marknadsränta och att gränsen på 5 miljoner kronor är låg i förhållande till vad som är tillåtet enligt direktivet. Gränsen är även låg i förhållande till vad som gäller i andra EU-länder. Regeringen föreslår därför att ett företag ska få dra av negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto med upp till 25 miljoner kronor. Om företaget ingår i en intressegemenskap, får de sammanlagda avdragen för negativa räntenetton och kvarstående negativa räntenetton inom intressegemenskapen inte överstiga 25 miljoner kronor.

Skellefteå kommun föreslår att beloppsgränsen höjs ytterligare. Regeringen konstaterar att beloppsgränsen anges i svenska kronor. Den föreslagna gränsen på 25 miljoner kronor understiger i viss mån vad som är tillåtet enligt direktivet. Enligt direktivet får beloppsgränsen konverteras till svenska kronor utifrån valutakursen den 12 juli 2016, då en euro motsvarade 9,4705 kronor. Beloppsgränsen kan därmed som högst bestämmas till 28 411 500 kronor. Regeringen anser att det finns fördelar med att ha ett jämnt värde för beloppsgränsen. En gräns på 25 miljoner kronor, som är fem gånger högre än dagens beloppsgräns, framstår som väl avvägd.

Skatteverket anför att den höjda beloppsgränsen kan innebära fördelar för ägare som har möjlighet att sätta upp separata företagsgrupper, vilka utifrån detta regelverk delas upp i olika intressegemenskaper. Det kan framför allt bli aktuellt för företagsgrupper som ägs av skattebefriade subjekt som t.ex. kommuner, regioner, staten eller vissa ideella föreningar. Regeringen instämmer i att den höjda beloppsgränsen kan medföra en viss risk för kringgående genom sådan skatteplanering. Att dela upp en företagsgrupp genom omstrukturering i flera intressegemenskaper skulle dock innebära att företagsgruppen förlorar koncernbidragsrätten i de fall

en sådan koncernbidragsrätt fanns innan. Denna risk för skatteplanering föreligger redan i dag, och det är oklart i vilken utsträckning skatteplanering genom sådana kringgåenden förekommer.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 24 kap. 24 § andra och tredje styckena och införandet av 24 kap. 25 a § IL.

6.3.2 Företag i en intressegemenskap behöver inte tillämpa samma regel

Regeringens bedömning: Företag inom en intressegemenskap behöver inte tillämpa samma regel.

Utredningens förslag överensstämmer inte med regeringens bedömning. Utredningens förslag innebär att företag i intressegemenskap ska tillämpa samma regel, dvs. huvudregeln eller förenklingsregeln.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna, Industrins Finansförening, Svensk Försäkring, Svensk Näringsliv* och *Svensk Sjöfart* ansluter sig), nedan NSD m.fl., och *Skatteverket* anger att det bör införas en undantagsregel för företag som ingår i flera intressegemenskaper. NSD m.fl. anser också att det finns fördelar med att behålla den valfrihet inom intressegemenskapen som gäller i dag. Skatteverket anför att det kan leda till praktiska problem när alla företag inom en intressegemenskap ska tillämpa samma regel.

Skälen för regeringens bedömning: Enligt dagens regler kan företag som ingår i samma intressegemenskap välja om de vill använda huvudregeln eller förenklingsregeln. Ett företag i intressegemenskapen kan alltså tillämpa huvudregeln och ett annat företag kan tillämpa förenklingsregeln. Om något företag i intressegemenskapen tillämpar förenklingsregeln gäller dock beloppsgränsen för alla företag som ingår i intressegemenskapen. Ett företag kan också ingå i flera intressegemenskaper.

Utredningen föreslår att företag i intressegemenskap ska tillämpa samma regel, dvs. huvudregeln eller förenklingsregeln.

Regeringen instämmer inte i utredningens bedömning. Som anges i avsnitt 6.1 ska de företag som ingår i en beräkningsenhet för gemensam beräkning vid tillämpning av huvudregeln inte ha möjlighet att välja om de ska ingå i den gemensamma beräkningen eller inte. Det innebär att valet att tillämpa huvudregeln eller förenklingsregeln måste göras inom beräkningsenheten. Företag som ingår i en intressegemenskap har inte lika stark koppling till varandra som företag som ingår i en beräkningsenhet. Såsom *NSD m.fl.* påpekar finns det goda skäl att låta företag välja vilken regel de ska tillämpa oberoende av vilken regel övriga företag i intressegemenskapen väljer att tillämpa. Samtidigt kan det leda till praktiska problem om alla företag i en intressegemenskap ska tillämpa samma regel, vilket *Skatteverket* framför.

Regeringen anser att valfriheten för företag som ingår i en intressegemenskap bör behållas för att underlätta administrationen för företag som ingår i en intressegemenskap. Därmed är den fråga som

Skatteverket och NSD m.fl. framför om hur företag som tillhör fler än en intressegemenskap ska hanteras inte längre aktuell.

Förenklingsregelns beloppsgräns gäller däremot för en intressegemenskap, vilket innebär att om något företag i intressegemenskapen tillämpar den regeln får de totala avdragen inom intressegemenskapen inte överstiga beloppsgränsen. Fördelningen av beloppet inom intressegemenskapen ska redovisas öppet i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma tidpunkt för lämnande av deklaration (jfr 24 kap. 25 a § tredje stycket IL). Om något företag väljer att tillämpa förenklingsregeln uppstår därmed i praktiken vissa krav på samordning för att säkerställa att företagen i intressegemenskapen inte gör avdrag för negativa räntenetton och kvarstående negativa räntenetton som sammantaget överstiger beloppsgränsen.

6.4 Beräkning av avdragsunderlaget

6.4.1 Avdragsunderlaget beräknas utan hänsyn till koncernbidrag

Regeringens förslag: Avdragsunderlaget ska beräknas utan hänsyn till koncernbidrag. Det gäller dock inte för ett koncernbidrag som dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren enbart med stöd av ett beslut om dispens från regeringen.

Utredningens förslag överensstämmer delvis med regeringens. Utredningens förslag innebär att koncernbidrag som lämnas med stöd av dispensregeln undantas vid beräkningen av avdragsunderlaget.

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna tillstyrker förslaget eller har ingenting att invända. *Energiföretagen Sverige* och *Vattenfall* påpekar att det slår dubbelt negativt om företag som beviljats koncernbidragsdispens varken räknas med i beräkningsenheten eller får beakta koncernbidrag vid beräkningen av avdragsunderlaget. *Skatteverket* anför att om företag med koncernbidragsdispens inte ska ingå i beräkningsenheten kan koncernbidrag som lämnats med stöd av koncernbidragsdispens behöva beaktas vid beräkningen av avdragsunderlaget för att förslaget ska anses vara förenligt med direktivet mot skatteundandraganden.

Skälen för regeringens förslag: Enligt huvudregeln i 24 kap. 24 § första stycket IL får ett företag dra av negativt räntenetto med högst 30 procent av ett särskilt beräknat avdragsunderlag, EBITDA. Avdragen ska i vissa fall justeras i förhållande till ökade avdrag för koncernbidrags-spärrade underskott. När lagstiftningen infördes gjordes bedömningen att utgångspunkten för beräkningen ska vara överskottet av näringsverksamheten enligt 14 kap. 21 § IL, före det aktuella avdraget. Samtliga intäktsoch kostnadsposter som utgör en del av beräkningen av resultatet av näringsverksamheten ingår därmed som huvudregel i avdragsunderlaget. Såväl koncernbidrag som avdrag för tidigare års underskott bedömdes vara sådana poster som skulle räknas med vid beräkningen av avdragsunderlaget med utgångspunkt i den bestämmelsen.

Utredningen föreslår att avdragsunderlaget ska beräknas utan hänsyn till koncernbidrag. Regeringen instämmer i huvudsak i utredningens bedömning. När en beräkningsenhets sammanlagda avdragsunderlag räknas ut görs en summering av avdragsunderlagen från samtliga företag som ingår i beräkningsenheten. Beräkningsenheten består som framgår av avsnitt 6.1 av företag som får lämna eller ta emot koncernbidrag från varandra enligt 35 kap. 1–7 §§ IL. Eventuella koncernbidrag mellan företagen i beräkningsenheten påverkar därmed inte det sammanlagda avdragsunderlaget eftersom de både tas upp och dras av vid beräkningen av avdragsunderlaget för de företag som ingår i beräkningsenheten. När företagens avdragsunderlag summeras kvittas koncernbidragen i praktiken bort. Koncernbidrag kan därför lämnas utanför beräkningen av det sammanlagda avdragsunderlaget för de företag som ingår i en beräkningsenhet. Vidare är det fördelaktigt om koncernbidrag fullt ut kan användas till resultatutjämnning inom en koncern, utan att företagen också behöver ta hänsyn till hur koncernbidragen påverkar möjligheten till avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto. Såväl beräkningen av avdragsunderlaget som hanteringen av koncernbidragen blir enklare om koncernbidragen inte påverkar beräkningen av avdragsunderlaget.

Regeringen konstaterar att direktivet mot skatteundandraganden anger att avdragsunderlaget ska beräknas utifrån företagets (eller företagsgruppens) skattemässiga vinst före räntor, skatt samt av- och nedskrivningar. Regeringen anser att företag som enbart har koncernbidragsrätt på grund av ett regeringsbeslut om dispens enligt 35 kap. 8 § IL inte ska ingå i samma beräkningsenhet (avsnitt 6.1). Om ett koncernbidrag lämnas med stöd av dispensbeslutet påverkar koncernbidraget de berörda företagens skattemässiga vinst. Då de berörda företagen i det fallet inte ingår i samma beräkningsenhet behöver ett sådant koncernbidrag räknas med i deras respektive avdragsunderlag för att beräkningen av avdragsunderlaget ska bli korrekt och vara förenlig med direktivet. Regeringen anser därför, som *Skatteverket* också påpekar, att koncernbidrag som lämnas eller tas emot med stöd av ett regeringsbeslut om dispens enligt 35 kap. 8 § IL ska beaktas vid beräkningen av ett företags avdragsunderlag. Med en sådan reglering uppstår inte de dubbla negativa effekter som *Energiföretagen Sverige* och *Vattenfall* framhåller. Om situationen skulle uppstå att det har meddelats ett dispensbeslut samtidigt som förutsättningarna för koncernbidrag enligt 35 kap. 1–7 §§ IL är uppfyllda, följer det av förslaget att företagen kommer att ingå i samma beräkningsenhet och att ett eventuellt koncernbidrag därmed inte ska beaktas vid beräkningen av företagens respektive avdragsunderlag.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 24 kap. 25 § första stycket IL.

6.4.2 Avdragsunderlaget beräknas utan hänsyn till avdrag för tidigare års underskott

Regeringens förslag: Avdragsunderlaget ska beräknas utan hänsyn till avdrag för tidigare års underskott.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Byggföretagen* anser att utredningens förslag innebär att företag med koncernbidragsspärrade underskott inte längre kommer att missgynnas på samma sätt som tidigare. Förslaget skapar goda möjligheter för en principiellt korrekt beskattning, i stället för att som dagens system i det närmaste missgynna de företag som valt att bedriva verksamhet i flera olika bolag. *FAR* anser att de generella ränteavdragsreglerna som gäller i dag är mycket svårtillämpade. Skälet till detta är att beräkningen sker för varje skattskyldig för sig samtidigt som det finns en integration med både reglerna om koncernbidrag och underskott. *Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna*, *Industrins Finansförening*, *Svensk Försäkring* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig) tillstyrker förslaget, framför allt av det skälet att det förenklar för företagen. *Svensk Sjöfart* anser att till skillnad mot vad som gäller i dag kommer varken koncernbidrag eller underskott att påverka avdragsunderlaget, vilket är positivt. *Skatteverket* anför att om koncernbidrag på grund av beviljad koncernbidragsdispens ska räknas med i avdragsunderlaget kan även eventuella underskott från tidigare år behöva beaktas. Därtill anges att förslagets förenlighet med direktivet mot skatteundandraganden kan behöva utredas närmare.

Skälen för regeringens förslag

Gemensam beräkning av avdragsrätten

Avdragsunderlaget beräknas i dag med hänsyn till avdrag för tidigare års underskott enligt 24 kap. 25 § IL. Justering av avdrag för negativt räntenetto i förhållande till ökade avdrag för koncernbidragsspärrade underskott regleras i 24 kap. 25 a och 25 b §§. Avdragsbegränsning för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto påverkar även koncernbidragsspärren enligt 40 kap. 18 § IL. Justering av avdrag för koncernbidragsspärrade underskott på grund av negativt räntenetto regleras i 40 kap. 19 a–19 d §§ IL.

Regeringen delar utredningens bedömning att avdragsunderlaget bör beräknas utan hänsyn till avdrag för tidigare års underskott. De regler som avser justeringar i beräkningen av avdragsunderlaget, ränteavdraget och avdrag för koncernbidragsspärrat underskott kan upphävas.

Regeringen föreslår i avsnitt 6.4.1 att avdragsunderlaget ska beräknas utan hänsyn till koncernbidrag. Avdrag för tidigare års underskott kan endast beräknas efter att koncernbidrag har beaktats. Om koncernbidragen tas bort från beräkningen av avdragsunderlaget bör även avdrag för tidigare års underskott tas bort från beräkningen.

Anledningen till att lagstiftaren vid reglernas tillkomst valde att beräkna avdragsunderlagen efter underskottsavdrag var att motverka skatteplanering. Vid en gemensam beräkning av avdragsrätten för företag i en beräkningsenhet kommer det inte att uppstå några fördelar för en koncern att skatteplanera genom att skapa växelvisa överskott i olika företag i koncernen på det sätt som man befarade när de nuvarande reglerna infördes. Det finns därmed inte något incitament att skapa underskott i vissa företag och överskott i andra under ett och samma beskattningsår, eftersom den gemensamma beräkningen utjämnar positiva och negativa avdragsunderlag mot varandra.

Direktivet mot skatteundandraganden är en minimireglering. I direktivet anges att avdragsunderlaget ska beräknas till ett företags (eller en företagsgrupps) skattemässiga vinst före räntor, skatt samt av- och nedskrivningar. Den ändrade ordningen är enligt regeringens mening förenlig med reglernas syfte och innebär inte någon risk för olikbehandling i gränsöverskridande situationer. Därtill kan konstateras att underskott inte alltid beaktas vid beräkningen av avdragsunderlaget i andra medlemsländer, t.ex. i Finland. Det bör därför vara förenligt med direktivet att beräkna avdragsrätten för negativt räntenetto utifrån en EBITDA-regel där underskott från tidigare år inte beaktas. Regeringen anser inte, till skillnad från *Skatteverket*, att någon ytterligare utredning kring reglernas förenlighet med direktivet är nödvändig.

I den utsträckning underskotts företag får större ränteavdrag genom denna lösning innebär det att företagen får något ökade underskott i stället för en motsvarande ökning av kvarstående negativa räntenetton. Detta är en fördel för företagen då underskott är fullt avdragsgilla mot skattemässigt resultat, till skillnad från kvarstående negativa räntenetton som är fullt avdragsgilla med ett belopp som motsvarar företagets positiva räntenetton men därefter enbart avdragsgilla upp till 30 procent av avdragsunderlaget, alternativt inom ramen för den beloppsgräns som gäller enligt förenklingsregeln. Därtill är t.ex. reglerna vid ägarförändringar förmånligare för underskott än för kvarstående negativa räntenetton, eftersom de senare går helt förlorade vid en ägarförändring genom vilken ett företag får det bestämmande inflytandet över företaget med ett kvarstående negativt räntenetto.

En konsekvens av ovanstående är att turordningen vid beräkningen av ett företags skattemässiga resultat bör ändras så att den generella ränteavdragsbegränsningen tillämpas före det att lämnade eller mottagna koncernbidrag beaktas och tidigare års underskott dras av.

Regeringen anser således att avdragsunderlaget ska beräknas utan hänsyn till avdrag för tidigare års underskott. Detta medför att bestämmelserna om justeringar i beräkningen av ett företags avdragsunderlag på grund av underskott och avdrag för koncernbidragsspärrat underskott bör upphävas. Detta eftersom de generella ränteavdragsbegränsningsreglerna inte påverkar effekten av koncernbidragsspärren efter att den har tillämpats.

Företag med koncernbidragsdispens

Skatteverket anför att om koncernbidrag på grund av beviljad koncernbidragsdispens ska räknas med i avdragsunderlaget kan även eventuella underskott från tidigare år behöva beaktas. Regeringen gör följande överväganden avseende de företag med koncernbidragsdispens som inte uppfyller rekvisiten i 35 kap. 1–7 §§ IL. Att inte beakta underskotten vid beräkningen av avdragsunderlaget innebär en förenkling av regelverket. Frågan är om det finns skäl mot en sådan förenkling i de fall koncernbidrag ska beaktas vid beräkningen av avdragsunderlaget, dvs. för företag med koncernbidragsdispens.

Av förarbetena till bestämmelsen om koncernbidragsdispens framgår att den föreslagna dispensmöjligheten främst har till syfte att befria från kravet på att moderföretaget äger mer än 90 procent av aktierna i ett eller

flera dotterbolag (prop. 1972:13 s. 9). Det är också så som dispensmöjligheten har tillämpats hittills. Företag som omfattas av sådan dispens bör ha ett relativt långsiktigt ägande, vilket i sig bör minska risken för den skatteplanering som befarades när nuvarande regler infördes. Incitamenten att skatteplanera för att utnyttja tidigare års underskott bör minska ju mindre ägarandel ett företag har i ett annat. För att koncernbidrag ska få dras av krävs att en motsvarande värdeöverföring görs. Av affärsmässiga skäl bör det normalt sett inte vara motiverat att besluta om värdeöverföringar mellan företag där ägandet inte överstiger 90 procent, såvida inte samtliga ägare lämnar eller tar emot koncernbidrag (och motsvarande värdeöverföringar) som är proportionerliga i förhållande till respektive ägarandel. Regeringen anser därför att risken för skatteundandragande framstår som relativt låg i dessa fall. Det finns därför skäl för att undanta underskotten från beräkningen av avdragsunderlaget även i de fall då koncernbidrag med stöd av dispensregeln i 35 kap. 8 § IL ska beaktas vid beräkningen av underlaget.

Lagförslag

Förslaget medför upphävande av 24 kap. 25 a och 25 b §§ och 40 kap. 19 a–19 d §§ och ändring i 24 kap. 25 § första och andra styckena och 40 kap. 18 § IL.

6.5 Beräkning av ränteavdrag enligt huvudregeln

Regeringens förslag: Företag som ingår i en beräkningsenhet får bara dra av sammanlagt negativt räntenetto och sammanlagt kvarstående negativt räntenetto efter kvittning med högst 30 procent av beräkningsenhetens sammanlagda avdragsunderlag.

Om en beräkningsenhets sammanlagda negativa räntenetto och sammanlagda kvarstående negativa räntenetto efter eventuell kvittning överstiger 30 procent av beräkningsenhetens sammanlagda avdragsunderlag får något eller några av företagen i beräkningsenheten inte fullt avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto. Beräkningsenheten fördelar rätten till avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto mellan företagen inom beräkningsenheten. Inget företag får dra av mer än summan av det egna negativa räntenettet och det egna kvarstående negativa räntenettet.

Utredningens förslag överensstämmer i sak med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna tillstyrker förslaget eller har ingenting att invända.

Skälen för regeringens förslag

Gemensam beräkning

Enligt nuvarande regler, 24 kap. 28 § IL, kan ett företag som har ett positivt räntenetto få dra av ett negativt räntenetto som har uppkommit hos ett annat företag med högst ett belopp som motsvarar det positiva räntenettet. Detta gäller inte kvarstående negativa räntenetton. Företag kan

även flytta avdragsunderlag genom att lämna koncernbidrag inom koncernen, i enlighet med 24 kap. 25 § IL.

Regeringen föreslår att en gemensam beräkning av rätten till avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto införs för beräkningsenheter, se avsnitt 6.1. Regeringens förslag har en annan lagteknisk utformning än utredningens förslag, men någon materiell ändring gentemot utredningens förslag är inte avsedd. Syftet med förslaget är att förenkla hanteringen av beräkningen av avdragsrätten enligt huvudregeln för företag inom en beräkningsenhet. För att beräkna avdragsrätten enligt huvudregeln ska avdragsunderlaget för respektive företag inom beräkningsenheten summeras till ett sammanlagt avdragsunderlag för beräkningsenheten.

För företag som inte ingår i en beräkningsenhet gäller att de bara får dra av ett negativt räntenetto och ett kvarstående negativt räntenetto efter tillämpningen av kvittningsregeln med högst 30 procent av avdragsunderlaget.

Regeringen föreslår i likhet med utredningen att företag inom en beräkningsenhet får dra av sammanlagt negativt räntenetto och sammanlagt kvarstående negativt räntenetto efter tillämpningen av kvittningsregeln med högst 30 procent av beräkningsenhetens sammanlagda avdragsunderlag. I flera fall kommer summan av beräkningsenhetens sammanlagda negativa räntenetto och sammanlagda kvarstående negativa räntenetto överstiga summan av beräkningsenhetens sammanlagda positiva räntenetto och 30 procent av det sammanlagda avdragsunderlaget. I en sådan situation har inte samtliga företag inom beräkningsenheten rätt till fullt avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto. Regeringen anser att företag i en beräkningsenhet ska få välja hur rätten till avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto ska fördelas mellan företagen då det innebär en hög grad av flexibilitet för företag i en beräkningsenhet.

Befintligt regelverk om resultatutjämnning mellan företag genom möjligheten att flytta avdrag mellan företag genom kvittning bör ändras för att underlätta hanteringen och minska risken för skatteplanering genom att t.ex. kringgå koncernbidragsspärren via detta regelverk. Ett företags avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto får därför inte överstiga dess egna negativa räntenetto plus dess egna kvarstående negativa räntenetto. Även om metoden innebär att avdragsunderlaget räknas gemensamt kan företagen inte dra av utgifter de inte har haft. Det bör därmed inte finnas någon större risk för skatteplanering genom att resultat förs över till företag utan substans som senare försätts i konkurs, eller att koncernbidragsspärren kringgås.

Schematisk beskrivning av den gemensamma beräkningen

I det följande ges en mer schematisk beskrivning av hur den gemensamma beräkningen inom en beräkningsenhet ska gå till vid tillämpning av huvudregeln.

1. Varje företag i en beräkningsenhet beräknar först sitt räntenetto genom att företagets ränteinkomster som ska tas upp minskas med ränteutgifter som ska dras av. Räntenettet kan vara negativt eller positivt. Företaget beräknar även sitt avdragsunderlag samt tar fram beloppet

- för eventuellt kvarstående negativt räntenetto. Om kvarstående negativt räntenetto träffas av en avdragsbegränsning enligt 24 kap. 27 § eller 37 kap. 26 a § IL får räntenettet inte räknas med. Ett negativt räntenetto kan bli föremål för ränteavdragsbegränsning.
2. Företag som ingår i en beräkningsenhet summerar negativt räntenetto, positivt räntenetto, kvarstående negativt räntenetto och avdragsunderlag i separata poster, vilket ger beräkningsenhetens sammanlagda negativa räntenetto, sammanlagda positiva räntenetto osv.
 3. Om beräkningsenheten har en post med ett sammanlagt positivt räntenetto ska sammanlagt negativt räntenetto och sammanlagt kvarstående negativt räntenetto dras av med ett belopp som högst motsvarar beräkningsenhetens sammanlagda positiva räntenetto.
 4. Företagen i beräkningsenheten får dra av sammanlagda negativa räntenetton och sammanlagda kvarstående negativa räntenetton, i den utsträckning de inte redan dragits av genom kvittning i punkt 3, med högst 30 procent av det sammanlagda avdragsunderlaget.
 5. Om summan av beräkningsenhetens sammanlagda negativa räntenetto och sammanlagda kvarstående negativa räntenetto inte överstiger summan av beräkningsenhetens sammanlagda positiva räntenetto plus 30 procent av det sammanlagda avdragsunderlaget får samtliga företag i beräkningsenheten dra av sina negativa räntenetton och kvarstående negativa räntenetton i sin helhet.
 6. Om summan av beräkningsenhetens sammanlagda negativa räntenetto och sammanlagda kvarstående negativa räntenetto överstiger summan av beräkningsenhetens sammanlagda positiva räntenetto plus 30 procent av det sammanlagda avdragsunderlaget medges inte fullt avdrag för beräkningsenhetens sammanlagda negativa räntenetto och sammanlagda kvarstående negativa räntenetto. Beräkningsenheten fördelar enligt eget val det avdrag som medges enligt punkt 3 och 4 ovan mellan företagen. Ett företags avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto får inte överstiga summan av dess egna negativa räntenetto plus dess egna kvarstående negativa räntenetto.
 7. Det negativa räntenetto och kvarstående negativa räntenetto som inte kan dras av i respektive företag enligt punkt 6 fastställs och förs vidare till nästkommande beskattningsår såsom företags kvarstående negativa räntenetto.

I stället för vad som anges i punkt 4–6 ovan kan företagen i en beräkningsenhet tillämpa förenklingsregeln, vilket ger rätt till avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto med upp till 25 miljoner kronor inom en intressegemenskap. Som konstateras i avsnitt 6.2 är det då inte nödvändigt att räkna fram företagens avdragsunderlag och summera detta i punkt 1 och 2, i och med att det enbart krävs när huvudregeln tillämpas. Om förenklingsregeln tillämpas ska inte något kvarstående negativt räntenetto beräknas i steg 7.

Ett exempel

Tabell 6.2 visar ett förenklat exempel på hur steg 1–5 tillämpas för fyra företag som ingår i samma beräkningsenhet och använder huvudregeln.

Av tabellen framgår företagens ränteinkomster för aktuellt år, ränteutgifter för aktuellt år och kvarstående negativt räntenetto från tidigare år.

1. I ett första steg beräknas företagens räntenetto, avdragsunderlag och eventuellt kvarstående negativt räntenetto som inte träffas av någon avdragsbegränsning (t.ex. på grund av en ägarförändring). Av tabellen nedan framgår bl.a. att Företag A har ett negativt räntenetto på -50, ett kvarstående negativt räntenetto på -100 och ett avdragsunderlag på -50 medan Företag B har ett positivt räntenetto på +100, ett kvarstående negativt räntenetto på -20 och ett avdragsunderlag på 750.
2. Företagens negativa räntenetton, positiva räntenetton, kvarstående negativa räntenetton och avdragsunderlag summeras inom beräkningsenheten till ett sammanlagt positivt räntenetto på +100, ett sammanlagt negativt räntenetto på -370 (-50 - 170 - 150), ett sammanlagt kvarstående negativt räntenetto på -320 (-100 - 20 - 50 - 150) och ett sammanlagt avdragsunderlag på 2 200 (-50 + 750 + 1 000 + 500).
3. Eftersom det finns ett sammanlagt positivt räntenetto på 100 får beräkningsenheten dra av negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto med högst motsvarande belopp (100). Kvar efter kvittningen är ett sammanlagt negativt räntenetto och ett sammanlagt kvarstående negativt räntenetto på totalt -590 (-370 - 320 + 100).
4. Enligt huvudregeln får företagen i beräkningsenheten dra av sammanlagda negativa räntenetton och sammanlagda kvarstående negativa räntenetton med högst 30 procent av det sammanlagda avdragsunderlaget, dvs. 660 (30 % x 2 200).
5. Kvar efter kvittningen i punkt 3 finns sammanlagt negativt räntenetto och sammanlagt kvarstående negativt räntenetto med 590, vilket ryms inom 30 procent av beräkningsenhetens sammanlagda avdragsunderlag (660). Det innebär att Företag A, C och D får dra av hela sina negativa räntenetton och hela sina kvarstående negativa räntenetton.

Tabell 6.2 Exempel på beräkning av rätten till avdrag för företag inom en beräkningsenhet

Företag	A	B	C	D	Sammanlagt för beräkningsenheten
Årets ränteinkomster	-	100	-	50	
Årets ränteutgifter	-50	-	-170	-200	
Positivt räntenetto		100			100
Negativt räntenetto	-50		-170	-150	-370
Kvarstående negativt räntenetto	-100	-20	-50	-150	-320
Avdragsunderlag	-50	750	1 000	500	2 200
30 % av det sammanlagda avdragsunderlaget					660

Företag	A	B	C	D	Sammanlagt för beräkningsenheten
Avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto	-150	-20	-220	-300	-690

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 24 kap. 24 § och införandet av 24 kap. 24 c § första stycket och 24 d § IL.

6.6 Kvarstående negativt räntenetto

6.6.1 Tidsgränsen för rätten att dra av ett kvarstående negativt räntenetto slopas

Regeringens förslag: Tidsgränsen för att dra av ett kvarstående negativt räntenetto tas bort.

Regeringens bedömning: Dagens spärregel vid ägarförändringar bör inte ändras.

Utredningens förslag och bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna tillstyrker förslaget eller har ingenting att invända. *FAR*, *Näringslivets Regelnämnd* (till vars yttrande *Företagarna* ansluter sig), *Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna*, *Industrins Finansförening*, *Svensk Försäkring*, *Svenskt Näringsliv* och *Svensk Sjöfart* ansluter sig), nedan *NSD m.fl.*, och *Sveriges advokatsamfund* är negativa till att kvarstående negativa räntenetton upphör helt vid ägarförändringar.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Av 24 kap. 26 § andra stycket IL framgår att kvarstående negativt räntenetto ska dras av inom sex år efter det beskattningsår då det uppkom. Regeringen anser, i likhet med utredningen, att tidsgränsen för rätt till avdrag för kvarstående negativa räntenetton bör tas bort. De regler som i tiden begränsar rätten att rulla kvarstående negativa räntenetton leder till att regelsystemet blir mer komplicerat och företagens arbete samt rättstillämpningen hos Skatteverket och domstolarna blir svårare. En evig rullning ger allt annat lika mycket enklare regler och en enklare hantering.

En evig rullning av kvarstående negativa räntenetton kommer sannolikt att leda till att vissa företag över tid ackumulerar stora kvarstående negativa räntenetton. Det kan, om inte spärreglerna vid företagsöverlåtelser fungerar, leda till handel med företag som har stora kvarstående negativa räntenetton. Regeringen bedömer att den spärregel som finns vid företagsöverlåtelser är tillräcklig för att hindra den typen av oönskade effekter av en evig rullning.

Som *FAR*, *Näringslivets Regelnämnd*, *NSD m.fl.* och *Sveriges advokatsamfund* anför kan spärregeln få konsekvenser vid affärsmässigt motiverade externa förvärv. Regeringen anser dock att det är svårt att överblicka konsekvensen av att både införa evig rullning av kvarstående

negativa räntenetton och att ta bort eller ändra spärregeln vid ägarförändringar. Det är därför motiverat att spärregeln behålls för att motverka skattemässigt motiverad handel med företag som har stora kvarstående negativa räntenetton.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 24 kap. 26 § andra stycket IL.

6.6.2 Kvarstående negativt räntenetto ska fastställas vid den årliga beskattningen

Regeringens förslag: Ett årligt obligatoriskt fastställelseförfarande för kvarstående negativt räntenetto ska införas. Berörda företag ska redovisa kvarstående negativt räntenetto i deklarationen för det beskattningsår då sådant räntenetto uppstår. Skatteverket ska pröva och fastställa det kvarstående negativa räntenettet årligen i beslut om slutlig skatt.

Utredningens förslag överensstämmer i sak med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna tillstyrker förslaget eller har ingenting att invända. *FAR* anser att man även ska kunna rulla outnyttjat avdragsunderlag.

Skälen för regeringens förslag: Som huvudregel är det bara belopp som har betydelse för att bestämma skatter och avgifter för aktuellt beskattningsår som fastställs i ett slutligt beslut om skatt. Enligt dagens regler om ränteavdragsbegränsning beräknar Skatteverket inte ett kvarstående negativt räntenetto det beskattningsår det uppstår. Storleken på ett sådant kvarstående negativt räntenetto provas först det år då avdrag yrkas. Det är det skattskyldiga företaget som har bevisbördan för sin rätt till avdrag för kvarstående negativt räntenetto. Samtidigt gäller att företag inte har någon skyldighet att bevara handlingar längre tid än sju år efter utgången av det beskattningsår som underlaget avser (jfr 7 kap. 2 § bokföringslagen [1999:1078]).

Regeringen föreslår, i likhet med utredningen, att ett företag som inte i sin helhet får dra av beskattningsårets negativa räntenetto och kvarstående negativa räntenetto från tidigare beskattningsår vid tillämpningen av huvudregeln ska beräkna återstående del, dvs. kvarstående negativt räntenetto för det aktuella beskattningsåret. För att Skatteverket ska kunna göra en tillfredsställande utredning av företagets rätt att utnyttja ett kvarstående negativt räntenetto enligt nuvarande regler behöver myndigheten bl.a. ha tillgång till uppgifter som finns i företagets inkomstdeklaration med bilaga avseende negativa räntenetton (blankett N9). Skatteverket behöver ha tillgång till dessa handlingar för det år då det kvarstående negativa räntenettet uppstod och för alla år därefter fram tills avdrag yrkas. Utan dessa uppgifter kan Skatteverket inte kontrollera att företaget har haft ett kvarstående negativt räntenetto ett visst beskattningsår och inte heller att det kvarstående negativa räntenettet inte har dragits av något tidigare beskattningsår. Regeringen anser att utan ett fastställelseförfarande skulle bevis- och kontrollsvårigheterna vid en obegränsad tidsgräns vara omfattande. Skatteverket har bäst kontrollmöjligheter om frågan provas

innevarande år. Motsvarande gäller för företagens möjlighet att visa hur stort kvarstående negativt räntenetto de faktiskt har. Det talar för att kvarstående negativa räntenetton bör fastställas om rätten att utnyttja dem ska vara evig. Om rätten att spara kvarstående negativa räntenetton ska förlängas i tid genom en borttagen tidsgräns måste prövningen stramas upp. Kvarstående negativa räntenetton bör då fastställas det beskattningsår de uppstår. Att posten fastställs innebär i princip att ett kvarstående negativt räntenetto med rättslig verkan bestäms innan den rätt till avdrag det kan ge utnyttjas. Ett sådant förfarande ökar förutsebarheten och rättssäkerheten för de skattskyldiga. Med ett fastställelseförfarande behöver Skatteverket utöka sina kontroller initialt. Ett fastställelseförfarande kan leda till omprövningsbeslut som inte medför någon ändring av beskattningen för det beskattningsår beslutet avser. Därtill kan ändringar för ett beskattningsår kräva flera följdändringar trots att dessa inte påverkar företagets skattemässiga resultat för de aktuella beskattningsåren. När ett fastställelseförfarande införs behöver också särskilda regler för skattetillägg införas (se avsnitt 9.2). Kvarstående negativt räntenetto beräknas till den del av ett företags negativa räntenetto plus kvarstående negativa räntenetto från föregående år som inte får dras av under innevarande år efter tillämpning av kvittningsregeln och huvudregeln. För att förstå hur ränteavdragsreglerna påverkar ett företags resultat ett givet år behöver företaget ta ställning till hur stor del av det negativa räntenettet och det kvarstående negativa räntenettet som får dras av. Det innebär att ett fastställelseförfarande inte nödvändigtvis ökar företagets administrativa börda, även om det kan bli viktigare att landa i vissa gränsdragningsproblem i ett tidigare skede. Regeringen bedömer att ökningen av den administrativa bördan sammantaget blir måttlig.

Regeringen anser att det lämpligaste förfarandet är att kvarstående negativt räntenetto fastställs i ett beslut om slutlig skatt. I bestämmelsen bör därför särskilt anges att den skattskyldige ska beräkna återstående del av beskattningsårets negativa räntenetto och kvarstående negativt räntenetto från föregående år som inte får dras av det aktuella beskattningsåret efter tillämpning av kvittningsregeln och huvudregeln.

FAR önskar att företag även ska kunna rulla vidare ett outnyttjat avdragsunderlag. Regeringen anser att det är viktigt att beakta att ett fastställelseförfarande innebär merarbete för såväl företagen som Skatteverket. Det bör därför inte införas utan starka skäl och noggrant övervägande. Negativa räntenetton som inte får dras av ett år ska hanteras som ej avdragsgilla, vilket redovisas i deklarationen tillsammans med information om eventuella kvarstående negativa räntenetton. Om 30 procent av avdragsunderlaget och det positiva räntenettet överstiger summan av det negativa räntenettet plus det kvarstående negativa räntenettet saknas skäl för Skatteverket att närmare utreda om företagens beräkning av storleken på den överstigande delen stämmer. Att införa ett fastställelseförfarande för avdragsunderlaget skulle därmed innebära ett mer omfattande arbete för Skatteverket. Det nu aktuella förslaget medför omfattande förenklingar och förbättringar för företagen. Regeringen anser inte att det är motiverat att ytterligare komplicera regelverket genom att införa möjligheter att även spara avdragsunderlag som inte utnyttjats till nästkommande år, särskilt som reglerna nu öppnas upp så att kvarstående negativa räntenetton kan dras av upp till det positiva räntenettet i det egna

företaget, upp till det sammanlagda positiva räntenettet i beräkningsenheten samt upp till förenklingsregelns beloppsgräns på 25 miljoner kronor.

Kvarstående negativt räntenetto fastställs i beslut om slutlig skatt som kan omprövas och överklagas enligt gällande regler i skatteförfarandelagen (2011:1244).

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 24 kap. 26 § första stycket, 24 kap. 27 §, 37 kap. 26 a och 28 §§, 38 kap. 17 § och 38 a kap. 17 § IL.

7 De riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna

Regeringens förslag: Ett företag som ingår i en intressegemenskap får inte dra av ränteutgifter, helt eller delvis, till ett företag i intressegemenskapen, om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och skuldförhållandet ingår i ett konstlat upplägg vars syfte är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

Regeringens bedömning: De befintliga riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna kommer att fortsätta gälla skuldförhållanden mellan svenska företag och skuldförhållanden mellan ett svenskt företag och ett företag utanför EES.

Utredningens förslag överensstämmer inte med regeringens. Utredningen föreslår att det ska införas en speciell ränteavdragsbegränsningsregel som gäller skuldförhållanden mellan ett svenskt företag och ett företag som hör hemma inom EES. Förslaget innebär bl.a. att det införs en prövning av en fiktiv koncernbidragsrätt mellan företagen och att det införs i lagtext att Skatteverket har bevisbördan (24 kap. 18 a §). Utredningen föreslår vidare att ett företag inte ska få dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen om skulden avser ett förvärv av en delägararrätt från ett annat företag i intressegemenskapen. Under vissa förutsättningar kan dock avdrag medges, t.ex. om förvärvet har ett direkt samband med eller är föranlett av ett förvärv av delägarätter från någon utanför intressegemenskapen (24 kap. 19 §).

Remissinstanserna: *Bankföreningen* tillstyrker förslagen. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* anser att den föreslagna bestämmelsen i 24 kap. 18 a § IL uppfyller syftet med direktiven och att slutsatsen inte påverkas av X BV-domen (EU-domstolens dom i mål C-585/22). *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet*, *FAR* och *Fastighetsägarna* anser att man bör överväga om de riktade reglerna inte bör avskaffas. *Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Byggföretagen*, *Fastighetsägarna*, *Industrins Finansförening*, *Svensk Försäkring*, *Svenskt Näringsliv* och *Svensk Sjöfart* ansluter sig), nedan

NSD m.fl., *Sveriges advokatsamfund* och *Stockholms kommun* avstyrker förslaget till 24 kap. 19 § IL i dess helhet då den kan hindra nödvändiga omstruktureringar i normal näringsverksamhet. *Skatteverket* anser att de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna bör följas upp några år efter att de har trätt i kraft för bedömning av om de har effekt på skatteplanering med ränteavdrag.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Gällande rätt vad avser undantagsregeln i 24 kap. 18 § andra stycket IL

Ränteutgifter i inkomstlagen näringsverksamhet ska alltid dras av enligt huvudregeln i 16 kap. 1 § IL. För företag inom en intressegemenskap begränsas dock avdragsrätten för ränteutgifter bl.a. genom de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. 16–20 §§ IL.

Av 24 kap. 16 § andra stycket IL framgår att vid tillämpning av de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna anses företag vara i intressegemenskap med varandra om ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det andra företaget. Företag anses också vara i intressegemenskap om de står under i huvudsak gemensam ledning.

Av 24 kap. 18 § första stycket IL framgår bl.a. att ett företag som ingår i en intressegemenskap får dra av ränteutgifter för en skuld till ett företag i intressegemenskapen om det företag som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en stat inom EES. Av 24 kap. 18 § andra stycket IL (undantagsregeln) framgår att om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån får dock ränteutgifterna inte dras av. Med begreppet ”uteslutande eller så gott som uteslutande” avses i inkomstskattelagen cirka 90–95 procent upp till 100 procent (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 498). Av förarbetena framgår att detta innebär att transaktionerna i mycket hög grad måste vara skattedrivna för att regeln ska tillämpas. I princip träffas bara rena missbruksfall. Syftet med undantagsregeln är att komma åt aggressiv skatteplanering med interna skulder som andra regler inte motverkar. En skatteförmån uppkommer exempelvis när ränta får dras av i Sverige, men den motsvarande ränteinkomsten inte beskattas eller beskattas lågt hos mottagaren. Regeln träffar också situationer då ränteavdrag används för att uppnå resultatutjämning mellan företag som inte kan lämna koncernbidrag till varandra med avdragsrätt. Det gäller exempelvis fall då skuldförhållandet enbart har upprättats för att intressegemenskapen ska kunna utnyttja ett underskott i ett företag i ett visst land genom att ett lån eller kapital för utlåning slussas dit (prop. 2017/18:245 s. 184–187).

EU-domstolen har i domen Loxel, C-484/19, EU:C:2021:34 (nedan Loxel), prövat undantagsregeln i dess tidigare lydelse från år 2013. Av den lydelsen framgick det att ränta till ett företag i intressegemenskap dras av om inkomsten som motsvarade ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt hade rätt till inkomsten hörde hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten. Detta gällde dock inte om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet uppkommit var att intressegemenskapen skulle få en väsentlig skatteförmån. I förarbetena till

2013 års regler angavs att räntebetalningar på interna lån mellan konventionellt beskattade aktiebolag med koncernbidragsrätt inte skulle komma att träffas av undantaget. Bakgrunden till detta var att ränteutgiften inte bedömdes ge upphov till någon väsentlig skatteförmån för företag mellan vilka det föreligger koncernbidragsrätt (prop. 2012/13:1 s. 273 och 334). EU-domstolen har i domen kommit fram till att etableringsfriheten utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken ett bolag med hemvist i en medlemsstat inte får göra avdrag för ränta som utbetalats till ett koncernbolag med hemvist i en annan medlemsstat på den grunden att det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit anses vara att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, när en sådan skatteförmån inte skulle anses föreligga om båda bolagen hade haft hemvist i den förstnämnda medlemsstaten, eftersom de då hade omfattats av bestämmelserna om koncernbidrag. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade i HFD 2021 not. 10 att det var klarlagt genom EU-domstolens dom att ränteavdrag inte kunde vägras med stöd av undantagsregeln då denna strider emot etableringsfriheten.

Högsta förvaltningsdomstolen har därefter i HFD 2021 ref. 68 kommit fram till att även undantagsregeln i 24 kap. 18 § andra stycket IL i de nuvarande riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna innebär en inskränkning av etableringsfriheten som inte kan motiveras om den tillämpas på räntebetalningar till bolag i andra medlemsstater i situationer då de inblandade bolagen skulle ha omfattats av bestämmelserna om koncernbidrag om båda bolagen hade varit svenska.

EU-domstolens dom X BV

EU-domstolen meddelade den 4 oktober 2024 dom i målet Staatssecretaris van Financiën, C-585/22, EU:C:2024:822 (nedan X BV). Målet handlade om det nederländska företaget X BV som ingår i en multinationell koncern där moderbolaget A är etablerat i Belgien. År 2000 förvärvade X BV 72 procent av aktierna i ett annat nederländskt bolag, F, medan moderbolaget A förvärvade resterande 28 procent. X BV finansierade förvärvet av dessa aktier genom lån från C, som för detta ändamål använde eget kapital som erhöles genom ett kapitaltillskott från A, trots att A äger aktier i båda bolagen och en större andel i X BV än i bolaget C, där A endast ägde 53 procent. Bolaget C var ett närstående belgiskt bolag, som gynnades av en fördelaktig skattebehandling i Belgien, vilket medgav en lägre beskattning av ränteinkomster. De nederländska skattemyndigheterna nekade X BV avdrag för ränta på dessa lån med hänvisning till artikel 10a i den nederländska lagen om bolagsskatt. Enligt denna artikel är ränta som betalas på lån till närstående företag inte avdragsgill om lånet är förknippat med förvärv eller utökning av en andel i ett närstående företag, såvida inte den skattskyldige kan visa att lånet och den därmed sammanhängande rättshandlingen till övervägande del grundas på ekonomiska överväganden eller att räntan beskattas med en skälig skattesats (minst 10 procent) hos mottagaren.

Den centrala frågan i målet var om Nederländernas begränsning av ränteavdrag för lån mellan närstående bolag, som är en del av en lagstiftning som syftar till att förhindra skatteflykt, strider mot etableringsfriheten. X BV:s argument var att eftersom lånen var på marknadsmässiga

villkor skulle de inte klassificeras som konstlade. De nederländska skattemyndigheterna hävdade å andra sidan att lånen saknade verklig kommersiell substans (dvs. kapitaltillskottet från A till C möjliggjorde att C kunde låna ut pengar till X BV, trots att A hade kunnat låna ut kapitalet direkt till X BV) och endast var avsedda att urholka Nederländernas beskattningsunderlag genom att flytta vinster till Belgien, där de var föremål för en lägre skattesats. EU-domstolen hade att pröva om en sådan nationell lagstiftning, som syftar till att motverka skatteflykt genom att begränsa ränteavdraget vid koncerninterna lån, utgör en otillbörlig begränsning av etableringsfriheten.

EU-domstolen gick på de nederländska skattemyndigheternas linje och fann att vägran att medge ränteavdrag var i överensstämmelse med artikel 49 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, förkortat EUF-fördraget. Domstolen konstaterade att lagstiftningen visserligen kunde begränsa gränsöverskridande verksamhet, men att en sådan begränsning var motiverad av behovet av att förhindra skattebedrägerier och undvika helt konstlade upplägg som syftar till att minska den beskattningsbara inkomsten. Av central betydelse för domstolens avgörande var uppfattningen att prövningen av huruvida kravet på marknadsmässiga villkor är uppfyllt inte endast avser bestämmelserna i låneavtalet beträffande bl.a. lånebeloppet och räntesatsen, utan även den ekonomiska grunden för det aktuella lånet och de därmed sammanhängande rättshandlingarna. Domstolen betonade att det framgår av den allmänna rättsprincip som innebär att enskilda inte får missbruka unionsrätten eller åberopa den i bedrägligt syfte, att en medlemsstat ska neka att bevilja förmåner enligt bestämmelser i unionsrätten om de inte åberopas av en person i syfte att uppnå bestämmelsernas ändamål, utan i stället i syfte att erhålla en förmån som vederbörande tillerkänns enligt unionsrätten, trots att de i unionsrätten föreskrivna objektiva villkoren för att åtnjuta den begärda förmånen endast är uppfyllda rent formellt, och detta även om det inte föreligger några nationella bestämmelser som föreskriver att förmånen inte ska beviljas.

EU-domstolen fann att Nederländernas lagstiftning, som i detta fall begränsade ränteavdraget, var berättigad enligt unionsrätten. Domstolen fann att det var en proportionerlig åtgärd för att förhindra skatteflykt att neka ränteavdrag i samband med ett helt konstlat upplägg, även om lånevillkoren är marknadsmässiga. Detta beslut bekräftade att nationella skattelagar som syftar till att förhindra skatteflykt är förenliga med EU:s principer om etableringsfrihet, så länge restriktionerna är motiverade, proportionerliga och inriktade på att förhindra rent konstlade upplägg. Avgörandet visar att det inte räcker med att bara uppfylla kraven på marknadsmässig ränta och lånebelopp i ett skuldförhållande för att det inte ska anses vara fråga om ett konstlat upplägg. Skattemyndigheterna kan fortfarande ifrågasätta transaktioner om den övergripande strukturen saknar verklig kommersiell substans.

Det kan konstateras att denna dom i stort sett överensstämmer med EU-domstolens tidigare rättspraxis som handlar om aggressiv skatteplanering och konstlade upplägg. Domen är dock extra intressant då det förtydligas att definitionen av ”konstlade upplägg” även omfattar transaktioner som i och för sig uppfyller kraven på marknadsmässiga lånevillkor men där själva upptagandet av lånet och de därmed sammanhängande rättshandl-

ingarna inte är marknadsmässiga (jfr punkt 75 i domen). Vikten av transaktionernas ekonomiska substans framför formell efterlevnad av internprissättningsreglerna signalerar en strängare syn på gränsöverskridande skatteplanering. Domen ger stöd för att nationella skattemyndigheter har möjlighet att ifrågasätta skuldförhållanden mellan företag på fler grunder än tidigare, dvs. trots att kravet på marknadsmässiga villkor i lånehandlingarna i och för sig är uppfyllt. Domen öppnar upp för skatteregler som ger en skattemyndighet möjlighet att neka avdrag i fall där villkoren i lånehandlingarna är marknadsmässiga, men skuldförhållandet i sig anses vara skattemässigt motiverat och sakna ekonomisk substans.

En särskild regel för gränsöverskridande skuldförhållanden inom EU

Den nuvarande utformningen av undantagsregeln i 24 kap. 18 § andra stycket IL strider mot etableringsfriheten eftersom det blir en olikbehandling av skuldförhållanden mellan svenska företag som har koncernbidragsrätt till varandra och skuldförhållanden där den faktiska mottagaren av ränteinkomsten hör hemma i en annan stat inom EES. Utredningen föreslår att en särskild bestämmelse införs där vissa skuldförhållanden undantas från tillämpningsområdet för 24 kap. 18 § andra stycket IL. Bestämmelsen ska inte gälla till den del företaget under beskattningsåret kunde ha lämnat koncernbidrag med avdragsrätt enligt 35 kap. IL till det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften, eller hade kunnat göra det om mottagaren hade hört hemma i Sverige och denne hör hemma i en stat inom EES. Sådana ränteutgifter får inte dras av om Skatteverket visar att skuldförhållandet är del av ett konstlat förfarande och uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, FAR, Fastighetsägarna och Sveriges advokatsamfund anser att regeringen bör överväga om de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna bör avskaffas. Regeringen anser att det inte är ett alternativ att slopa de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna. Det är fortsättningsvis nödvändigt att behålla de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna för att motverka skatteplanering med hjälp av ränteupplägg inom en intressegemenskap. Det skulle krävas en noggrann analys av vilken effekt ett avskaffande av reglerna skulle få innan något sådant är aktuellt.

Regeringen anser i likhet med utredningen att det ska införas en bestämmelse som särskilt reglerar ränteavdrag för ett svenskt företag vad avser ett skuldförhållande mellan det svenska företaget och ett företag i intressegemenskapen som hör hemma i en annan stat inom EES då undantagsregeln strider mot EU-rätten. Det innebär att den typen av skuldförhållanden inte längre ska omfattas av 24 kap. 18 §. Enligt EU-rätten ska stater förhindra att en skattskyldig åtnjuter en rättighet eller fördel enligt unionsrätten när en transaktion är rent konstlad ekonomiskt sett och görs i syfte att kringgå lagstiftningen i den berörda medlemsstaten (jfr punkt 59 i X BV). Enligt 16 kap. 1 § IL ska utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster ska dras av även om de inte är sådana utgifter. Regeringen

anser att skattskyldiga inte ska kunna åberopa etableringsfriheten för att få avdrag för ränteutgifter som uppkommer i samband med ett konstlat upplägg.

Regeringen konstaterar, i likhet med Sveriges advokatsamfund, att utredningens förslag som är knutet till ett fiktivt koncernbidragsförhållande och innefattar ett hypotetiskt test av en fiktiv möjlighet att lämna koncernbidrag är svårtillgängligt. Ett sådant hypotetiskt test skulle även innefatta en fiktiv prövning av reglerna om koncernbidragsspärr. Regeringen anser att ett rekvisit avseende ett fiktivt koncernbidragsförhållande inte ska införas i bestämmelsen utan att kravet på intressegemenskap mellan företagen får anses räcka. En bestämmelse om gränsöverskridande skuldförhållanden måste vara i överensstämmelse med etableringsfriheten och bestämmelsen bör därför begränsas till vad som krävs utifrån EU-rätten och bara träffa ”rent konstlade upplägg”. Det är också viktigt, såsom Sveriges advokatsamfund och FAR påpekat, att bestämmelsen inte blir för komplicerad. EU-domstolen har i domen X BV förtydligat begreppet ”konstlat upplägg”. Av domen framgår att det är möjligt att införa skatteregler som ger en skattemyndighet möjlighet att neka avdrag i fall där transaktioner anses vara skattemässigt motiverade och saknar ekonomisk substans även om villkoren i lånehandlingarna formellt sett är marknadsmässiga. Regeringen anser därför att det ska införas en bestämmelse där det framgår att utgångspunkten är att ett företag som ingår i en intressegemenskap får dra av ränteutgifter till ett annat företag i intressegemenskapen om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en stat inom EES. Detta gäller dock inte om skuldförhållandet ingår i ett konstlat upplägg. Vid bedömningen av om det är fråga om ett konstlat upplägg ska beaktas om ränteutgifterna avser en skuld som avtalats med villkor som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende parter och om skuldförhållandet saknar ekonomisk förankring. Om den enda avvikelserna är att ett skuldförhållande har en för hög räntesats jämfört med om skuldförhållandet hade ingåtts mellan oberoende parter kan det finnas skäl att inte medge avdrag för den del av ränteutgiften som överstiger den marknadsmässiga nivån. Om det däremot är själva skuldförhållandet i sig som inte är marknadsmässigt kan det finnas skäl att i stället neka avdrag för hela ränteutgiften. Med den föreslagna utformningen av bestämmelsen bör konsekvensen av nekade ränteutgifter till följd av icke marknadsmässiga villkor anses proportionerlig enligt EU-rätten och därmed förenlig med etableringsfriheten. Som *NSD m.fl.* har påpekat är det oklart vad begreppet ”konstlat förfarande” omfattar. Det framgår av EU-domstolens dom i X BV att rättssäkerhetsprincipen innebär att rättsregler ska vara klara och precisa samt att tillämpningen av desamma ska vara förutsebar, i synnerhet om rättsreglerna kan få negativa konsekvenser för enskilda och företag. Regeringen konstaterar att det är oundvikligt att en bestämmelse som syftar till att motverka missbruk innehåller abstrakta begrepp som kan fånga in de flesta av de upplägg som har skapats för skatteundandragande och skatteflykt, jfr artikel 6 i direktivet mot skatteundandraganden. Användningen av abstrakta begrepp innebär emellertid inte att skattemyndigheten helt skönsmässigt kan besluta om hur den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet ska tillämpas, och därmed göra dess

verkningar oförutsebara. Regeringen anser dock att det inte går att specificera den föreslagna bestämmelsen ytterligare. Det får göras en individuell prövning av objektiva och verifierbara omständigheter vad avser de transaktioner som leder fram till det skuldförhållande som prövas (jfr punkt 67 och 68 i X BV).

Avsikten med den nya bestämmelsen är att den ska träffa sådana förhållanden som t.ex. framgår av X BV, dvs. när det genomförs transaktioner mellan företag som ingår i samma intressegemenskap på ett sådant sätt att det sker en räntebetalning från ett företag till ett annat företag i intressegemenskapen som leder till en lägre beskattning för intressegemenskapen och syftet med transaktionerna är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, trots att det inte finns någon ekonomisk grund bakom transaktionerna. I målet X BV kunde företaget A ha lånat ut pengar direkt till X BV eller själv förvärvat företaget F. De transaktioner som vidtogs hade inte någon ekonomisk grund utan vidtogs endast för att intressegemenskapen skulle få en väsentlig skatteförmån. Andra situationer som kan tyda på att det är fråga om ett konstlat upplägg är t.ex. när ett företag köper delägarätter från ett annat företag i intressegemenskapen och förvärvet inte har ett direkt samband med ett förvärv av delägarätter från någon utanför intressegemenskapen samt att det inte innebär någon ökad skuldbelastning för koncernen som helhet men kan medföra en lägre skattekostnad för den. Sådana omstruktureringar kan i de allra flesta fall i stället ske genom tillskott (jfr HFD 2011 ref. 90). Vilka transaktioner som bestämmelsen kommer att träffa får utvecklas i rättstillämpningen.

Enligt EU-rätten ska Skatteverket ha bevisbördan för att en transaktion ingår i ett konstlat upplägg. Vidare ska den skattskyldige ha möjlighet att lägga fram uppgifter som rör eventuellt affärsmässiga skäl som föranlett upplägget. Regeringen konstaterar att det följer av allmänna principer i svensk rätt att det är den skattskyldige som ska bevisa att denne har rätt till de avdrag den skattskyldige begär. Vid efterbeskattning och skattetillägg är huvudregeln att Skatteverket har bevisbördan för oriktig uppgift, för både intäkter och kostnader. Om Skatteverket eller den skattskyldige lägger fram tillräcklig bevisning för ett visst förhållande så måste den skattskyldige respektive Skatteverket vara beredd att ta fram motbevisning som sänker värdet av den bevisning den andra parten lagt fram. Regeringen anser, till skillnad från utredningen, att Skatteverkets skyldighet att visa att en transaktion ingår i ett konstlat upplägg inte bör regleras i lag.

Regeringen anser vidare att 18 § ska ändras så att den även fortsättningsvis ska gälla för skuldförhållanden mellan svenska företag. Den ska också fortsätta att gälla i övriga fall som den omfattar för närvarande, t.ex. när ett svenskt företag har en skuld till ett företag som hör hemma i en stat utanför EES med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till vissa inkomster.

Gällande rätt vad avser förvärvsregeln

Av förvärvsregeln i 24 kap. 19 § IL framgår bl.a. följande. Om en skuld till ett företag i intressegemenskapen avser ett förvärv av en delägar rätt

från ett annat företag i intressegemenskapen, får avdrag enligt 18 § bara göras om förvärvet är väsentligen affärsmässigt motiverat.

Högsta förvaltningsdomstolen har i avgörandet HFD 2024 ref. 6 funnit att bestämmelsen i 24 kap. 19 § första stycket IL inte är förenlig med etableringsfriheten i artikel 49 och 54 i EUF-fördraget i en situation då de inblandade bolagen skulle ha omfattats av bestämmelserna om koncernbidrag om båda bolagen hade varit svenska.

Förvärvsregelns tillämpningsområde ändras

Högsta förvaltningsdomstolen har i avgörandet HFD 2024 ref. 6 konstaterat att förvärvsregeln i 24 kap. 19 § IL strider mot EU-rätten. Förvärvsregeln måste således ändras. Utredningen föreslår att ett företag inte ska få dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i samma intressegemenskap om skulden avser ett förvärv av en delägar rätt från ett annat företag i intressegemenskapen. Detta gäller dock inte om vissa förutsättningar är uppfyllda. Regeringen konstaterar att utredningens förslag på anpassning av förvärvsregeln till EU-rätten har fått mycket kritik av remissinstanserna. Flera remissinstanser såsom FAR, Fastighetsägarna och NSD m.fl. anser att den föreslagna bestämmelsen är alltför omfattande och att det blir i princip ett fullständigt avdragsförbud för ränteutgifter avseende en koncernintern skuld om skulden avser ett internt förvärv av aktier/andelar. Detta skulle medföra att även affärsmässigt motiverade interna omstruktureringar väsentligen skulle försvåras. Regeringen håller med om den kritik som riktas mot den föreslagna bestämmelsen. Regeringen anser att förvärvsregeln fortsättningsvis endast ska gälla skuldförhållanden mellan företag som hör hemma i Sverige och övriga skuldförhållanden som omfattas av den nya lydelsen av 24 kap. 18 § IL. Detta framkommer genom att det i 24 kap. 19 § IL finns en hänvisning till 24 kap. 18 § IL. Det innebär att förvärvsregeln inte längre är tillämplig på ränteutgifter avseende skuldförhållanden där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en annan stat inom EES då sådana skuldförhållanden kommer att regleras av nya 24 kap. 19 a §. Förvärvsregeln får därmed anses vara förenlig med etableringsfriheten.

Regeringen konstaterar att även bestämmelsen om s.k. back-to-back-lån i 24 kap. 20 § IL ska gälla skuldförhållanden mellan ett svenskt företag och ett företag som hör hemma i en annan medlemsstat inom EES.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 24 kap. 18 och 20 §§ och införandet av 24 kap. 19 a § IL.

8 Bör ett infrastrukturundantag införas?

Regeringens bedömning: Frågan om ett infrastrukturundantag bör införas bereds vidare.

Utredningens bedömning är att det inte bör införas något infrastrukturundantag då det är svårt att se ett behov av ett sådant undantag. I enlighet med uppdraget presenterar utredningen ändå ett förslag på hur ett sådant undantag kan utformas utan att strida mot statsstödsregleringen.

Remissinstanserna: Ett stort antal remissinstanser anser att ett infrastrukturundantag bör införas och har synpunkter på utredningens analys av behovet av ett sådant undantag. Till dessa hör bl.a. *Byggföretagen*, *FAR*, *Svenskt Vatten* och *Sveriges Kommuner och Regioner (SKR)*. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att behovet av ett infrastrukturundantag behöver utredas ytterligare, och att bedömningen av om ett infrastrukturundantag ska införas bör göras utifrån ett samhällsekonomiskt perspektiv och inte utifrån ett skatterättsligt perspektiv. *Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Industrins Finansförening*, *Svensk Försäkring* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig), nedan *NSD m.fl.*, anser att det behöver påvisas påtagliga fördelar med ett infrastrukturundantag för att det ska vara motiverat att införa undantaget och att finansieringen av ett sådant införande bör ske på ett för näringslivet icke skadligt sätt.

Skälen för regeringens bedömning: Utredningen har angett att det är svårt att se behovet av ett infrastrukturundantag när tidsgränsen för kvarstående negativa räntenetton slopas samt gör bedömningen att infrastruktursatsningar kan gynnas på annat sätt utan att komplicera skattelagstiftningen.

Flera remissinstanser, såsom *FAR*, *Fastighetsägarna*, *SKR* och *Svenskt Vatten* har framfört kritik mot utredningens analys av behovet av ett undantag. Regeringen noterar att innehållet i kritiken varierar beroende på bransch, men anser att kritiken mot bedömningen av behovet av ett undantag i vart fall delvis framstår som motiverad då företag med låga eller inga marginaler inte nödvändigtvis kan dra av kvarstående negativa räntenetton inom överskådlig tid. Som några remissinstanser framfört är det inte heller osannolikt att projektföretag överläts innan avdrag för negativa räntenetton kunnat göras fullt ut. Om en sådan överlåtelse innebär en övergång av det bestämmande inflytandet kommer ett kvarstående negativt räntenetto att gå förlorat. Därtill kan ett infrastrukturundantag anses innebära fördelar ur ett internationellt konkurrensperspektiv, vilket kan påverka investeringar med privat kapital i svenska infrastrukturprojekt.

NSD m.fl. påpekar att det behöver påvisas påtagliga fördelar av ett infrastrukturundantag för att det ska vara motiverat att införa samt att finansieringen av ett införande bör ske på ett för näringslivet icke skadligt sätt. Regeringen instämmer i *NSD m.fl.*s bedömning att ett undantag enbart bör införas om det är förenat med tydliga fördelar. Utifrån remissvaren bedömer regeringen att det framstår som sannolikt att den offentligfinansiella effekten av ett infrastrukturundantag kan bli högre än vad utredningen beräknat, vilket bör undersökas vidare. Om ett infrastrukturundantag ska införas anser regeringen att det är viktigt att kostnaden för ett sådant undantag kan motiveras med ett effektivt regelverk som ger önskat resultat. Ett sådant önskat resultat kan vara i form av ökade satsningar på infrastrukturprojekt från både privat och offentlig verksamhet. Ett undantag skulle också kunna motiveras av att kommunal verksamhet så långt möjligt ska bedrivas på ett effektivt sätt, och att

skattereglerna inte ska ge starka incitament att flytta verksamhet från bolagsform till kommunal förvaltning utan att det finns goda skäl för det.

Om ett infrastrukturundantag införs blir det viktigt att det utformas på ett så effektivt sätt som möjligt. Baserat på den kritik som lämnats mot förslaget till infrastrukturundantag anser regeringen i så fall att utformningen av ett undantag kan behöva ses över.

Regeringen konstaterar att frågan om att införa ett infrastrukturundantag behöver beredas vidare.

9 Förfarandet vid beräkning av avdrag för negativa räntenetton

9.1 Skyldighet att lämna uppgifter

Regeringens förslag: Ett företag som ingår i en beräkningsenhet ska lämna uppgifter om samtliga företag i beräkningsenheten som är nödvändiga för beräkningen av avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto.

Utredningens förslag överensstämmer i sak med regeringens. Utredningen föreslår delvis en annan språklig utformning.

Remissinstanserna: FAR påpekar att både uppgiftsskyldigheten och konsekvenserna vid en omprövning kräver en hög grad av samverkan inom beräkningsenheten. *Fastighetsägarna* och *Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Industrins Finansförening*, *Svensk Försäkring*, *Svenskt Näringsliv* och *Svensk Sjöfart* ansluter sig), nedan NSD m.fl., anser att det tydligt bör framgå av förarbetena vilka krav på uppgiftslämnande som uppställs när företag yrkar avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto. *Näringslivets Regelnämnd* (till vars yttrande *Företagarna* ansluter sig) och NSD m.fl. anser att skyldigheten att lämna uppgifter kommer att bli särskilt betungande för små och medelstora företag, varför skyldigheterna bör begränsas till det som är absolut nödvändigt för att ränteavdragen ska kunna beräknas korrekt.

Skälen för regeringens förslag: Bestämmelser om vilka uppgifter som ska lämnas i en inkomstdeklaration finns i 31 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Utgångspunkten är att varje företag ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt (jfr 31 kap. 2 och 3 §§ SFL).

Vid en gemensam beräkning av avdragsunderlag och räntenetto kan ett företags rätt till avdrag för negativa räntenetton inte enbart beräknas genom uppgifter som härrör från det aktuella företaget. Beräkningen är även beroende av uppgifter om inkomster och utgifter avseende andra företag. För att Skatteverket ska kunna bedöma ett företags rätt till avdrag vid en gemensam beräkning är det avgörande att myndigheten får uppgifter avseende samtliga företag i beräkningsenheten och inte enbart uppgifter som avser det företag som lämnar in en specifik inkomstdeklaration. Uppgiftsskyldigheten bör därför utökas till att avse samtliga

företag i beräkningsenheten i fråga om uppgifter som avser den gemensamma beräkningen av avdrag för negativa räntenetton.

En beräkningsenhet består av företag som är så nära förbundna med varandra att de kan lämna koncernbidrag till eller ta emot koncernbidrag från varandra enligt 35 kap. 1–7 §§ IL. Det kan förutsättas att det är fråga om enheter där nödvändiga uppgifter för en gemensam beräkning kan delas mellan företagen, eller åtminstone lämnas till moderföretaget. Precis som *FAR* konstaterar krävs en samordning inom beräkningsenheten för att ett system med gemensam beräkning ska kunna fungera.

Regeringen instämmer med *Näringslivets Regelnämnd* och *NSD m.fl.* att uppgiftsskyldigheten inte ska gå utöver vad som är nödvändigt för att Skatteverket ska kunna fatta ett korrekt beskattningsbeslut samt göra en nödvändig riskbedömning. Att samtliga företag blir skyldiga att lämna uppgifter om den gemensamma beräkningen bedömer regeringen är det effektivaste sättet för att redovisa företagets rätt till avdrag. Det får förutsättas att sammanställningen av uppgifter samordnas inom beräkningsenheten för att företagen ska kunna beräkna sina respektive avdrag och för att säkerställa att alla företag lämnar korrekta och överensstämmande uppgifter. När det gäller små företag kan även förenklingsregeln bli tillämplig i högre utsträckning vilket innebär en lägre uppgiftsbörda.

I fråga om vilka uppgifter som bör lämnas i deklarationen anser bl.a. *Fastighetsägarna* och *NSD m.fl.* att detta bör tydliggöras. Enligt regeringens mening saknas det skäl att närmare föreskriva i lag vilka uppgifter som ska lämnas. Närmare föreskrifter kan i stället anges i förordning.

Det bör således införas en bestämmelse i skatteförfarandelagen som innebär att ett företag som ingår i en beräkningsenhet ska lämna uppgifter om samtliga företag som ingår i beräkningsenheten och som är nödvändiga för den gemensamma beräkningen.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 31 kap. 1 § och införandet av 31 kap. 15 b § SFL.

9.2 Skattetillägg

9.2.1 Beräkning av skattetillägg för kvarstående negativt räntenetto

Regeringens förslag: Om en oriktig uppgift skulle ha medfört ett kvarstående negativt räntenetto, som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på fem sjättedelar av den statliga inkomstkatten för juridiska personer multiplicerat med det kvarstående negativa räntenetto som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

Om en skönsbeskattning har minskat ett kvarstående negativt räntenetto, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på fem

sjättedelar av den statliga inkomstskatten för juridiska personer multiplicerat med denna minskning.

Om en skönsbeskattning har beslutats på grund av att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration inte har gjort det och beslutet innebär att ett för tidigare beskattningsår fastställt kvarstående negativt räntenetto utnyttjas, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på fem sjättedelar av den statliga inkomstskatten för juridiska personer multiplicerat med den del av det kvarstående negativa räntenetto som utnyttjas.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen föreslår att skattetillägg ska beräknas på en sjättedel av det kvarstående negativa räntenetto som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna, Industrins Finansförening, Svensk Försäkring, Svensk Näringsliv* och *Svensk Sjöfart* ansluter sig), nedan NSD m.fl., och *Skatteverket* anser att det finns goda skäl att också göra en översyn av skattetillägg på underskott av näringsverksamhet. NSD m.fl. framför att den bakomliggande principen bakom förslaget att skattetillägget ska beräknas på en sjättedel av det reducerade kvarstående negativa räntenettet bör gälla även på underskottsfall. Skatteverket anser att det bör förtydligas dels om ett avdrag för ett negativt räntenetto kan anses hänförligt till samma fråga som en ändring av beskattningen som möjliggjort ränteavdraget, dels hur frågan om skattetillägg bör bedömas när det har lämnats en oriktig uppgift både om t.ex. en inkomst och om ett kvarstående negativt räntenetto.

Skälen för regeringens förslag

Beräkning av skattetillägg för kvarstående negativt räntenetto

Med regeringens förslag i avsnitt 6.6.2 kommer berörda företag att redovisa kvarstående negativt räntenetto i deklarationen för det beskattningsår då sådant räntenetto uppstår och beräknas. Kvarstående negativt räntenetto fastställs i beslut om slutlig skatt som kan omprövas och överklagas enligt gällande regler i skatteförfarandelagen. Om ett företag lämnar en oriktig uppgift om ett kvarstående negativt räntenetto som ska fastställas och förutsättningarna i 49 kap. 4 § SFL är uppfyllda finns det grund för att påföra företaget skattetillägg. Bestämmelserna om beräkning av skattetillägg i 49 kap. SFL reglerar dock inte på vilket sätt skattetillägg ska beräknas i en sådan situation. Regeringen anser att det finns skäl att införa en regel om skattetillägg även på felaktigt beräknade kvarstående negativa räntenetton.

Nivån på skattetillägget bör stå i proportion till det skatteundandragande den oriktiga uppgiften skulle ha riskerat att medföra. Det bör vara en kännbar nivå och jämförbar med likartade försummelser. Bestämmelsen bör även vara lätt att tillämpa. Såsom utredningen konstaterat anser regeringen att det är logiskt och lämpligt att sanktionen påförs i samband med fastställandet, eftersom det är då som den oriktiga uppgiften uppdagas. Skattetillägg föranlett av en oriktig uppgift om kvarstående

negativt räntenetto bör därför tas ut det år kvarstående negativt räntenetto fastställs.

Vad gäller nivån på ett skattetillägg ligger det nära till hands att jämföra med bestämmelsen om skattetillägg för underskott i 49 kap. 14 § SFL. Liksom i situationen med fastställelse av underskott skulle skattetillägget vid fastställelse av kvarstående negativt räntenetto inte ha någon direkt anknytning till årets beskattning utan i stället till den risk för kommande skatteundandragande som den oriktiga uppgiften innebär. Detta utgjorde enligt lagstiftaren skäl för ett lägre skattetillägg i underskottsfallen (prop. 1991/92:43 s. 78). Det kan dock konstateras att med nuvarande bolags-skattesats är inte skattetillägget vid underskott längre en mildare sanktion än skattetillägg på slutlig skatt. Regeringen instämmer med vad *NSD m.fl.* och *Skatteverket* för fram att det finns behov av översyn av reglerna om skattetillägg vid underskott, se vidare avsnitt 9.2.3. Detta bör beaktas vid utformningen av en bestämmelse om beräkning av skattetillägg på kvarstående negativt räntenetto och bestämmelsen bör utformas efter samma principer som i underskottsfallen.

Som utgångspunkt kan det antas att ett felaktigt avdrag för kvarstående negativt räntenetto innebär att skatt undandras med 20,6 procent av värdet på beloppet, vilket är den nuvarande skattesatsen för statlig inkomstskatt för juridiska personer. Vissa faktorer talar dock för att värdet kan vara lägre. Utgångspunkten är att ett kvarstående negativt räntenetto ska dras av i framtiden, men det är svårt att bedöma sannolikheten för att det faktiskt kommer att hända. Skattesatsen kan därtill komma att förändras över tid. Regeringen anser därför att skattetillägget bör beräknas på fem sjättedelar av den statliga inkomstskatten för juridiska personer multiplicerat med det kvarstående negativa räntenetto som felaktigt skulle ha tillgodoräknats företaget om en oriktig uppgift hade godtagits. Den statliga inkomstskatten för juridiska personer regleras i 65 kap. 10 § IL.

Skattetillägg kan bli aktuellt även vid skönsbeskattning av ett kvarstående negativt räntenetto. Skattetillägg bör kunna tas ut då Skatteverket genom skönsbeskattning enligt 57 kap. 1 § SFL på grund av brister i deklarationen eller underlaget för denna minskar ett kvarstående negativt räntenetto eller när ett beslut om skönsbeskattning i avsaknad av deklaration medför att ett kvarstående negativt räntenetto minskar. Även i dessa fall krävs nya bestämmelser om hur skattetillägget ska beräknas. Bestämmelsen ska utformas på samma sätt som motsvarande bestämmelser för underskott i 49 kap. 16 § SFL och med beaktande av den ändring som föreslås i avsnitt 9.2.3.

Skatteverket anser att det bör förtydligas hur frågan om skattetillägg bör bedömas när det har lämnats en oriktig uppgift både om t.ex. en inkomst och om ett kvarstående negativt räntenetto. Regeringen konstaterar att situationer där skattetillägget inte står i rimlig proportion till felaktigheten får bedömas inom ramen för befrielsegrunderna i 51 kap. SFL.

Skatteverket har även efterfrågat förtydligande om ett avdrag för ett negativt räntenetto kan anses hänförligt till samma fråga som en ändring av beskattningen som möjliggjort ränteavdraget. Regeringen konstaterar att enligt 49 kap. 19 § SFL ska, när det underlag som skattetillägg ska beräknas på bestäms, hänsyn bara tas till förhållanden som rör den fråga som ligger till grund för skattetillägget. Någon ändring av gällande

reglering i denna del är inte avsedd och vad som i det enskilda fallet ska ses som samma fråga är en fråga för rättstillämpningen.

I fråga om översyn av reglerna om skattetillägg på underskott, såsom NSD m.fl. och Skatteverket för fram, se avsnitt 9.2.3.

Lagförslag

Förslagen medför ändring i 49 kap. 1 § och införandet av 49 kap. 14 a och 16 a §§ SFL.

9.2.2 Skattetillägg vid gemensam beräkning

Regeringens förslag: Skattetillägg ska tas ut om ett företag under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för beräkningen av rätt till avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto för annat företag i samma beräkningsenhet. Skattetillägget ska beräknas till 40 procent av ett underlag som utgörs av den statliga inkomstkatten multiplicerat med det avdrag som inte medges.

Ett beslut om skattetillägg får meddelas separat efter utgången av det andra året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Beslutet får meddelas inom sex månader från den dag då beslut meddelades om att inte medge avdrag för negativt räntenetto eller kvarstående negativt räntenetto för annat företag i beräkningsenheten.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen föreslår att ett beslut om skattetillägg ska meddelas inom tre månader från den dag då beslut meddelades att inte medge avdrag för negativt räntenetto för ett annat företag i samma beräkningsenhet.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Byggföretagen*, *Fastighetsägarna*, *Industrins Finansförening*, *Svensk Försäkring*, *Svenskt Näringsliv* och *Svensk Sjöfart* ansluter sig) nedan NSD m.fl., efterfrågar ett klargörande om att en nettosyn ska tillämpas i de fall då t.ex. ett företags inkomst höjs samtidigt som höjningen medför att ett annat företag i beräkningsenheten kan tillgodoräkna sig ytterligare avdrag och anser att endast den för beräkningsgruppen uppkomna skattemässiga nettoeffekten av en ändring ska läggas till grund vid beräkningen av hur stort skattetillägg som kan påföras. *Skatteverket* anser att det bör tydliggöras vari en oriktig uppgift som lämnas av ett företag och som påverkar ett annat företags beskattning består. Skatteverket anser även att det bör tydliggöras när en rättelse på eget initiativ kan anses ha gjorts och om ett tidigare påfört skattetillägg kan påverkas av en senare omprövning. Skatteverket anser vidare att den förlängda tidsfristen bör bestämmas till sex månader.

Skälen för regeringens förslag

Gällande rätt

Av 49 kap. 4 § första stycket 1 SFL framgår att skattetillägg ska tas ut av den som på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning.

Av 49 kap. 5 § SFL framgår att en uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en lämnad uppgift är felaktig eller en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats. En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut eller uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Skattetillägg för den som är primärt ansvarig

När det införs en gemensam beräkning av rätten till avdrag för negativa räntenetton kan det medföra att en oriktig uppgift som avser förhållanden i ett företag påverkar beskattningen av ett annat företag. Med begreppet negativa räntenetton avses såväl negativt räntenetto som kvarstående negativt räntenetto enligt 24 kap. 21–27 §§ IL. En sådan situation är när ett företag beräknar ett för högt avdragsunderlag eller positivt räntenetto som ingår i beräkningsenhetens sammanlagda avdragsunderlag eller sammanlagda positiva räntenetto och avdrag för negativa räntenetton baserat på den oriktiga uppgiften görs av andra företag än det företag som den oriktiga uppgiften avser. I en sådan situation kommer skattefördelen av en oriktig uppgift uppstå i ett annat företag än det företag som den oriktiga uppgiften avser och som får anses ha ett primärt ansvar för att den gemensamt beräknade rätten till avdrag har blivit för stor. Enligt befintliga bestämmelser ska dock skattetillägg tas ut av den som på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning.

I likhet med utredningen anser regeringen att skattetillägget i dessa fall ska påföras det företag som den oriktiga uppgiften avser och som är primärt ansvarigt för att beräkningen av beräkningsenhetens sammanlagda rätt till avdrag har blivit för stor genom att lämna felaktiga uppgifter om det egna avdragsunderlaget eller positiva räntenettet. Det är detta företag som är ansvarigt för beräkningen av de belopp avseende det egna företaget som tillförs den gemensamma beräkningen av rätten till avdrag och som har störst möjlighet att upptäcka ett fel i beräkningen av beloppen. Det är rimligt att det företag som beloppen härrör från också är det företag som kan träffas av en sanktion när uppgiften är oriktig och leder till ett skatteundandragande eller ett för högt underskott, även om skatteeffekten inträffar hos ett annat företag i beräkningsenheten. Det primärt ansvariga företaget har också bättre förutsättningar att föra en eventuell process avseende den oriktiga uppgiften. För att skattetillägg ska kunna tas ut av det företag som får anses vara primärt ansvarigt för en oriktig uppgift som lämnas av företagen i en beräkningsenhet, även när detta företag inte får någon skattefördel till följd av den oriktiga uppgiften, behöver en ny grund för att ta ut skattetillägg införas. Den nya grunden innebär att den som har lämnat en oriktig uppgift till ledning för beskattningen av ett annat företag i samma beräkningsenhet ska påföras skattetillägg. Eftersom samtliga företag i beräkningsenheten ansvarar för den gemensamma beräkningen bör det i detta sammanhang framhållas att även det företag som yrkat och medgett ett för högt avdrag för ränta har lämnat en oriktig uppgift och att det därmed finns grund för att vägra avdraget genom ett beslut om efterbeskattning. Sanktionen i form av skattetillägg ska dock tas ut av det företag som är primärt ansvarig.

För att tydliggöra resonemanget kan följande exempel beskrivas. Företag A har haft högre kostnader än vad som ursprungligen redovisats. Företag A ingår i en beräkningsenhet och tillämpar huvudregeln och Företag A:s avdragsunderlag inkluderas vid den gemensamma beräkningen. Om Skatteverket fattar beslut som medför ett lägre avdragsunderlag för Företag A så medför ändringen att beräkningsenheten får ett lägre sammanlagt avdragsunderlag, vilket kan göra att ett annat företag i beräkningsenheten, Företag B, som har gjort avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto inte längre kan medges avdrag i samma utsträckning. Det leder till en ökning av Företag B:s skattemässiga resultat och en motsvarande ökning av Företag B:s fastställda kvarstående negativa räntenetto. Sammantaget har företagen inom beräkningsenheten genom ändringen fått ett minskat resultat, då en sänkning av Företag A:s resultat endast ökar Företag B:s resultat med 30 procent vid tillämpning av huvudregeln.

I detta fall har Företag A lämnat en oriktig uppgift om sitt avdragsunderlag och ska som primärt ansvarig för uppgiften påföras skattetillägg. En motsvarande situation kan uppstå om Företag A har redovisat ett för högt positivt räntenetto. Om den oriktiga uppgiften upptäcks och inte godtas först efter den s.k. tvåårsfristen i 66 kap. 21 § SFL finns förutsättningar för att efterbeskatta Företag B på grund av oriktig uppgift eftersom detta företag har lämnat in uppgifter avseende samtliga företag i beräkningsenheten enligt den nya uppgiftsskyldighet som införs (se avsnitt 9.1) och därmed även har lämnat en oriktig uppgift i form av Företag A:s för höga positiva räntenetto.

Förslaget medför därmed att det kan uppstå situationer där dubbla skattetillägg kan tas ut. Såsom konstaterats i tidigare förarbeten får det regelmässigt anses oskäligt att ta ut dubbla skattetillägg, varför befrielse i sådana fall bör medges (jfr prop. 2010/11:165 s. 965).

Skatteverket anser att det bör klargöras om ett tidigare påfört skattetillägg kan påverkas av en senare omprövning. Regeringen anser att den frågan får avgöras i rättstillämpningen utifrån gällande rätt.

Beräkning av underlaget för skattetillägg

Vid en gemensam beräkning av rätt till avdrag för negativa räntenetton kan, som ovan konstateras, ett avdrag nekas ett annat företag än det som är primärt ansvarigt för den oriktiga uppgiften. Genom att företag i en beräkningsenhet kan begära omprövning finns också en möjlighet för företagen att vid ett senare tillfälle ändra fördelningen dem emellan så att ränteavdrag i stället ska nekas ett annat företag i beräkningsenheten. Det är inte önskvärt att skattetillägget då måste räknas om. Skattetillägget bör alltså beräknas utifrån förutsättningar som enbart hänför sig till det, med anledning av den oriktiga uppgiften, felaktigt tillgodoräknade avdraget och således oberoende av vilket företag som har medgetts avdraget. Detta är också något som Skatteverket har fört fram.

Vid bedömning av skattetilläggets storlek kan jämförelse göras med skattetillägg på slutlig skatt. Skattetillägg på slutlig skatt är 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften, se 49 kap. 11 § SFL. Skattetillägget bör därmed beräknas till 40 procent av ett underlag som utgörs av

den statliga inkomstskatten enligt 65 kap. 10 § IL multiplicerat med det avdrag som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, skulle ha medgetts. Bestämmelsen bör utformas på så sätt att det gäller oavsett vilket företag i beräkningsenheten som inte medgetts avdraget, dvs. såväl det företag som är primärt ansvarigt för den oriktiga uppgiften som något annat företag i beräkningsenheten.

NSD m.fl. efterfrågar klargörande om en nettosyn ska tillämpas t.ex. i ett fall då ett företags inkomst höjs samtidigt som höjningen medför att ett annat företag i beräkningsenheten kan tillgodoräkna sig ytterligare avdrag.

Ett exempel kan belysa problemet. Företag A har lämnat en oriktig uppgift och dess resultat höjs med 100. Skattetillägg påförs. Företag A ingår i en beräkningsenhet som tillämpar huvudregeln. Som en direkt följd av Företag A:s ökade resultat ökar det sammanlagda avdragsunderlaget med 100 och ett annat företag i beräkningsenheten, Företag B, får ytterligare avdrag för negativt räntenetto med 30 ($30 \% \times 100$). Företag B:s kvarstående negativa räntenetto minskar med 30, och dess resultat minskar med 30. För beräkningsenheten som helhet medför ändringen alltså en höjning av det sammanlagda resultatet med 70 ($100 - 30$) och en minskning av det sammanlagda kvarstående negativa räntenettet med 30.

Regeringen bedömer att även med nu gällande bestämmelser kan en höjning av ett företags resultat medföra ett högre avdragsunderlag vilket kan innebära att samma företag kan medges ytterligare avdrag för ett negativt räntenetto. Motsvarande effekter kan också uppstå i andra beskattningsfrågor. Enligt 49 kap. 19 § SFL ska, när det underlag som skattetillägg ska beräknas på bestäms, hänsyn bara tas till förhållanden som rör den fråga som ligger till grund för skattetillägget. Någon ändring av gällande reglering i denna del är inte avsedd och vad som i det enskilda fallet ska ses som samma fråga får därför bedömas av rättstillämparen i enlighet med gällande rätt och befintlig praxis. Regeringen konstaterar även att situationer där skattetillägget inte står i rimlig proportion till felaktigheten får hanteras och bedömas inom ramen för befrielsegrunderna i 51 kap. SFL.

När skattetillägg inte får tas ut

Skatteverket anser att det bör tydliggöras när en rättelse på eget initiativ kan anses ha gjorts av ett företag i en beräkningsenhet när ett annat företag i beräkningsenheten begär omprövning.

Enligt befintliga bestämmelser får skattetillägg inte tas ut bl.a. om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften, se 49 kap. 10 § SFL. Vid införandet av skatteförfarandelagen utvidgades bestämmelserna om frivillig rättelse och gjordes generösare i förhållande till den tidigare ordningen enligt taxeringslagen (1990:324) och skattebetalningslagen (1997:483). Regeringens uttalande i förarbetena i fråga om att en alltför restriktiv praxis kan motverka ett effektivt kontrollarbete och förutsättningarna för fler korrekta beskattningsbeslut ökar om det är möjligt för enskilda uppgiftsskyldiga att göra en rättelse utan att drabbas av skattetillägg, är relevanta även i detta lagstiftningsärende (jfr prop. 2010/11:165 s. 479 och 480 och prop. 2017/18:144 s. 16 och 17). Med krav på en gemensam beräkning kan vilket företag som helst i beräkningsenheten komma in med nya uppgifter som kan få effekt för andra företag

i samma beräkningsenhet. Regeringen konstaterar att bestämmelsen i 49 kap. 10 § första stycket 2 SFL inte utesluter att rättelse kan ske av en eller flera företag i samma beräkningsenhet eftersom samtliga är uppgiftsskyldiga. Vad som ska bedömas utgöra en frivillig rättelse i ett enskilt fall är en fråga för rättstillämpningen att avgöra beroende på omständigheterna i det enskilda fallet.

Förlängd tidsfrist för beslut om skattetillägg i vissa fall

Enligt 52 kap. 3 § SFL ska ett beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning som huvudregel meddelas senast under det andra året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Beslut om skattetillägg får också meddelas senare i särskilda situationer, t.ex. samtidigt med ett beslut om efterbeskattning, vilket regleras i 52 kap. 4–8 a §§ SFL.

Det kan t.ex. uppkomma situationer där en oriktig uppgift leder till ett felaktigt avdrag hos ett annat företag än det företag som kan anses primärt ansvarig för den oriktiga uppgiften. Beslutet om att ett annat företag inte medges avdrag för negativa räntenetton kan komma att meddelas efter tvåårsfristen. Det är i dessa fall ofta inte möjligt för Skatteverket att meddela ett beslut om skattetillägg samtidigt med ett beslut om efterbeskattning. För att Skatteverket ska ges tillräckliga möjligheter att utreda och besluta om skattetillägg bör bestämmelserna i 52 kap. SFL kompletteras så att beslut om skattetillägg får meddelas en viss tid efter den dag då beslut meddelades om att inte medge avdrag för negativa räntenetton för annat företag inom beräkningsenheten på grund av den oriktiga uppgiften. Såsom Skatteverket har påpekat kan myndigheten under handläggningen komma att behöva bedöma skäl för eventuell befrielse från skattetillägg, kommunicera förslaget till beslut med företaget och ta ställning till företagets invändningar. Det är inte uteslutet att företaget begär förlängd svarstid eller att ytterligare kommunikation behövs. En tidsfrist på sex månader överensstämmer också med tidsfristen i 52 kap. 8 a § SFL som gäller skattetillägg efter anmälan om brott eller inledd förundersökning. Regeringen anser, i likhet med Skatteverket, att en tidsfrist om sex månader framstår som motiverad i dessa fall. Bestämmelsen säkerställer att Skatteverket alltid har en sexmånadersfrist, men den kan i vissa fall bli längre om ett beslut om att vägra ett avdrag meddelas tidigt under tvåårsfristen i 66 kap. 21 § SFL.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 49 kap. 4 § och införandet av 49 kap. 12 § och 52 kap. 5 a § SFL.

9.2.3 Skattetillägg vid underskott

Regeringens förslag: Om den som lämnar den oriktiga uppgiften är en annan juridisk person än ett dödsbo, ska skattetillägg på underskott av en näringsverksamhet som inte utnyttjas samma beskattningsår beräknas på fem sjättedelar av den statliga inkomstskatten för juridiska personer.

Skattetillägget ska beräknas på motsvarande sätt om en skönsbeskattning har minskat ett sådant underskott av en näringsverksamhet som inte utnyttjas samma beskattningsår eller om en skönsbeskattning innebär att ett för tidigare beskattningsår fastställt underskott av en näringsverksamhet utnyttjas.

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag i fråga om beräkning av skattetillägg vid underskott.

Skälen för regeringens förslag: Ett skattetillägg beräknas olika beroende på om det är fråga om ett skattetillägg vid överskott av en näringsverksamhet eller ett skattetillägg vid underskott av en näringsverksamhet. Underlaget för skattetillägg vid överskott är enligt 49 kap. 11 och 15 §§ SFL den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften (undandragen skatt) eller den skatt som till följd av skönsbeskattningen bestämts för den uppgiftsskyldige utöver vad som annars skulle ha bestämts. Vid underskott ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på en fjärdedel av det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften eller, vid skönsbeskattning, en fjärdedel av en minskning av ett underskott eller en fjärdedel av den del av ett underskott som utnyttjas, se 49 kap. 14 och 16 §§ SFL.

Bestämmelserna om skattetillägg vid underskott infördes 1992. I förarbetena konstaterades att skattetillägget i dessa fall inte får någon direkt anknytning till undandragen skatt utan mer till den risk för kommande skatteundandragande som den oriktiga uppgiften inneburit vilket ska tas hänsyn till vid bestämmandet av uttagsprocent. Ett underlag på 25 procent (en fjärdedel) som generellt sett ger en lägre sanktion anses väl avvägt (prop. 1991/92:43 s. 78).

När bestämmelserna om skattetillägg vid underskott infördes var den statliga inkomstskatten för juridiska personer 30 procent. Exempelvis medförde en riktig uppgift på 100 000 kr vid den tidpunkten att underlaget för skattetillägg blev 30 000 kr vid överskott och 25 000 kr vid underskott (1/4 av 100 000). Vid den tidpunkten var storleken på ett skattetillägg vid underskott av en näringsverksamhet således lägre än ett skattetillägg vid överskott av en näringsverksamhet.

Skattesatsen för juridiska personer har sänkts i omgångar. År 2013 sänktes skattesatsen till 22 procent och sedan 2019 uppgår skattesatsen till 20,6 procent. I och med dessa sänkningar medför bestämmelserna i skatteförfarandelagen att storleken på ett skattetillägg vid underskott av en näringsverksamhet blir högre än ett skattetillägg vid överskott av en näringsverksamhet. Problematiken har även uppmärksammats i utredningen om Förbättrade ränteavdragsregler för företag (SOU 2024:37). I samband med förslag om fastställande av kvarstående negativt räntenetto har utredningen även föreslagit en ny bestämmelse om beräkning av skattetillägg vid kvarstående negativt räntenetto. Med hänsyn till att nuvarande skattesats för juridiska personer innebär att skattetillägg vid underskott inte längre är en mildare sanktion än enligt huvudregeln vid överskott har utredningen föreslagit att skattetillägget vid kvarstående negativt räntenetto bör beräknas på en sjättedel av det kvarstående negativa räntenettet som, om den oriktiga uppgiften hade

godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften (se SOU 2024:37 s. 232 och 233).

Näringslivets Skattedelegation (till vars yttrande *Fastighetsägarna, Industrins Finansförening, Svensk Försäkring, Svenskt Näringsliv* och *Svensk Sjöfart* ansluter sig) och *Skatteverket* har, i fråga om förslaget om beräkning av skattetillägg vid kvarstående negativt räntenetto, framfört behovet av en översyn av bestämmelserna kring beräkning av skattetillägg vid underskott. Regeringen instämmer med vad remissinstanserna har fört fram. Lagstiftarens avsikt att skattetillägg vid underskott ska vara en lägre sanktion än vid överskott är tydlig och regeringen gör inte heller nu någon annan bedömning i denna del. Med hänsyn till förändringar av den statliga inkomstskatten för juridiska personer gäller dock numera det motsatta förhållandet. Regeringen anser inte att det är en tillfredsställande ordning. Skatteverket har underhand framfört att myndigheten tillstyrker förslagen om en förändring av beräkning av skattetillägg vid underskott av näringsverksamhet.

Med hänsyn till att det i underskottsfallen inte är fråga om ett faktiskt skatteundandragande utan en risk för kommande skatteundandragande är det lämpligt att skattetillägget framöver är lägre vid underskott av en näringsverksamhet än vid överskott av en näringsverksamhet.

Det finns i vart fall två lösningar för att komma till rätta med detta. En lösning är att sänka underlaget en fjärdedel till en sjättedel. Genom en sådan lösning skulle lagstiftarens intentioner uttalade i prop. 1991/92:43 alltså vara giltiga. En annan fördel med en sådan lösning är att det skulle vara en enkel lagstiftningsåtgärd och en liten ändring av den gällande beräkningsmetoden av skattetillägg vid underskott. En nackdel med att sänka underlaget på ett sådant sätt är att ytterligare sänkningar kan behöva göras av underlaget i framtiden om den statliga inkomstskatten sänks ytterligare. En annan lösning är att ersätta en fjärdedel med fem sjättedelar av den statliga inkomstskatten, dvs. 17,1 procent vid en skattesats på 20,6 procent. Den lösningen har samma fördelar som nyss nämnda lösning, men har dessutom den fördelen att några framtida ändringar inte behöver göras om den statliga inkomstskatten för juridiska personer sänks ytterligare i sådan grad att storleken på ett skattetillägg vid underskott av en näringsverksamhet återigen blir högre än storleken på ett skattetillägg vid överskott av en näringsverksamhet. Den lösningen är mer långsiktigt hållbar.

Mot denna bakgrund föreslås att formuleringen en fjärdedel i 49 kap. 14 och 16 §§ SFL ersätts med formuleringen fem sjättedelar av den statliga inkomstskatten enligt 65 kap. 10 § IL. Detta ska dock bara gälla för andra juridiska personer än dödsbon. Det är i fråga om dessa juridiska personer som missförhållandet framför allt uppstår. Ett skattetillägg vid underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst för en fysisk person eller ett dödsbo är enligt gällande bestämmelser alltså som utgångspunkt lägre än vid överskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst. Den genomsnittliga kommunala inkomstskatten för 2024 är 32,37 procent. Även om det, precis som Skatteverket påpekar, kan uppstå situationer där motsvarande problematik aktualiseras även för fysiska personer och dödsbon, är det endast i fråga om juridiska personer som missförhållandet är systematiskt.

Ändringarna innebär att om en oriktig uppgift skulle ha medfört ett sådant underskott av näringsverksamhet som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget beräknas på fem sjättedelar av den statliga inkomstskatten multiplicerat med det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften. Om en skönsbeskattning har minskat ett sådant underskott av en näringsverksamhet som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget beräknas på fem sjättedelar av den statliga inkomstskatten multiplicerat med denna minskning. Motsvarande beräkning ska göras om en skönsbeskattning har beslutats på grund av att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration inte har gjort det och beslutet innebär att ett för tidigare beskattningsår fastställt underskott av en näringsverksamhet utnyttjas. Skattetillägget ska då beräknas på fem sjättedelar av den statliga inkomstskatten multiplicerat med den del av underskottet som utnyttjas.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 49 kap. 14 och 16 §§ SFL.

9.3 Efterbeskattning genom följdändring

Regeringens förslag: Skatteverket ska kunna efterbeskatta ett företag i en beräkningsenhet, genom följdändring, om ett beslut i ett ärende eller mål angående ett annat företag i samma beräkningsenhet påverkar rätten till avdrag för negativt räntenetto eller kvarstående negativt räntenetto.

Beslut om efterbeskattning får meddelas inom sex månader från den dag då det beslut som föranleder ändringen meddelades.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: FAR framhåller att det behöver framgå tydligt vilka företag i en beräkningsenhet som påverkas vid omprövningar genom vilka avdrag inte medges. Skatteverket har framfört liknande synpunkter.

Skälen för regeringens förslag: För att ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller ska kunna meddelas efter att ordinarie omprövningstid har förflutit, alltså som huvudregel två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, krävs skäl för efterbeskattning enligt 66 kap. 27 § SFL. Efterbeskattning får meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret gått ut. I vissa fall föreligger dock möjlighet till en förlängd tidsfrist för efterbeskattning, jfr 66 kap. 30–34 §§ SFL. Beslut om efterbeskattning som avser följdändringar får t.ex. meddelas inom sex månader från den dag då det beslut som föranleder ändringen meddelades. Detta får praktisk betydelse om det beslut som föranleder följdändringen meddelas sent under sexårsfristen för efterbeskattning eller efter denna frist, dvs. bara i fall där följdändringar behöver beslutas efter sexårsfristen.

Regeringen har i avsnitt 9.1 redogjort för skälen för att företag i en beräkningsenhet ska vara skyldiga att lämna uppgifter avseende samtliga företag i en beräkningsenhet som behövs för att beräkna rätten till avdrag

för negativa räntenetton. Om det finns en oriktig uppgift kommer således samtliga företag i beräkningsenheten att ha lämnat samma oriktiga uppgift och det kan då finnas grund för efterbeskattning. Det framgår även i avsnitt 9.2 hur skattetillägg ska beräknas när en oriktig uppgift har lämnats som påverkar beräkningen av avdrag för negativa räntenetton samt att det företag som är primärt ansvarig för den oriktiga uppgiften ska påföras ett eventuellt skattetillägg även om det är ett annat företag vars beskattning har påverkats av densamma. Med begreppet negativa räntenetton avses såväl negativt räntenetto som kvarstående negativt räntenetto enligt 24 kap. 21–27 §§ IL.

Det kan även finnas situationer där en omprövning avseende ett företags beskattning påverkar rätten till avdrag för ett eller flera andra företag i beräkningsenheten utan att företagen i fråga har lämnat en oriktig uppgift till ledning för beräkning av avdrag för negativa räntenetton. Så kan vara fallet om uppgiften som ligger till grund för beräkningen av avdrag för negativa räntenetton var riktig när den lämnades, men påverkas av omständigheter som inträffar vid en senare tidpunkt. Det saknas enligt dagens reglering förutsättningar för Skatteverket att i en sådan situation meddela ett omprövningsbeslut avseende de företag vars avdrag för negativa räntenetton har blivit för höga om tvåårsfristen har löpt ut. Ett exempel på en sådan situation är när ett företags försäljningsintäkt sätts ned i efterhand genom en överenskommelse eller efter en civilrättslig tvist vilket innebär att dess avdragsunderlag minskar. Skatteverket bör även i sådana fall kunna ändra beskattningen för de andra företag i beräkningsenheten, vars ränteavdrag som en följd av att avdragsunderlaget minskas, har fått ett för högt avdrag för negativa räntenetton, i syfte att åstadkomma en korrekt beskattning. Införandet av en gemensam beräkning för samtliga företag i en beräkningsenhet medför att det finns ett sådant materiellt och formellt samband mellan de enskilda företagen och de uppgifter dessa lämnar för beräkningen att ett minskat utrymme för avdrag för negativa räntenetton hos ett företag i beräkningsenheten är en omedelbar konsekvens av att ett avdragsutrymme eller räntenetto har minskat hos ett annat företag i samma beräkningsenhet. Skatteverket kan behöva vidta vissa utredningsåtgärder innan ändringen avseende ett företags beskattning kan få effekt för ett annat företags beskattning såsom att beloppsmässigt bestämma det avdrag för negativa räntenetton som har blivit för högt samt identifiera vilket eller vilka av de företag som därmed har gjort ett för högt avdrag och vars beskattning därför ska ändras. Detta kräver dock inte en ytterligare prövning av rätten till avdrag för negativa räntenetton.

Regeringen anser därför att Skatteverket i dessa fall ska kunna efterbeskatta ett företag i en beräkningsenhet, utan att en oriktig uppgift avseende avdrag för negativa räntenetton har lämnats, om ett beslut i ett ärende eller mål har meddelats för ett annat företag i samma beräkningsenhet och det påverkar rätten till sådana avdrag.

FAR och Skatteverket efterfrågar ett förtydligande om vilka företag i en beräkningsenhet som påverkas vid omprövningar genom vilka avdrag inte medges. Regeringen anser inte att det är möjligt att på förhand ange vilka företag som bör påverkas vid sådana omprövningar, då det kan behöva avgöras från fall till fall. Det bör därför stå Skatteverket fritt att välja det eller de företag vars ränteavdrag ska minskas som en följd av ett beslut

avseende ett annat företags beskattning som påverkar beräkningsenhetens rätt till avdrag för negativa räntenetton. Företag inom en beräkningsenhet kan dock underlätta processen genom att själva ange hur en ändring av avdragsrätten bör fördelas mellan företagen i beräkningsenheten, t.ex. i samband med att Skatteverket fullgör sin kommunikationsskyldighet. Företagen kan vidare begära omprövning om de skulle vilja ändra en fördelning av ränteavdrag inom beräkningsenheten som Skatteverket har beslutat vid omprövning.

I fråga om vilken tidsfrist som bör gälla kan ett omprövningsbeslut eller en dom som påverkar ett annat företags rätt till avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto på samma sätt som vid följdändring meddelas sent under sexårsfristen eller efter utgången av denna frist. På motsvarande sätt bör det därför finnas en förlängd tid för efterbeskattning även i dessa situationer.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 66 kap. 27 och 30 §§ SFL.

10 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Lagändringarna i inkomstskattelagen ska träda i kraft den 1 januari 2026 och tillämpas första gången för beskattningsår, eller för svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2025. Kvarstående negativa räntenetton från beskattningsår före ingången av det beskattningsår då lagen tillämpas första gången som inte har dragits av tidigare och där rätt till avdrag inte har upphört till följd av 24 kap. 27 § eller 37 kap. 26 a § ska räknas samman. Summan av dessa kvarstående negativa räntenetton ska behandlas som ett kvarstående negativt räntenetto från föregående beskattningsår det första beskattningsåret lagen tillämpas. Med beskattningsår avses för svenska handelsbolag räkenskapsår.

Lagändringarna vad avser skatteförfarandelagen ska träda i kraft den 1 januari 2026. De nya bestämmelserna i fråga om beräkning av skattetillägg vid underskott tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025.

Utredningens förslag överensstämmer i sak med regeringens. Utredningen lämnar inget förslag när det gäller övergångsbestämmelse i fråga om beräkning av skattetillägg vid underskott.

Remissinstanserna: *Fastighetsägarna m.fl., Finansbolagens Förening, Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Industrins Finansförening, Svensk Försäkring, Svenskt Näringsliv* och *Svensk Sjöfart* ansluter sig), nedan NSD m.fl., anser att höjningen av beloppsgränsen enligt förenklingsregeln bör gälla från och med den 1 januari 2025 i stället för den 1 januari 2026. Detta är särskilt viktigt för små- och medelstora företag. Räntenivåerna har börjat röra sig nedåt under 2024 men rörelserna

kompenaserar inte för de stora ränteökningarna under 2022. Skatteverket önskar att det förtydligas att oriktig uppgift avseende outnyttjade kvarstående negativa räntenetton anses lämnad vid den första beskattningen efter övergången till ett fastställelseförfarande.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen anser att de nya reglerna i inkomstskattelagen ska träda i kraft den 1 januari 2026 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025. För handelsbolag kan de föreslagna ändringarna tillämpas första gången för räkenskapsår som börjar efter den 31 december 2025. Flera remissinstanser såsom *Fastighetsägarna*, *Finansbolagens Förening* och *NSD m.fl.*, har önskemål om att den höjda beloppsgränsen för förenklingsregeln ska gälla från och med den 1 januari 2025. Regeringen kan konstatera att detta skulle innebära att förenklingsregeln skulle tillämpas retroaktivt. Retroaktiv lagstiftning bör användas restriktivt utifrån rättssäkerhetsskäl även i de fall det är förenligt med grundlagen (jfr 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen (1974:152)). Vidare skulle ett tidigare införande av den höjda beloppsgränsen för förenklingsregeln innebära ökade kostnader för staten innevarande år. Det är därför inte aktuellt att frågå utredningens förslag om när reglerna ska träda i kraft.

I avsnitt 6.6.1 föreslås att tidsgränsen för avdrag för kvarstående negativt räntenetto ska tas bort. Det innebär att kvarstående negativt räntenetto kan rullas framåt obegränsat i tiden. Kvarstående negativt räntenetto får enligt 24 kap. 26 § IL dras av inom sex år efter det beskattningsår då sådant räntenetto uppkom. Denna regel trädde i kraft den 1 januari 2019. De kvarstående negativa räntenetton som uppkom beskattningsåret 2019 får därmed dras av senast beskattningsåret 2025. För företag med brutna beskattningsår gäller för de kvarstående negativa räntenetton som uppkom beskattningsåret 2019/2020 att de får dras av senast 2025/2026. Det beskattningsår då de föreslagna ändringarna föreslås träda i kraft, 2026, skulle de kvarstående negativa räntenetton som uppkom beskattningsåret 2019 alltså inte längre kunna dras av enligt nuvarande regler. Regeringen föreslår, i likhet med utredningen, att kvarstående negativa räntenetton som har uppkommit före det att lagen ska tillämpas för första gången och inte har dragits av ska få utnyttjas utan tidsgräns. Det gäller alla kvarstående negativa räntenetton som uppkommit sedan reglerna infördes, dvs. även ett kvarstående negativt räntenetto som uppkom beskattningsåret 2019, under förutsättning att avdragsrätten för något eller några av beloppen inte har upphört till följd av att det har skett en ägarförändring eller fusion eller fission.

I avsnitt 6.6.2 föreslås att det ska införas ett fastställelseförfarande för kvarstående negativt räntenetto. Det innebär att Skatteverket ska fastställa storleken på det kvarstående negativa räntenettet varje beskattningsår för de företag som inte får fullt avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto vid tillämpning av huvudregeln. Regeringen anser att ändringarna ska tillämpas första gången på beskattningsår respektive räkenskapsår som börjar efter den 31 december 2025. Det kommer att finnas företag som har kvarstående negativt räntenetto från samtliga, några eller något av beskattningsåren 2019–2025. Med hänsyn till vad som framgår av avsnitt 6.6.2 om hur bevis- och kontrollsvårigheterna ökar ju längre tid som gått sedan det kvarstående negativa räntenettet uppstod bör även dessa äldre kvarstående negativa räntenetton omfattas av

fastställelseförfarandet. För att utredningarna ska grundas på så bra underlag som möjligt bör sådana räntenetton fastställas snarast. Regeringen anser därför att kvarstående negativa räntenetton som uppkommit till och med ikraftträdandet och som får beaktas ska räknas samman det första beskattningsåret, eller i fråga om svenska handelsbolag det första räkenskapsåret, som börjar efter den 31 december 2025. Dessa kvarstående negativa räntenetton ska behandlas som ett kvarstående negativt räntenetto och dras av vid tillämpning av dessa regler i den utsträckning det inte finns några begränsningar. Till den del dessa kvarstående negativa räntenetton inte kan dras av vid tillämpning av huvudregeln kommer de att ingå i det belopp som fastställs för kvarstående negativt räntenetto enligt 24 kap. 26 § IL. Detta förutsätter att berörda företag lämnar uppgifter om sina kvarstående negativa räntenetton som uppkommit innan ikraftträdandet i deklarationen för detta beskattningsår.

Skatteverket efterfrågar ett förtydligande om att oriktig uppgift avseende outnyttjade kvarstående negativa räntenetton anses lämnad vid den första beskattningen efter övergången till ett fastställelseförfarande. Regeringen konstaterar att när företagen för första gången efter ikraftträdandet ska beräkna ett kvarstående negativt räntenetto kommer företagen behöva ta ställning till storleken på kvarstående negativa räntenetton från tidigare år och i vilken utsträckning dessa får beaktas vid årets beräkning. Om beräkningen innehåller en oriktig uppgift avseende tidigare års kvarstående negativa räntenetton kommer det att kunna medföra att skattetillägg påförs, oavsett om dessa kvarstående negativa räntenetton dras av eller om de medför ett för högt beräknat kvarstående negativt räntenetto vid utgången av beskattningsåret.

Regeringen anser att de föreslagna ändringarna i skatteförfarandelagen bör träda i kraft vid samma tidpunkt som ändringarna i inkomstskattelagen, dvs. den 1 januari 2026. När det gäller beräkning av skattetillägg vid underskott bör bestämmelserna tillämpas för första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025.

11 Konsekvensanalys

11.1 Förbättrade ränteavdragsregler för företag

I denna lagrådsremiss behandlas de lagförslag som lämnades i betänkandet *Förbättrade ränteavdragsregler för företag* (SOU 2024:37) och som regeringen valt att gå vidare med. I betänkandet finns en omfattande analys av konsekvenserna av utredningens förslag. *Regelrådet* bedömer att konsekvensutredningen uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning (förordningen har upphävts den 6 maj 2024 och ersatts med förordningen [2024:183] om konsekvensutredningar). *Regelrådet* anser att redovisningen håller tillräcklig kvalitet i alla avseenden utom ett och skriver att det hade varit motiverat med en tydligare beskrivning av särskild hänsyn till små företag.

Den konsekvensanalys som redovisas i denna lagrådsremiss bygger på analysen i betänkandet. Även om förslagen i lagrådsremissen i vissa fall

har justerats är de övergripande resonemangen och kvalitativa slutsatserna från betänkandet alltså intakta. Den offentligfinansiella effekten av förslagen är emellertid uppdaterad mot bakgrund av ny information som har tillkommit efter det att betänkandet publicerades.

11.2 Förändringar i rätten till avdrag för negativa räntenetton

Ett företag har ett negativt räntenetto om de ränteutgifter som företaget ska dra av överstiger de ränteinkomster som ska tas upp. Avdragsrätten för negativa räntenetton är begränsad till 30 procent av ett företags EBITDA alternativt till högst fem miljoner kronor. Om företaget ingår i en intressegemenskap gäller gränsen fem miljoner kronor för hela intressegemenskapen. Reglerna om begränsad avdragsrätt omfattar juridiska personer och svenska handelsbolag.

Företag som använder huvudregeln beräknar ett avdragsunderlag som motsvarar företagets skattemässiga EBITDA. Avdrag för negativa räntenetton får göras med 30 procent av avdragsunderlaget (avdragsutrymmet). Om ett företag vid tillämpning av huvudregeln inte har kunnat dra av beskattningsårets negativa räntenetto i sin helhet får återstående del (kvarstående negativt räntenetto) sparas i upp till sex år.

Ett företag som gör avdrag för ett negativt räntenetto enligt huvudregeln ska bifoga blankett N9 till sin inkomstdeklaration. Bilagan ska även lämnas av företag som gör avdrag för kvarstående negativa räntenetton från tidigare år, företag som gör avdrag för ett negativt räntenetto som har uppkommit hos ett annat koncernföretag, och företag som överför ett negativt räntenetto till ett annat koncernföretag. Därutöver ska ett företag som gör avdrag för negativt räntenetto enligt förenklingsregeln bifoga N9-blanketten om det ingår i en intressegemenskap eller om företagets negativa räntenetto överstiger fem miljoner kronor.

År 2023 lämnade ca 63 000 företag blanketten N9. Av dessa företag var 95 procent aktiebolag, 4 procent handelsbolag och 1 procent andra företagsformer (ekonomiska föreningar, stiftelser och bostadsrättsföreningar). De generella ränteavdragsbegränsningsreglerna innebär att ca 16 800 företag inte fick avdrag för samtliga sina ränteutgifter.

I avsnitt 6 föreslås förändringar i rätten till avdrag för negativa räntenetton. Förslaget är att det ska införas en beräkningsenhet för gemensam beräkning av rätten till avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto. Beräkningsenheten ska bestå av företag som kan lämna koncernbidrag till eller ta emot koncernbidrag från varandra under beskattningsåret. Handelsbolag kommer inte ingå i en beräkningsenhet. Företagen i beräkningsenheten ska räkna samman sina avdragsunderlag, negativa räntenetton, positiva räntenetton och kvarstående negativa räntenetton. Därefter ska företagen dra av det sammanlagda negativa räntenettet och det sammanlagda kvarstående negativa räntenettet motsvarande beräkningsenhetens sammanlagda positiva räntenetto. Slutligen får sammanlagt negativt räntenetto och sammanlagt kvarstående negativt räntenetto som ännu inte dragits av, dras av enligt huvudregeln eller förenklingsregeln.

Huvudregeln innebär att företagen i beräkningsenheten får dra av sammanlagt negativt räntenetto och sammanlagt kvarstående negativt räntenetto med högst 30 procent av beräkningsenhetens sammanlagda avdragsunderlag (avdragsutrymmet). Avdragsunderlaget ska i huvudsak, i motsats till i dag, beräknas utan hänsyn till koncernbidrag och avdrag för tidigare års underskott. Som ett alternativ till huvudregeln kan företagen välja att tillämpa förenklingsregeln, vilken innebär rätt till avdrag för negativt räntenetto upp till en fastslagen beloppsgräns. Beloppsgränsen föreslås höjas från dagens nivå på 5 miljoner kronor till 25 miljoner kronor. Slutligen föreslås att tidsgränsen för rätten att dra av ett kvarstående negativt räntenetto tas bort.

De föreslagna reglerna innebär såväl större möjligheter till avdrag för negativa räntenetton som förenklingar för företagen. Den gemensamma beräkningen gör det enklare att tillse att allt avdragsutrymme kan användas till avdrag för negativa räntenetton och förslaget erbjuder större möjligheter att dra av negativa räntenetton och kvarstående negativa räntenetton som högst motsvarar det sammanlagda positiva räntenettet. Den omständighet att avdragsutrymmet ska beräknas utan hänsyn till koncernbidrag och underskott medför att avdragsunderlaget ökar för många företag. Den högre beloppsgränsen i förenklingsregeln innebär vidare att fler företag kan få fullt avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto. Även förslaget om att tidsgränsen för att dra av ett kvarstående negativt räntenetto slopas ökar avdragsmöjligheterna för vissa företag. De föreslagna reglerna är därtill väsentligt enklare för företagen att tillämpa än dagens regler och minskar företagens administrativa kostnader.

11.2.1 Offentligfinansiell effekt

I tabell 11.1 redovisas en bedömning av hur många beräkningsenheter och företag som påverkas av förslaget om gemensam beräkning av rätten till avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto. Den offentligfinansiella beräkningen baseras på statistik i FRIDA fram t.o.m. 2023. Koncernregistret saknas dock för år 2022 och 2023 och koncernregistret för 2021 används därför i analysen.

Cirka 10 600 intressegemenskaper omfattas av dagens ränteavdragsbegränsningsregler. Antalet beräkningsenheter som ska beräkna räntenetto och avdragsunderlag med de föreslagna reglerna bedöms vara något färre och uppskattas till 10 400.

Av de 10 400 beräkningsenheterna bedöms 1 000 ha ett sammanlagt negativt räntenetto och sammanlagt kvarstående negativt räntenetto som överstiger det föreslagna takbeloppet i förenklingsregeln på 25 miljoner kronor. Det innebär att de inte kan använda förenklingsregeln, utan är hänvisade till huvudregeln.

Cirka 120 av de 1 000 beräkningsenheterna bedöms ha ett negativt avdragsutrymme. Företagen i dessa beräkningsenheter kommer medges avdrag för sammanlagt negativt räntenetto och sammanlagt kvarstående negativt räntenetto i den utsträckning som beräkningsenheterna har ett sammanlagt positivt räntenetto.

Vidare bedöms 300 beräkningsenheter ha ett sammanlagt negativt räntenetto och sammanlagt kvarstående negativt räntenetto som understiger avdragsutrymmet, vilket innebär att de kommer få avdrag för samtliga negativa och kvarstående negativa räntenetton.

Slutligen bedöms 570 beräkningsenheter ha ett sammanlagt negativt räntenetto och sammanlagt kvarstående negativt räntenetto som överstiger avdragsutrymmet. Företagen i dessa beräkningsenheter kommer att medges avdrag motsvarande summan av det sammanlagda positiva räntenettet och 30 procent av det sammanlagda avdragsunderlaget. Beräkningsenheterna kan fördela avdragen mellan företagen enligt vissa regler. Avdrag för negativa räntenetton som överstiger avdragsutrymmet kommer inte att medges.

Tabell 11.1 Antalet beräkningsenheter som bedöms omfattas av förslaget om en gemensam beräkning av räntenetto och avdragsutrymme

	Antal beräkningsenheter	Antal företag
Intressegemenskaper som omfattas av dagens ränteavdragsbegränsningsregler	10 600	49 300
Beräkningsenheter som omfattas av förslaget om gemensam beräkning	10 400	47 500
Beräkningsenheter som får fullt avdrag med förenklingsregeln	9 400	27 000
Beräkningsenheter som kommer att använda huvudregeln	1 000	20 500
varav beräkningsenheter där avdragsutrymmet är negativt	120	1 700
varav beräkningsenheter där sammanlagt negativt räntenetto och sammanlagt kvarstående negativt räntenetto understiger avdragsutrymmet	300	4 100
varav beräkningsenheter där sammanlagt negativt räntenetto och sammanlagt kvarstående negativt räntenetto överstiger avdragsutrymmet	570	12 800

Anm.: Ett 20-tal beräkningsenheter har ett positivt räntenetto, vilket innebär att summan av de tre varav-posterna inte summerar till 1 000.

Sammanfattningsvis kommer således de flesta av de koncerner som omfattas av dagens ränteavdragsbegränsningsregler även omfattas av de föreslagna reglerna. De flesta av dem kommer att kunna använda förenklingsregeln. Av de koncerner som även fortsättningsvis behöver använda huvudregeln är bedömningen att ca 40 procent kommer att få avdrag för koncernens samtliga negativa räntenetton medan ca 60 procent kommer att begränsas på så sätt att de inte medges avdrag för samtliga av sina negativa räntenetton.

Gemensam beräkning av avdragsunderlag och räntenetto

I tabell 11.2 och tabell 11.3 redovisas två beräkningar av avdrag för negativa räntenetton, negativa räntenetton utöver avdragsutrymmet och kvarstående negativa räntenetton under perioden 2019–2023. I tabell 11.2 redovisas beloppen med dagens regler och i tabell 11.3 redovisas en simulering av motsvarande belopp med de föreslagna reglerna. Som tidigare framgått innebär de föreslagna reglerna ökade möjligheter till avdrag för negativa räntenetton och kvarstående negativa räntenetton. En jämförelse av raden för kvarstående negativt räntenetto i tabellerna visar att de föreslagna reglerna skulle ha inneburit högre avdrag för negativa räntenetton med sammanlagt 82 miljarder kronor under perioden 2019–2023. Det motsvarar i genomsnitt ca 16 miljarder kronor per år $((239 - 157)/5 \approx 16)$.

Tabell 11.2 Negativa räntenetton – gällande rätt

Miljarder kronor

	2019	2020	2021	2022	2023
Avdrag för negativa räntenetton	45	50	59	73	103
Negativa räntenetton som överstiger avdragsutrymmet	28	37	39	53	100
Kvarstående negativa räntenetton	28	63	98	146	239

Källa: FRIDA och egna beräkningar.

Tabell 11.3 Negativa räntenetton – föreslagna regler

Miljarder kronor

	2019	2020	2021	2022	2023
Avdrag för negativa räntenetton	50	62	72	83	118
Negativa räntenetton som överstiger avdragsutrymmet	19	23	22	33	60
Kvarstående negativa räntenetton	19	42	64	97	157

Källa: FRIDA och egna beräkningar.

För att högre avdrag vad avser negativa räntenetton ska resultera i lägre skattemässigt resultat och, därmed lägre bolagsskattebetalningar, måste företagen ha motsvarande skattemässiga överskott som kan kvittas mot avdragen. Som mest skulle avdrag på 16 miljarder kronor per år kunna minska bolagsskatten med ca 3 miljarder kronor om året $(16 \times 0,206 \approx 3)$. Det finns emellertid inte så stora skattemässiga överskott i de beräkningsenheter som påverkas av förslaget så att bolagsskatten förväntas minska i denna storleksordning.

För att bedöma hur mycket bolagsskatten kan minska till följd av förslaget analyseras, utöver beräkningsenheternas räntenetton och skattemässiga överskott, också hur företagen i intressegemenskap tidigare valt att resultatutjämna inom koncernerna. I förslaget om gemensam beräkning av räntenetton och avdragsunderlag finns en viss valfrihet när det gäller beräkningsenheternas möjligheter att fördela avdrag mellan företagen i en beräkningsenhet. Det är därför troligt att beräkningsenheterna kommer att

försöka allokera avdrag för negativa räntenetton till företag som har ett skattemässigt överskott och de negativa räntenetton som inte ryms inom avdragsutrymmet till företag som har underskott. På så sätt kan beräkningssenheter totala överskott av näringsverksamhet minimeras. En analys av koncernutjämnningen i beräkningssenheter under perioden 2019–2023 visar emellertid att koncernerna inte utjämnar sina resultat fullt i dag. Denna omständighet tas hänsyn till i bedömningen av den offentligfinansiella effekten av förslagen i lagrådsremissen.

Den offentligfinansiella effekten beror i hög utsträckning på ränteläget i ekonomin när reglerna ändras. Det är förenat med betydande svårigheter att simulera beräkningssenheter resultaträkningar för den ekonomiska miljö som förväntas råda i ekonomin 2026. Utöver att ränteutgifter och ränteinkomster beror på de räntor som företagen möter påverkas omsättning, och därmed resultat och avdragsunderlag, av prisnivån i ekonomin. Den tidsperiod som används i den bakåtblickande analysen inkluderar år med såväl låga som höga räntenivåer. En genomsnittlig och sammantagen bedömning av dessa år bedöms därför ge en rättvisande bild av den offentligfinansiella effekten 2026.

Förslagen om gemensam beräkning av räntenetto och avdragsunderlag bedöms minska den bolagsskatt företagen betalar 2026 med 1,3 miljarder kronor. Detta belopp utgör även den förväntade minskningen av statens skatteintäkter med anledning av förslaget.

Fristående företag, dvs. företag som inte ingår i någon beräkningssenhet, och företag som ingår i en intressegemenskap men inte i en beräkningssenhet påverkas också av de föreslagna reglerna. Ökade avdrag för negativa räntenetton från sådana enheter bedöms dock enbart ha en marginell påverkan på skatteintäkterna.

Ny beloppsgräns i förenklingsregeln

Den föreslagna höjningen av beloppsgränsen i förenklingsregeln innebär att fler företag kan få avdrag för hela eller en större del av sina negativa räntenetton och kvarstående negativa räntenetton. Den högre beloppsgränsen ger möjlighet till högre avdrag utöver de möjligheter som förslagen om kvittning av negativa räntenetton och kvarstående negativa räntenetton som högst motsvarar positivt räntenetto ger upphov till.

Den föreslagna beloppsgränsen på 25 miljoner kronor bedöms innebära att 1 550 fler intressegemenskaper än i dag kan få fullt avdrag med förenklingsregeln. Intressegemenskaperna omfattar 9 400 företag. En nivå på 25 miljoner kronor bedöms innebära att avdragen för negativa räntenetton och kvarstående negativa räntenetton ökar med 2,8 miljarder kronor. Mot bakgrund av en analys av de berörda företagens skattemässiga överskott bedöms detta innebära att skatteintäkterna minskar med 0,2 miljarder kronor. Den offentligfinansiella effekten är betingad av att förslagen om gemensam beräkning av räntenetton och avdragsunderlag genomförs samtidigt som höjningen av beloppsgränsen.

Tidsgränsen för rätten att dra av ett kvarstående negativt räntenetto slopas

I avsnitt 6.6.1 föreslås att tidsgränsen för att dra av ett kvarstående negativt räntenetto tas bort. Enligt nuvarande regler får kvarstående negativa räntenetton endast rullas framåt under sex år efter beskattningsåret. För många företag är denna tidsperiod tillräcklig för att de ska kunna dra av sina kvarstående negativa räntenetton och för många företag spelar det inte någon roll hur lång tidsperiod som avdragen kan rullas, de kan ändå inte göra avdrag för sina kvarstående negativa räntenetton. För vissa företag begränsar tidsgränsen dock möjligheterna att göra avdrag för negativa räntenetton.

De företag som berörs av förslaget är de som har kvarstående negativa räntenetton som förfaller enligt de nuvarande reglerna, men som kommer att kunna göra avdrag för dessa kvarstående negativa räntenetton vid ett senare tillfälle om reglerna ändras. Eftersom reglerna bara gällt sedan 2019 finns det i dag inte några företag vars negativa räntenetton hunnit förfalla. Det är först efter beskattningsåret 2025 som företagens kvarstående negativa räntenetton kan komma att förfalla på grund av den nuvarande tidsgränsen. Det går inte med säkerhet att avgöra vilka kvarstående negativa räntenetton som kommer att förfalla med dagens regler eller vilka av de kvarstående negativa räntenettona som skulle förfallit men där företagen medges avdrag med de föreslagna reglerna. Analysen av vilka företag som påverkas av förslaget och av hur förslaget påverkar de offentliga finanserna bygger därför på en rad antaganden. I betänkandet Förbättrade ränteavdragsregler för företag (SOU 2024:37) finns en detaljerad redogörelse för dessa antaganden.

Sammantaget bedöms förslaget om slopad tidsgräns för rätten att dra av ett kvarstående negativt räntenetto påverka mellan 20 och 80 intresse-gemenskaper per år. De flesta av dessa koncerner är stora. Bedömningen är att förslaget innebär att företagen kan göra ytterligare avdrag för negativa räntenetton med i storleksordningen 2,5 miljarder kronor per år, vilket innebär att förslaget varaktigt förväntas minska skatteintäkterna med 0,5 miljarder kronor per år. Effekten är mycket osäker och kan komma att variera avsevärt över tid.

Sammantagen offentligfinansiell effekt av förslagen om förändringar i rätten till avdrag för negativa räntenetton

I tabell 11.4 redovisas den sammantagna bedömningen av den offentlig-finansiella effekten av förslagen om gemensam beräkning av räntenetto och avdragsutrymme, höjd beloppsgräns i förenklingsregeln och slopad tidsgräns för rätten att dra av ett kvarstående negativt räntenetto. Förslagen bedöms minska skatteintäkterna med 1,5 miljarder kronor under ikraftträdandeåret 2026. Den varaktiga effekten bedöms innebära att skatteintäkterna minskar med 2 miljarder kronor per år.

Tabell 11.4 Offentligfinansiell effekt

Miljard kronor, ikraftträdandeårets priser och volymer

	Effekt från	Brutto- effekt	Netto effekt	Varaktig effekt		
		2026	2026	2027	2028	
Gemensam beräkning av räntenetto och avdragsutrymme	2026-01-01	-1,3	-1,3	-1,3	-1,3	-1,3
Höjd beloppsgräns i förenklingsregeln	2026-01-01	-0,2	-0,2	-0,2	-0,2	-0,2
Slopad tidsgräns för att dra av kvarstående negativa räntenetton	2026-01-01					-0,5
Summa		-1,5	-1,5	-1,5	-1,5	-2,0

11.2.2 Effekter för företagen och konkurrensförhållanden

Förslagen innebär att de flesta företag får större möjligheter till avdrag för sina ränteutgifter. *Regelrådet* skriver i sitt remissvar att det hade varit motiverat med en tydligare beskrivning av konsekvenserna med särskild hänsyn till små företag. Även *Företagarna* hade velat se en mer ingående bedömning av konsekvenserna för mindre företag. De generella ränteavdragsbegränsningsreglerna gäller såväl små som stora företag och det bedöms inte finnas skäl att ta särskilda hänsyn till små företag vid reglernas utformning. Små företag omfattas typiskt sett av förenklingsregeln och den beloppsgräns som gäller för denna i dag. De förslag som läggs i lagrådsremissen påverkar därför främst företag som är något större och företag i intressegemenskap. Förslagen kommer troligtvis främst att gynna företag med högre räntekostnader relativt dem med lägre. Eftersom stora företag och koncerner ofta redan i utgångsläget har möjlighet att låna till bättre villkor är det sannolikt att förslaget som helhet kommer att göra förutsättningarna för stora och små företag mindre jämlika.

Förslaget om en koncerngemensam beräkning syftar till att jämma ut skillnaderna mellan att bedriva verksamhet i ett enskilt bolag eller i en koncern. Det gynnar företag som bedriver sin verksamhet i koncernform, men i första hand på det sätt att det jämnar ut skillnader som finns i dag.

Den höjda beloppsgränsen i förenklingsregeln gynnar medelstora företag framför såväl större som mindre eftersom det främst är dessa företag som kan ersätta huvudregeln med förenklingsregeln med de föreslagna reglerna. Mindre företag använder redan i dag förenklingsregeln även med den lägre beloppsgränsen.

Förslaget om förlängd rullning väntas gynna ett fåtal stora företag eller koncerner. Företagen bedöms i flera fall verka inom fastighetssektorn. Möjligtvis kan en sådan effekt komma att relativt sett missgynna ett fåtal nära konkurrenter, men effekterna bedöms vara små ur ett samhällsperspektiv.

Förslagen innehåller få förslag på ändringar för handelsbolag. Eftersom förslagen huvudsakligen påverkar aktiebolag medför det att aktiebolag gynnas relativt handelsbolag. Detta bedöms dock inte ha någon betydande påverkan på konkurrensförhållandena mellan handelsbolag och aktiebolag.

Cirka 40 procent av de koncerner som gynnas av förslagen bedriver fastighetsverksamhet. Därefter kommer branscherna Handel; reparation av motorfordon och motorcyklar och Tillverkning. Branschtillhörigheten definieras utifrån det företag som har högst omsättning inom beräkningsenheten. I Förbättrade ränteavdragsregler för företag (SOU 2024:37) finns en detaljerad redogörelse för hur förslagen påverkar företag i olika branscher. Trots de skillnader som finns mellan förslagen i betänkandet och lagrådsremissen är de kvalitativa slutsatserna i analysen alltså intakta.

Även om de flesta företag gynnas av förslagen finns det att ca 50 beräkningsenheter, bestående av ca 500 företag, som bedöms missgynnas av förslagen. De flesta av dessa företag tillhör fastighetsbranschen.

De föreslagna reglerna om rätt till avdrag för negativa räntenetton är väsentligt enklare för företagen att tillämpa än dagens regler. Det gäller i synnerhet för företag som beräknar avdrag enligt huvudregeln, eftersom en stor del av förenklingen beror på att avdragsunderlaget, i motsats till i dag, ska beräknas utan hänsyn till koncernbidrag och avdrag för tidigare års underskott. Såväl beräkningen av avdragsunderlaget som hanteringen av koncernbidragen blir betydligt enklare av detta. Även företag som i dag använder huvudregeln, men som med de föreslagna reglerna kan använda förenklingsregeln får väsentligt lägre administrativa kostnader till följd av förslaget.

I Förbättrade ränteavdragsregler för företag (SOU 2024:37) finns en detaljerad beräkning av hur förslagen bedöms påverka företagens administrativa kostnader. Beräkningen är gjord enligt Tillväxtverkets regelräknare. Metoden innebär att den uppskattade tidsåtgången för att göra en uppgift multipliceras med uppgiftslämnarens timlön. I betänkandet bedöms de administrativa kostnaderna minska med 2–6 miljoner kronor med anledning av förslagen. Om beräkningarna uppdateras med nyare uppgifter i FRIDA från 2023 blir bedömningen i stället 3–9 miljoner kronor. Den metod som används i Tillväxtverkets regelräknare har dock begränsningar i möjligheterna att kvantifiera den typ av förenklingar som förslaget i lagrådsremissen ger upphov till. Företagens administrativa kostnader bedöms minska mer än kvantifieringen med Tillväxtverkets regelräknare.

11.2.3 Effekter för kommuner och regioner

Det finns ca 1 000 kommunala företag och ett tiotal regionala företag som lämnar blanketten N9. Cirka 800 miljoner kronor per år i negativa räntenetton ryms inte inom företagens avdragsutrymmen. Förslagen i lagrådsremissen kan därför gynna dessa företag, och därmed också de kommuner och regioner som äger företagen. Det är dock inte känt i vilken utsträckning kommunerna och regionerna påverkas.

11.2.4 Effekter för inkomstfördelningen, för den ekonomiska jämställdheten och för sysselsättningen

Förslagen påverkar juridiska personer. I den utsträckning som förslagen får konsekvenser för enskilda, inkomstfördelningen och den ekonomiska jämställdheten är effekterna indirekta genom att fysiska personer äger och driver de berörda företagen. Det är i allmänhet personer med högre inkomster och större tillgångar som äger och driver företag. Vidare äger män företag i större utsträckning än kvinnor. Effekterna på inkomstfördelningen och den ekonomiska jämställdheten bedöms dock bli försumbara.

Även effekterna på sysselsättningen bedöms bli försumbara.

11.3 Räntedefinitionen

I avsnitt 5.2 föreslås att en alternativ räntedefinition ska få användas av företag som har förvärvat fordringar för ett pris som understiger fordringarnas nominella belopp på grund av gäldenärernas bristande betalningsförmåga. Detta gäller om fordringarna tas upp som lagertillgångar, företaget redovisar fordringarna enligt effektivräntemetoden och det är i enlighet med god redovisningssed. Syftet med förslaget är att förenkla för berörda företag.

Förslaget påverkar företag som förvärvar portföljer av kreditförsämrade fordringar och som redovisar dessa enligt effektivräntemetoden. Det är oklart hur många sådana företag som finns, men bedömningen är att det endast rör sig om ett fåtal företag.

Hur stor del av de berörda företagens inkomster som påverkas av förslaget, går inte att avgöra från de uppgifter som finns i FRIDA, utan är något som måste utredas i det enskilda fallet. Det är därför svårt att bedöma hur förslaget kommer att påverka företagens möjligheter att dra av ränteutgifter. Eftersom förslaget endast bedöms påverka ett fåtal företag bedöms den offentligfinansiella effekten vara försumbar.

Förslaget minskar de administrativa kostnaderna för de berörda företagen, men det är inte möjligt att kvantifiera i vilken utsträckning. Förslagets konsekvenser på konkurrensförhållandena mellan företag bedöms vara försumbara.

Förslaget påverkar inte kommuner eller regioner.

Förslaget påverkar inte enskilda, den ekonomiska jämställdheten, den ekonomiska fördelningen eller sysselsättningen.

11.4 De riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna

I avsnitt 7 föreslås ändringar i de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna. Förslaget är att ett företag som ingår i en intressegemenskap inte får dra av ränteutgifter, helt eller delvis, till ett företag i intressegemenskapen, om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en annan stat inom

EES och skuldförhållandet ingår i ett konstlat upplägg vars syfte är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

Förslaget avseende undantagsregeln ligger nära vad som enligt praxis gäller redan i dag och bedömningen är därför att förslaget inte kommer att ge upphov till några offentligfinansiella effekter.

Det är inte känt hur många företag som berörs av de riktade räntea-vdragsbegränsningsreglerna. Det är i praktiken främst företag som är del av multinationella koncerner med fler än 500 anställda i Sverige som kan komma i fråga. Det finns omkring 600 sådana aktiebolag i Sverige.

11.5 Skattetillägg vid underskott

I avsnitt 9.2.3 föreslås att skattetillägg på underskott av en närings-verksamhet som inte utnyttjas samma beskattningsår ska beräknas på fem sjättedelar av bolagsskattesatsen i stället för som i dag som en fjärdedel av det underskott som felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

Uppgifter från Skatteverket visar att Skatteverket under perioden 2019 till 2024 i genomsnitt fattade 670 beslut per år om skattetillägg vid under-skott av näringsverksamhet för juridiska personer (exklusive dödsbon). I genomsnitt uppgick skattetillägget till 240 000 kronor per beslut (det genomsnittliga skattetillägget per beslut 2022 var betydligt högre än för de övriga fyra åren, varför detta år har exkluderats ur beräkningen). Om skattetillägget hade uppgått till fem sjättedelar av bolagsskattesatsen i stället för en fjärdedel av underskottet hade skattetillägget i genomsnitt varit 75 000 kronor lägre. Det innebär att förslaget bedöms minska intäkterna från skattetillägg med 50 miljoner kronor per år.

Förslaget innebär att skattetillägg vid underskott av en närings-verksamhet sänks. Vidare innebär det att skattetillägg vid underskott blir en lägre sanktion än vid överskott, vilket var lagstiftarens avsikt när reglerna infördes. Med hänsyn tagen till de förändringar av bolagsskatte-satsen som skett sedan dess råder dock det motsatta förhållandet i dag.

11.6 Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslagen kommer att medföra initiala kostnader för Skatteverket som behöver kontrollera tidigare års kvarstående negativa räntenetton som nu ska fastställas och formulär samt IT-system måste anpassas. Vidare tillkommer årliga kostnader för att omprövningar kan förväntas medföra flera beslut om ändringar i beskattningen av andra företag i samma beräkningsenhet. Skatteverket beräknar engångskostnaderna till 3,75 miljoner kronor och de årliga kostnaderna till 3,5 miljoner kronor. Tillkommande kostnader kan hanteras inom Skatteverkets befintliga ekonomiska ramar.

Förslagen innebär ändringar i regler som redan i dag är komplicerade och som får antas leda till ett antal prövningar i domstol. En faktor som förväntas motverka antalet mål är den höjda beloppsgränsen när

förenklingsregeln tillämpas. Det är därmed svårt att närmare uppskatta hur omfattande arbete som förslagen kan medföra för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Antalet ärenden till Skatterättsnämnden väntas däremot inte öka. Eventuella tillkommande kostnader för de allmänna förvaltningsdomstolarna kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

12 Författningskommentar

12.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

24 kap.

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- vad som avses med ränteutgifter och ränteinkomster i 2–4 §§,
- tillämpning i inkomstskattelagen näringsverksamhet av vissa bestämmelser i inkomstskattelagen kapital i 5 och 6 §§,
- partiell fission i 7 §,
- kapitalrabatt på optionslån i 8 §,
- avdragsförbud för ränteutgifter på vissa efterställda skulder i 9 §,
- avdragsrätt för ränteutgifter på vinstandelslån i 10–15 §§,
- avdragsförbud för ränteutgifter på skulder till företag i vissa icke samarbetsvilliga stater eller jurisdiktioner i 15 a och 15 b §§,
- särskild avdragsbegränsning för ränteutgifter på vissa skulder till företag i intressegemenskap i 16–20 §§,
- avdragsbegränsning för negativa räntenetton i 21–27 §§,
- avdrag för lämnad utdelning i 30 §, och
- skattefria utdelningar i 31–42 §§.

En bestämmelse om skattefrihet för utdelning från privatbostadsföretag finns i 15 kap. 4 §.

I paragrafen anges vilka bestämmelser som kapitlet innehåller.

Hänvisningen i *första stycket nionde strecksatsen* ändras eftersom 28 och 29 §§ upphävs.

2 § Med ränteutgifter avses i detta kapitel

- ränta och andra utgifter för kredit, och
- utgifter som är jämförbara med ränta.

Bestämmelser om i vilken utsträckning leasingavgifter samt ersättningar i form av livränta och liknande utbetalningar för avyttrade tillgångar behandlas som ränteutgifter finns i 24 a kap. 11–13 §§ och 44 kap. 35 och 37–39 §§.

Valutakursförluster omfattas bara vid tillämpning av 21–27 §§ och bara i den utsträckning som framgår av 4 §.

I paragrafen anges vad som avses med ränteutgifter i kapitlet.

Hänvisningen i *tredje stycket* ändras eftersom 28 och 29 §§ upphävs.

3 a § Företag som har förvärvat fordringar för ett pris som understiger fordringarnas nominella belopp på grund av gäldenärernas bristande

betalningsförmåga får, vid tillämpningen av 21 a–27 §§, beräkna ränteinkomster på dessa fordringar enligt andra stycket, om fordringarna

- 1. är lagertillgångar,*
- 2. redovisas enligt effektivräntemetoden, och*
- 3. redovisas i enlighet med god redovisningssed.*

Ränteinkomsterna beräknas till det belopp som företaget i sina räkenskaper har redovisat som ränteintäkter enligt effektivräntemetoden.

Paragrafen, som är ny, innehåller en särskild bestämmelse om vad som i vissa fall får behandlas som ränteinkomster vid tillämpningen av 24 kap.

Av *första stycket* framgår att bestämmelsen endast har betydelse vid tillämpningen av 21 a–27 §§. Bestämmelsen får tillämpas vad avser vissa ränteinkomster som beräknats enligt effektivräntemetoden med de belopp som framgår av andra stycket. Detta gäller endast om vissa förutsättningar är uppfyllda. Om ett företag väljer att tillämpa denna bestämmelse för beräkning av ränteinkomsten på fordringar som förvärvats för ett pris under marknadsvärdet, kan inte ränteinkomster på dessa fordringar också beräknas enligt 3 §. Har företaget däremot ränteinkomster avseende andra fordringar ska dessa beräknas enligt 3 §.

Det framgår vidare av bestämmelsen att den endast gäller när företag har förvärvat fordringar för ett pris som understiger fordringarnas nominella belopp på grund av gäldenärernas bristande betalningsförmåga (jfr med definitionen av begreppet ”kreditförsämrade finansiella tillgångar” i bilaga A till IFRS 9). Vad som i detta sammanhang avses med ”företag” framgår av 21 §. Kravet på att priset ska understiga fordringarnas nominella belopp innebär att priset som betalas vid förvärvet ska understiga fordringarnas totala nominella belopp.

I *första punkten* anges att fordringarna ska vara lagertillgångar. Det innebär att det är fråga om skattemässiga lagertillgångar, dvs. tillgångar som är avsedda för omsättning eller förbrukning. De fordringsportföljer som avses i bestämmelsen är sådana portföljer som typiskt sett förvärfvas för att hållas till förfall, och alltså redovisningsmässigt värderas enligt 4 kap. 14 b § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554). Att tillgångarna värderas enligt denna punkt i årsredovisningslagen innebär att de värderas enligt 17 kap. 3 § inkomstskattelagen. De särskilda reglerna för lager av finansiella instrument i 17 kap. 19–20 c §§ inkomstskattelagen blir därmed inte tillämpliga.

Av *andra punkten* framgår att bestämmelsen endast är tillämplig om företaget i räkenskaperna har redovisat fordringarna enligt den s.k. effektivräntemetoden, t.ex. enligt K3-regelverket. Detta innebär att företag som använder K2-regelverket inte kommer att omfattas av denna bestämmelse då företag som använder det regelverket inte redovisar enligt effektivräntemetoden.

Enligt *tredje punkten* krävs att redovisningen av fordringarna står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Av *andra stycket* framgår hur ränteinkomsten ska beräknas. Ränteinkomsterna ska beräknas till det belopp som företaget i sina räkenskaper har redovisat som ränteintäkt enligt effektivräntemetoden. Om årets inbetalningar över- eller understiger vad som prognosticerats kommer denna del att redovisas i resultaträkningen, dock inte som ränta redovisningsmässigt. Eventuella justeringar av värdet på portföljen som

beror på ändrade bedömningar av framtida betalningar ska inte anses vara en ränteinkomst enligt denna bestämmelse.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.

4 § Vid tillämpning av 21–27 §§ gäller följande. Om valutarisken avseende en skuld i utländsk valuta har säkrats genom ett derivatinstrument, ska en valutakursförändring på skulden anses vara en ränteutgift respektive en ränteinkomst enligt 2 eller 3 §.

Om derivatinstrumentet är en kapitaltillgång, ska det på balansdagen värderas på motsvarande sätt som i 14 kap. 8 §. Värdeförändringen ska anses vara en ränteutgift eller en ränteinkomst enligt 2 eller 3 §. I de fall derivatinstrumentet har avyttrats före balansdagen ska den kapitalvinst eller kapitalförlust som uppkommer vid avyttringen anses vara en ränteutgift eller en ränteinkomst enligt 2 eller 3 §.

Om derivatinstrumentet utgör lager som tas upp till verkligt värde enligt 17 kap. 20 §, ska värdeförändringen anses vara en ränteutgift eller ränteinkomst enligt 2 eller 3 §. Om derivatinstrumentet utgör lager som inte tas upp till verkligt värde enligt 17 kap. 20 §, ska andra stycket tillämpas.

Första–tredje styckena gäller även i de fall skulden och derivatinstrumentet finns hos olika företag i en intressegemenskap enligt 22 §. Denna paragraf gäller även lånefordran i de fall valutarisken har säkrats genom ett derivatinstrument.

I paragrafen hanteras valutakursförändringar.

Hänvisningen i *första stycket* ändras till 21–27 §§ eftersom 28 och 29 §§ upphävs.

18 § Ett företag som ingår i en intressegemenskap får, om inte annat följer av andra stycket eller 19 §, dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen bara om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften

– hör hemma i Sverige,

– hör hemma i en stat utanför *Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* (EES) med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet, eller

– skulle ha beskattats för inkomsten med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där företaget hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.

Om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, får dock ränteutgifterna inte dras av.

Om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en annan stat inom EES ska, i stället för bestämmelserna i första och andra styckena, 19 a § tillämpas.

I paragrafen regleras ränteavdragsbegränsningar för företag i intressegemenskap.

Första stycket första strecksatsen ändras så att endast företag som hör hemma i Sverige omfattas, dvs. skuldförhållanden mellan svenska företag, och inte, som enligt nuvarande bestämmelse, företag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

Av *tredje stycket*, som är nytt, framgår att bestämmelsen inte gäller när det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en annan stat inom EES. I sådana situationer ska i stället 19 a § tillämpas.

Någon ändring av paragrafen i sak är i övrigt inte avsedd.

Övervägandena finns i avsnitt 7.

19 a § Ett företag som ingår i en intressegemenskap får, om inte annat följer av andra stycket, dra av ränteutgifter som avser en skuld till ett företag i intressegemenskapen, om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Om skuldförhållandet ingår i ett konstlat upplägg vars syfte är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån får dock ränteutgifterna inte dras av helt eller delvis.

I paragrafen, som är ny, regleras ränteutgifter som härrör från skuldförhållanden där låntagaren hör hemma i Sverige, den faktiska mottagaren av den inkomst som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en annan stat inom EES och företagen ingår i samma intressegemenskap. Paragrafen motsvarar EU-domstolens praxis om konstlade upplägg och ska följa den praxisen. Skuldförhållanden mellan svenska företag omfattas i stället av 18 och 19 §§.

Av första stycket framgår att utgångspunkten är att ett företag som ingår i en intressegemenskap ska få dra av ränteutgifter till ett annat företag i intressegemenskapen. Detta gäller om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en annan stat inom EES och om inte annat följer av det andra stycket.

Av andra stycket framgår att om skuldförhållandet ingår i ett rent konstlat upplägg, vars syfte är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, får dock ränteutgifterna inte dras av helt eller delvis. Vid denna bedömning ska EU-domstolens praxis om konstlade upplägg följas. Vid bedömningen av om det är ett konstlat förhållande ska beaktas om skuldförhållandet har avtalats med villkor som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende parter. Med sådana villkor avses räntesats, amortering, löptid m.m. Om det t.ex. är fråga om en högre räntesats i skuldförhållandet än vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende parter bör ränteavdrag nekas delvis dvs. till den del räntan överstiger marknadsräntan. Vidare ska det vid bedömningen beaktas om skuldförhållandet saknar ekonomisk förankring t.ex. om skuldförhållandet inte hade uppkommit om det inte förelåg en intressegemenskap mellan företagen eller om företaget som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften inte utgör en verklig etablering i den stat där det hör hemma. Denna bedömning kan avse de bakomliggande transaktionerna innan skuldförhållandet uppkom. Det kan t.ex. vara transaktioner som omfattar förvärv av en delägar rätt från ett annat företag i intressegemenskapen där transaktionerna som sker i samband med förvärvet saknar ekonomisk förankring, vilket medför att skuldförhållandet ingår i ett konstlat upplägg. Ett exempel på transaktioner som saknar ekonomisk förankring kan även vara transaktioner där kapitaltillskott lämnas från företag A till företag C för att finansiera en utlåning från företag C till företag B, trots att företag A kunde ha lånat ut pengar direkt till företag B utan att gå via företag C. Ett sådant skuldförhållande anses ha uppkommit av skatteskäl under förutsättning att ränteinkomsten hos företag C beskattas lägre än vad som hade gällt hos företag A.

Övervägandena finns i avsnitt 7.

20 § Bestämmelserna i 18 §, 19 § första stycket och 19 a § tillämpas också på en skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen, till den del ett företag i intressegemenskapen har en fordran på det förstnämnda företaget, eller på ett företag som är i intressegemenskap med det förstnämnda företaget, om skulden kan anses ha samband med denna fordran.

I paragrafen anges vad som gäller vissa skulder till företag som inte ingår i intressegemenskapen.

Hänvisningen utökas till att även omfatta den nya bestämmelsen 19 a §. Övervägandena finns i avsnitt 7.

21 § Med företag avses i 3 a och 21 a–27 §§ juridiska personer och svenska handelsbolag.

Som företag räknas dock inte

– svenska handelsbolag som under hela beskattningsåret, direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, bara har ägts av fysiska personer, eller

– i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som under hela beskattningsåret, direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, bara har ägts av obegränsat skattskyldiga fysiska personer.

Med beskattningsår avses i andra stycket och 25 a–27 §§ för svenska handelsbolag räkenskapsåret.

I paragrafen finns bestämmelser om vad som avses med begreppen ”företag” och ”beskattningsår”.

Hänvisningarna i *första stycket* har uppdaterats med anledning av att en ny räntedefinition införs i 3 a §, att en ny definition införs i 21 a § samt att 28 och 29 §§ upphävs.

Hänvisningarna i *tredje stycket* uppdateras eftersom berörda bestämmelser flyttas från 24 § till 25 a §, 27 § ändras och 29 § upphävs.

21 a § Med beräkningsenhet avses i 23 a–24 d §§ en grupp av företag som enligt 35 kap. 1–7 §§ kan lämna koncernbidrag till varandra eller ta emot koncernbidrag från varandra under beskattningsåret.

I paragrafen, som är ny, definieras begreppet beräkningsenhet.

Begreppet ”beräkningsenhet” används vid bedömningen av rätten till avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto enligt 23 a–24 d §§. Av paragrafen framgår att begreppet är avsett att definiera en grupp företag som i någon riktning kan lämna koncernbidrag sinsemellan, dvs. åtminstone ett företag kan lämna koncernbidrag till det andra företaget enligt någon av de grunder som framgår av 35 kap. 1–7 §§. Det räcker alltså att koncernbidrag kan lämnas i en riktning mellan två företag för att de ska anses ingå i samma beräkningsenhet. Det följer av bestämmelsen att det även kan förekomma situationer där två företag ingår i en större beräkningsenhet trots att just dessa två företag i och för sig inte kan lämna koncernbidrag sinsemellan. Av definitionen följer att ett företag inte kan ingå i flera beräkningsenheter.

Vid bedömningen av om koncernbidrag kan lämnas enligt 35 kap. 1–7 §§ är det avgörande om villkoren i dessa paragrafer är uppfyllda. Det behöver inte göras en prövning av om övriga förutsättningar för en sådan värdeöverföring är uppfyllda eller om det t.ex. finns begränsningar i annan lagstiftning som gör att koncernbidrag de facto inte kan lämnas. Genom att endast 35 kap. 1–7 §§ nämns i bestämmelsen så omfattas inte företag som enbart kan lämna och/eller ta emot koncernbidrag med stöd av dispensregeln i 35 kap. 8 §.

Bedömningen av vilka företag som ingår i en beräkningsenhet ska göras för varje beskattningsår för sig, utifrån vilka företag som uppfyller kriterierna för att kunna lämna eller ta emot koncernbidrag enligt ovan. Beräkningsenheten kan bestå av vissa företag under ett beskattningsår och under nästa beskattningsår kan andra företag ingå i beräkningsenheten, till följd av att något eller några företag har tillkommit eller lämnat beräkningsenheten.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.

22 § Med företag i intressegemenskap avses i 25 a § företag som ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). Samtliga svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som något av företagen, direkt eller indirekt, äger andel i genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, ska anses ingå i intressegemenskapen.

Med företag i intressegemenskap avses även

- i fråga om företag som, direkt eller indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, äger andel i ett svenskt handelsbolag, företaget och handelsbolaget, eller

- i fråga om företag som, direkt eller indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, äger andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, företaget och den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen.

I paragrafen finns bestämmelser om vad som avses med intressegemenskap.

Hänvisningen i *första stycket* ändras eftersom bestämmelsen i 24 § andra och tredje styckena flyttas till 25 a §.

Företag som inte ingår i en beräkningsenhet

23 a § Om ett företag som inte ingår i en beräkningsenhet har ett positivt räntenetto, ska företaget dra av kvarstående negativt räntenetto enligt 26 § med ett belopp som högst motsvarar företagets positiva räntenetto.

I paragrafen, som är ny, regleras kvittning av kvarstående negativt räntenetto mot positivt räntenetto för företag som inte ingår i en beräkningsenhet.

Denna bestämmelse tillämpas för företag som inte ingår i en beräkningsenhet och som har ett positivt räntenetto och ett kvarstående negativt räntenetto. Ett sådant företag ska dra av kvarstående negativt räntenetto upp till företagets positiva räntenetto. Det positiva räntenettet beräknas enligt 23 § och motsvarar skillnaden mellan ränteinkomster som ska tas upp och ränteutgifter som ska dras av, om ränteinkomsterna överstiger ränteutgifterna. Det innebär att årets avdragsgilla ränteutgifter redan har

dragits av vid beräkningen av det positiva räntenettet. Denna bestämmelse reglerar således enbart avdrag för kvarstående negativt räntenetto med ett belopp motsvarande positivt räntenetto.

Vissa begränsningar i avdragsrätten för kvarstående negativt räntenetto framgår av 26 § och de hänvisningar som anges där. Eventuella avdrag som görs enligt denna paragraf begränsar inte möjligheten till ytterligare avdrag enligt huvudregeln i 24 § eller förenklingsregeln i 25 a §.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.

24 § Ett företag som inte ingår i en beräkningsenhet får bara dra av negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto, som inte dragits av enligt 23 a §, med högst 30 procent av avdragsunderlaget.

I paragrafen beskrivs hur huvudregeln ska tillämpas av ett företag som inte ingår i en beräkningsenhet. Företaget kan välja att använda huvudregeln eller förenklingsregeln, som regleras i 25 a §.

Denna paragraf ska tillämpas efter 23 a §, vilket innebär att ett eventuellt avdrag enligt den bestämmelsen inte påverkar avdragsrätten för kvarstående negativt räntenetto som därefter kvarstår enligt denna bestämmelse. Om ett företag exempelvis har ett positivt räntenetto på 10 miljoner kronor och ett kvarstående negativt räntenetto från tidigare år på 30 miljoner kronor ska företaget först dra av kvarstående negativt räntenetto med 10 miljoner kronor som motsvarar det positiva räntenettet. Därefter kan ytterligare avdrag göras för 20 miljoner kronor enligt huvudregeln, om tillräckligt avdragsunderlag finns. Avdragsunderlaget beräknas enligt 25 §. De 10 miljoner kronor som dragits av med stöd av 23 a § räknas alltså inte med vid bedömningen av företagets möjlighet till avdrag med stöd av huvudregeln i denna paragraf.

Bestämmelsen om rätten till avdrag för kvarstående negativa räntenetton i den här situationen flyttas hit från 26 §.

Bestämmelsen gäller enbart företag som inte ingår i en beräkningsenhet. Vad som gäller för företag som ingår i en beräkningsenhet framgår av 24 a–24 d §§.

Begreppet beräkningsenhet definieras i 21 a § och vissa begränsningar i avdragsrätten för kvarstående negativt räntenetto framgår av 26 § och de hänvisningar som anges där.

De nuvarande andra och tredje styckena förs över till 25 a §.

Övervägandena finns i avsnitt 6.5.

Företag som ingår i en beräkningsenhet

24 a § Företag som ingår i en beräkningsenhet ska vid tillämpning av 24 b och 24 c §§ räkna samman följande poster var för sig

- positiva räntenetton,
- negativa räntenetton, och
- kvarstående negativa räntenetton enligt 26 §.

Vid tillämpning av 24 c § ska även företagens avdragsunderlag räknas samman.

Paragrafen, som är ny, anger de belopp som ska räknas samman vid den gemensamma beräkningen för företag i en beräkningsenhet.

Av första stycket framgår att företag i en beräkningsenhet ska räkna samman sina positiva räntenetton, negativa räntenetton respektive

kvarstående negativa räntenetton i tre separata poster. Dessa summor ger beräkningsenhetens sammanlagda positiva räntenetto, sammanlagda negativa räntenetto respektive sammanlagda kvarstående negativa räntenetto. De sammanlagda posterna används vid tillämpning av 24 b och 24 c §§.

Av *andra stycket* framgår att företagens avdragsunderlag inom beräkningsenheten ska räknas samman på motsvarande sätt, vilket ger det sammanlagda avdragsunderlaget. En sådan summering behövs dock enbart vid tillämpning av 24 c §.

Vad som avses med kvarstående negativa räntenetton anges i 26 §, och vad som avses med avdragsunderlag framgår av 25 §. Därtill framgår vissa begränsningar i avdragsrätten för kvarstående negativt räntenetto av 26 § och de hänvisningar som anges där.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.

24 b § Om det finns ett sammanlagt positivt räntenetto i en beräkningsenhet, ska företagen dra av sammanlagt negativt räntenetto och sammanlagt kvarstående negativt räntenetto med ett belopp som högst motsvarar beräkningsenhetens sammanlagda positiva räntenetto.

Paragrafen, som är ny, beskriver den kvittning som ska göras av företag som ingår i en beräkningsenhet.

Av paragrafen framgår att sammanlagt negativt räntenetto och sammanlagt kvarstående negativt räntenetto ska dras av med ett belopp upp till sammanlagt positivt räntenetto. Paragrafen tillämpas på företag som ingår i en beräkningsenhet. I beräkningsenheten kan något eller några företag ha ett positivt räntenetto och något eller några företag kan ha ett negativt räntenetto, därtill kan något eller några företag ha ett kvarstående negativt räntenetto. Dessa räknas samman till sammanlagda belopp inom beräkningsenheten enligt 24 a §. Om det finns ett sammanlagt positivt räntenetto inom beräkningsenheten ska företagen dra av sammanlagt negativt räntenetto och sammanlagt kvarstående negativt räntenetto högst motsvarande beräkningsenhetens sammanlagda positiva räntenetto.

Eventuella avdrag som görs enligt denna paragraf begränsar inte möjligheten till ytterligare avdrag enligt huvudregeln i 24 c eller förenklingsregeln i 25 a §.

Begreppet beräkningsenhet definieras i 21 a § och vissa begränsningar i avdragsrätten för kvarstående negativt räntenetto framgår av 26 § och de hänvisningar som anges där.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.

24 c § Företag som ingår i en beräkningsenhet får bara dra av sammanlagt negativt räntenetto och sammanlagt kvarstående negativt räntenetto som inte dragits av enligt 24 b §, med högst 30 procent av beräkningsenhetens sammanlagda avdragsunderlag.

Om ett företag tillämpar bestämmelsen i första stycket ska samtliga företag som ingår i beräkningsenheten tillämpa den bestämmelsen.

I paragrafen, som är ny, regleras huvudregeln för företag som ingår i en beräkningsenhet. Företagen kan välja att använda huvudregeln eller förenklingsregeln, vilken regleras i 25 a §.

Av första stycket framgår hur avdrag enligt huvudregeln ska beräknas. Företag som ingår i en beräkningsenhet ska beräkna avdragsmöjligheten gemensamt. Vid beräkningen av företagets sammanlagda avdrag inom beräkningsenheten ska varje företag i beräkningsenheten först beräkna sitt positiva eller negativa räntenetto enligt 23 §, avdragsunderlag enligt 25 § och kontrollera hur stort kvarstående negativt räntenetto företaget har från föregående år som inte träffas av någon avdragsbegränsning enligt 26 §, dvs. begränsning enligt 27 § eller 37 kap. 26 a §. Därefter summeras företagets negativa räntenetton, kvarstående negativa räntenetton och avdragsunderlag, enligt 24 a §. Detta ger det sammanlagda negativa räntenettet, det sammanlagda kvarstående negativa räntenettet och det sammanlagda avdragsunderlaget. Enligt huvudregeln ska företagen inom beräkningsenheten dra av sammanlagt negativt räntenetto och sammanlagt kvarstående negativt räntenetto som inte redan har dragits av enligt kvittningsregeln i 24 b § med högst 30 procent av det sammanlagda avdragsunderlaget. Om det sammanlagda avdragsunderlaget är negativt får inget avdrag göras.

Av andra stycket framgår att om ett företag i en beräkningsenhet tillämpar huvudregeln ska samtliga företag som ingår i beräkningsenheten tillämpa huvudregeln. Det innebär att samtliga företag inom beräkningsenheten behöver tillämpa antingen huvudregeln eller förenklingsregeln.

Begreppet beräkningsenhet definieras i 21 a §.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1 och 6.5.

24 d § Inom en beräkningsenhet får företagen välja hur rätten till avdrag enligt 24 b och 24 c §§ ska fördelas mellan företagen. Ett företag får dock inte dra av ett belopp som överstiger summan av företagets negativa räntenetto och kvarstående negativa räntenetto.

I paragrafen, som är ny, regleras fördelningen av rätten till avdrag för negativt räntenetto eller kvarstående negativt räntenetto inom beräkningsenheten.

I de två föregående bestämmelserna, 24 b och 24 c §§, anges hur avdrag ska beräknas enligt kvittningsregeln och huvudregeln för företag inom en beräkningsenhet. Om beräkningsenhetens sammanlagda negativa räntenetto och kvarstående negativa räntenetto överstiger det avdrag företagen i beräkningsenheten kan göra kan inte samtliga företag i beräkningsenheten göra fullt avdrag för sina negativa räntenetton och kvarstående negativa räntenetton. I sådana situationer är det upp till företagen i beräkningsenheten att komma överens om hur avdragsrätten ska fördelas inom beräkningsenheten. Företagen får själva välja om negativt räntenetto eller kvarstående negativt räntenetto ska dras av, det finns således ingen turordning. Som gräns för fördelningen gäller att ett företag inte får dra av ett belopp som överstiger summan av företagets negativa räntenetto och kvarstående negativa räntenetto. Det innebär att ett företag inte kan göra avdrag för ett annat företags utgifter med stöd av 24 b och 24 c §§.

Om ett företag i intressegemenskap tillämpar förenklingsregeln kan även det innebära en begränsning i rätten till avdrag som behöver beaktas vid fördelningen av rätten till avdrag enligt denna bestämmelse. Denna begränsning följer av 25 a § andra stycket.

Övervägandena finns i avsnitt 6.5.

Beräkning av avdragsunderlag

25 § Avdragsunderlaget utgörs av resultatet av näringsverksamheten före avdragsbegränsning för negativt räntenetto och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 23 a–24 c och 25 a §§

ökat med

- ränteutgifter för vilka avdragsrätten inte har begränsats enligt andra bestämmelser i detta kapitel än 24, 24 c och 25 a §§ eller 24 b kap.,
- årliga värdeminskningsavdrag enligt 18 kap. 3 §, 19 kap. 4 och 26 §§ samt 20 kap. 4 och 17 §§,
- avdrag enligt 19 kap. 7 § och 28 § andra stycket samt 20 kap. 7 §,
- avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. 5 §,
- *koncernbidrag som ska dras av enligt 35 kap. 1–7 §§, och*
- *avdrag för tidigare års underskott enligt 40 kap. 2 §,*

minskat med

- ränteinkomster,
- överskott som belöper sig på andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer,
- återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap., *och*
- *koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap. 1–7 §§.*

Ett investmentföretag ska även öka avdragsunderlaget med avdrag för utdelning enligt 39 kap. 14 § och minska underlaget med utdelningar som skulle ha tagits upp även om företaget i stället hade varit ett sådant ägarföretag som kan inneha en näringsbetingad andel enligt 32 §, dock högst med det belopp som dragits av för utdelning. En ekonomisk förening som får göra avdrag för utdelning enligt 39 kap. 23 § ska även öka avdragsunderlaget med avdrag för sådan utdelning och minska det med utdelningar som ska tas upp, dock högst med det belopp som dragits av för utdelning.

I paragrafen anges vad som är avdragsunderlaget vid tillämpningen av huvudregeln i 24 och 24 c §§.

Hänvisningen i *första stycket* ändras till 23 a–24 c och 25 a §§ med anledning av de ändringar som görs i bestämmelserna på grund av införandet av beräkningsenheter. Någon ändring i sak är inte avsedd.

Hänvisningen i *första strecksatsen* utökas genom att 24 c och 25 a §§ läggs till med anledning av de ändringar som görs i bestämmelserna på grund av införandet av beräkningsenheter. Någon ändring i sak är inte avsedd.

Av *femte och tionde strecksatserna* framgår att avdragsunderlaget ska beräknas utan hänsyn till koncernbidrag som lämnats eller tagits emot med stöd av 35 kap. 1–7 §§. Koncernbidragen kommer inte längre att ha någon effekt på beräkningen av avdragsunderlaget, förutom vad avser koncernbidrag som lämnas eller tas emot enbart med stöd av 35 kap. 8 §. Om två företag har koncernbidragsdispens enligt 35 kap. 8 § och samtidigt uppfyller kraven i 35 kap. 1–7 §§, kommer de anses ingå i samma beräkningsenhet och koncernbidraget dem emellan ska inte beaktas vid beräkningen av det sammanlagda avdragsunderlaget i och med att det ändå inte skulle påverka utfallet av en sådan beräkning.

Av *sjätte strecksatsen* framgår att avdragsunderlaget ska beräknas utan hänsyn till avdrag för tidigare års underskott.

Det är nödvändigt med en viss turordning vid beräkningen av olika underlag som påverkar och påverkas av resultatet (jfr prop. 2017/18:245 s. 373). Turordningen kommer på grund av ändringarna i paragrafen att se ut på följande sätt.

1. De särskilda ränteavdragsbegränsningsreglerna i detta kapitel och 24 b kap.

2. Den generella ränteavdragsbegränsningen, det vill säga avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto.

3. Avdrag för tidigare års underskott enligt 40 kap. (inklusive koncernbidragsspärren).

4. Avsättning, och återföring av avsättning, till periodiseringsfond.

Det nuvarande andra stycket tas bort. Det nuvarande tredje stycket förs över till *andra stycket*.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.1 och 6.4.2.

Förenklingsregel

25 a § *Negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto som inte dragits av enligt 23 a eller 24 b § får, i stället för vad som sägs i 24 och 24 c §§, dras av upp till 25 miljoner kronor.*

Om ett företag som tillämpar första stycket ingår i en intressegemenskap, får företagens sammanlagda avdrag för negativa räntenetton och kvarstående negativa räntenetton inom intressegemenskapen, efter tillämpning av 23 a eller 24 b §, inte överstiga 25 miljoner kronor.

Första och andra styckena gäller bara om fördelningen av beloppet inom intressegemenskapen redovisas öppet i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma tidpunkt för lämnande av deklaration eller som skulle ha haft det om inte något av företagens bokföringsskyldighet upphör. För svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige gäller i stället att fördelningen av beloppet ska redovisas öppet i de särskilda uppgifterna.

I paragrafen, som är ny, regleras förenklingsregeln vilken förs över från 24 § andra och tredje styckena (jfr prop. 2017/18:245 s. 370).

Första stycket innebär att rätten till avdrag enligt förenklingsregeln ökas från 5 miljoner kronor till 25 miljoner kronor, samt att även kvarstående negativt räntenetto kan dras av vid tillämpning av förenklingsregeln. Förenklingsregeln får tillämpas i stället för huvudregeln, som regleras i 24 och 24 c §§.

Av *andra stycket* framgår vad som gäller om ett företag inom en intressegemenskap tillämpar förenklingsregeln. I så fall gäller beloppsgränsen för avdrag på 25 miljoner kronor för hela intressegemenskapen, oberoende av om övriga företag tillämpar förenklingsregeln eller huvudregeln. Beloppsgränsen gäller avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto.

Av 24 c § andra stycket följer att företag i en beräkningsenhet måste tillämpa samma regel, antingen huvudregeln eller förenklingsregeln. Företag som ingår i samma beräkningsenhet ingår normalt sett också i samma intressegemenskap. Om företagen i beräkningsenheten även ingår i intressegemenskap med ett eller flera andra företag kan dessa företag däremot välja vilken regel de vill tillämpa oberoende av vad beräkningsenheten har valt. Om något företag väljer att tillämpa förenklingsregeln gäller dock beloppsgränsen på 25 miljoner kronor för samtliga företag inom intressegemenskapen, vilket följer direkt av andra stycket. Om företagen i intressegemenskapen inte kan få fullt avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto med förenklingsregeln får de bestämma vilket eller vilka företag som ska göra avdrag och med vilket

belopp. Det är dock ingen fördelning av rätten till avdrag enligt 24 d § eftersom företag i en intressegemenskap inte gör en gemensam beräkning, och då någon sådan gemensam beräkning inte heller krävs vid tillämpningen av förenklingsregeln. Även vid tillämpningen av förenklingsregeln gäller att företag inte får dra av ett belopp som överstiger summan av företagets negativa räntenetto och kvarstående negativa räntenetto, men någon sådan möjlighet bör inte uppstå då förenklingsregeln inte kräver en gemensam beräkning på det sätt som sker vid tillämpning av kvittningsregeln eller huvudregeln.

Förenklingsregeln ska, precis som huvudregeln, tillämpas efter eventuell kvittning enligt 23 a eller 24 b §. Om exempelvis Företag A har ett negativt räntenetto på 30 miljoner kronor och Företag B som ingår i samma beräkningsenhet har ett positivt räntenetto på 6 miljoner kronor, och inget ytterligare företag ingår i företagens beräkningsenhet eller intressegemenskap gäller följande. Företag A ska dra av 6 miljoner kronor i negativt räntenetto enligt kvittningsregeln i 24 b §. Därefter får Företag A dra av ytterligare 24 miljoner kronor (30 – 6) enligt förenklingsregeln.

Bestämmelsen i *tredje stycket* förs över från nuvarande 24 § tredje stycket. Inledningen av stycket ändras på så sätt att en hänvisning till första stycket läggs till. Någon ändring i sak är inte avsedd.

Övervägandena finns i avsnitt 6.3

Kvarstående negativt räntenetto

26 § Om ett företag inte får dra av negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto från föregående beskattningsår i sin helhet enligt 23 a och 24 §§ eller 24 b och 24 c §§ ska återstående del beräknas. Den delen blir företagets kvarstående negativa räntenetto till nästa beskattningsår.

Ett kvarstående negativt räntenetto från föregående beskattningsår får bara dras av enligt 23 a–25 a §§ i den utsträckning det inte finns några begränsningar i 27 § eller 37 kap. 26 a §.

I paragrafen regleras kvarstående negativt räntenetto.

Av *första stycket* framgår att kvarstående negativt räntenetto ska beräknas om ett företag som tillämpar huvudregeln inte fått fullt avdrag för sitt negativa räntenetto och sitt kvarstående negativa räntenetto från föregående år. Hänvisningen till 23 a och 24 §§ gäller företag som inte ingår i en beräkningsenhet och hänvisningen till 24 b och 24 c §§ gäller företag som ingår i en beräkningsenhet. Bestämmelsen gäller således efter att någon av kvittningsreglerna har tillämpats, vid tillämpning av huvudregeln men inte vid tillämpning av förenklingsregeln. Vid tillämpning av förenklingsregeln ska inte något kvarstående negativt räntenetto beräknas och fastställas. Att kvarstående negativt räntenetto beräknas när negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto från föregående år inte har fått dras av i sin helhet innebär att kvarstående negativt räntenetto kan ackumuleras över tid.

Det som beräknas är företagets kvarstående negativa räntenetto till nästa beskattningsår. Det innebär att när kvarstående negativt räntenetto nämns i övriga bestämmelser avses det kvarstående negativa räntenetto som fastställdes föregående beskattningsår.

Om ett företag t.ex. år 1 har ett negativt räntenetto på 100 som det inte får avdrag för enligt huvudregeln beräknas detta till företagets kvarstående

negativa räntenetto, vilket fastställs genom beslut av Skatteverket. År 2 har företaget ett negativt räntenetto på 100 och ett kvarstående negativt räntenetto från föregående år på 100. Även det året tillämpar företaget huvudregeln, men har inte något avdragsunderlag varför inget avdrag kan medges. Det innebär att företagets återstående del beräknas till 200 (100 + 100), vilket utgör företagets kvarstående negativa räntenetto för år 2.

Av *andra stycket* framgår att ett kvarstående negativt räntenetto bara får dras av enligt 23 a–25 a §§ i den utsträckning det inte finns några begränsningar på grund av ägarförändringar enligt 27 § eller fusion eller fission enligt 37 kap. 26 a §. Avsikten är att tydliggöra att det finns vissa begränsningar som kan innebära att kvarstående negativt räntenetto från föregående beskattningsår inte ska beaktas vid beräkningen av rätt till avdrag enligt 23 a–25 a §§.

Genom ändringen kommer kvarstående negativa räntenetton som har uppstått olika beskattningsår inte att separeras från varandra.

Övervägandena finns i avsnitt 6.6.1 och 6.6.2.

27 § Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får ett bestämmande inflytande över ett annat företag upphör rätten att utnyttja det företags kvarstående negativa *räntenetto från föregående beskattningsår*.

Ett företag anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag, om företagen efter ägarförändringen tillsammans utgör en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Första stycket gäller inte om det företag som får det bestämmande inflytandet ingick i samma koncern som företaget med kvarstående *negativt räntenetto* redan före ägarförändringen. Första stycket gäller inte heller om

- företaget med kvarstående *negativt räntenetto* före ägarförändringen var försatt i resolution enligt lagen (2015:1016) om resolution,

- Riksgäldskontoret har vidtagit en resolutionsåtgärd enligt 12 kap. 1 § första stycket 2 a, b eller d samma lag som innebär att en ägarförändring sker och som innefattar rätten att utnyttja kvarstående *negativt räntenetto*, och

- Europeiska kommissionen vid tidpunkten för ägarförändringen har funnit att åtgärden är förenlig med artikel 107 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

I paragrafen anges att kvarstående negativt räntenetto går förlorat vid vissa ägarförändringar.

Ändringen i *första och tredje styckena* beror på att ett företag på grund av ändringarna i 26 § enbart kan ha ett kvarstående negativt räntenetto. I första stycket förtydligas också att det som avses är ett kvarstående negativt räntenetto från föregående beskattningsår. Någon ändring i sak är inte avsedd.

Övervägandena finns i avsnitt 6.6.2.

24 a kap.

11 § En leasetagare som har ingått ett finansiellt leasingavtal ska behandla en del av leasingavgifterna som ränta. Räntedelen ska anses uppgå till den ränta som uttryckligen framgår av leasingavtalet. Om någon ränta inte uttryckligen framgår av leasingavtalet eller om räntan inte är marknadsmässig ska 12 och 13 §§ tillämpas.

Räntedelen enligt första stycket omfattas av bestämmelserna i 24 kap. 9–27 §§ om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter.

I paragrafen regleras finansiell leasing.

Hänvisningen i *andra stycket* ändras eftersom 24 kap. 28 och 29 §§ upphävs.

13 § En del av minimileaseavgifterna ska behandlas som ränta. Denna del ska för varje beskattningsår beräknas med ett belopp som motsvarar en fast räntesats för skulden under respektive beskattningsår. Den del av minimileaseavgifterna som inte behandlas som ränta ska behandlas som amortering av skulden enligt 12 § första stycket vid den ränteberäkning som görs under kommande beskattningsår.

Räntedelen enligt första stycket och sådana rörliga avgifter som inte ingår i minimileaseavgifterna enligt 5 § men som är jämförbara med en ränteutgift omfattas av bestämmelserna i 24 kap. 9–27 §§ om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter.

I paragrafen regleras avgifter vid minimileasing.

Hänvisningen i *andra stycket* ändras eftersom 24 kap. 28 och 29 §§ upphävs.

14 § En leasegivare som har ingått ett finansiellt leasingavtal ska behandla en del av leasingavgifterna som ränta. Räntedelen ska anses uppgå till den ränta som uttryckligen framgår av leasingavtalet. Om någon ränta inte uttryckligen framgår av leasingavtalet eller om räntan inte är marknadsmässig ska 15 och 16 §§ tillämpas.

Räntedelen enligt första stycket ingår i beräkningen av räntenettot vid tillämpning av bestämmelserna i 24 kap. 21–27 §§ om avdragsbegränsning för negativa räntenetton.

I paragrafen regleras leasingavgifter.

Hänvisningen i *andra stycket* ändras eftersom 24 kap. 28 och 29 §§ upphävs.

16 § En del av leasingavgifterna enligt ett finansiellt leasingavtal ska behandlas som ränta. Räntedelen ska för varje beskattningsår beräknas så att förräntningen på fordringen enligt 15 § blir jämn.

Räntedelen enligt första stycket omfattas av bestämmelserna i 24 kap. 21–27 §§ om avdragsbegränsning för negativa räntenetton.

I paragrafen regleras leasingavgifter.

Hänvisningen i *andra stycket* ändras eftersom 24 kap. 28 och 29 §§ upphävs.

37 kap.

Kvarstående negativt räntenetto

26 a § Om det överlåtande företaget har ett kvarstående *negativt räntenetto* enligt 24 kap. 26 § från *föregående* beskattningsår, gäller 18 § i fråga om rätt till avdrag för kvarstående *negativt räntenetto* bara om det övertagande företaget och det överlåtande företaget före fusionen eller fissionen ingick i samma koncern på det sätt som anges i 24 kap. 27 § andra stycket.

Sådan rätt till avdrag för kvarstående *negativt räntenetto* gäller också om – det överlåtande företaget före fusionen eller fissionen var försatt i resolution enligt lagen (2015:1016) om resolution,

– Riksgäldskontoret har vidtagit en resolutionsåtgärd enligt 12 kap. 1 § första stycket 2 a, b eller d samma lag som innebär att det överlåtande företaget upplöses genom fusion eller fission och som innefattar rätten till avdrag för kvarstående *negativt räntenetto*, och

– Europeiska kommissionen vid tidpunkten för fusionen eller fissionen har funnit att åtgärden är förenlig med artikel 107 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

I paragrafen anges vad som händer med kvarstående negativt räntenetto vid en fusion eller fission.

Ändringen i *första* och *andra styckena* beror på att ett företag på grund av ändringarna i 24 kap. 26 § enbart kan ha ett kvarstående negativt räntenetto. I första stycket förtydligas också att det som avses är ett kvarstående negativt räntenetto från föregående beskattningsår. Någon ändring i sak är inte avsedd.

Övervägandena finns i avsnitt 6.6.2.

Särskilda regler vid fission om fonder, underskott, kvarstående kapitalförlust och kvarstående negativt räntenetto

28 § Vid en fission ska periodiseringsfonder, ersättningsfonder, rätt till avdrag för kvarstående *negativt räntenetto* enligt 24 kap. 23 a–27 §§, rätt till avdrag för underskott enligt 40 kap. och rätt till avdrag för kvarstående kapitalförlust enligt 48 kap. 26 § fördelas på de övertagande företagen i förhållande till det nettovärde som förs över till varje företag.

Med nettovärde avses här skillnaden mellan de skattemässiga värdena på tillgångarna och de värden på skulder och andra förpliktelser som gäller vid beskattningen.

I paragrafen anges hur kvarstående negativt räntenetto ska fördelas vid fission.

Ändringen i *första stycket* beror på att ett företag på grund av ändringarna i 24 kap. 26 § enbart kan ha ett kvarstående negativt räntenetto. Hänvisningen i första stycket uppdateras med anledning av att rätten till avdrag för kvarstående negativt räntenetto nu regleras i 24 kap. 23 a–27 §§.

Övervägandena finns i avsnitt 6.6.2.

38 kap.

17 § Det övertagande företaget får inte ta över rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på fastigheter enligt 25 kap. 12 §, rätt till avdrag för kvarstående *negativt räntenetto* enligt 24 kap. 23 a–27 §§, rätt till avdrag för underskott enligt 40 kap. eller rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på delägarätter enligt 48 kap. 26 §.

I paragrafen anges att kvarstående negativt räntenetto inte får tas över vid verksamhetsavyttringar.

Ändringen av det nuvarande begreppet negativa räntenetton beror på att ett företag på grund av ändringarna i 24 kap. 26 § enbart kan ha ett kvarstående negativt räntenetto. Vidare uppdateras hänvisningen med anledning av att rätten till avdrag för kvarstående negativt räntenetto regleras i 24 kap. 23 a–27 §§.

Övervägandena finns i avsnitt 6.6.2.

38 a kap.

17 § Det övertagande företaget får inte ta över rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på fastigheter enligt 25 kap. 12 §, rätt till avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 24 kap. 23 a–27 §§, rätt till avdrag för underskott enligt 40 kap. eller rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på delägarätter enligt 48 kap. 26 §.

I paragrafen anges att kvarstående negativt räntenetto inte får tas över vid partiella fissioner.

Ändringen av det nuvarande begreppet negativa räntenetton beror på att ett företag på grund av ändringarna i 24 kap. 26 § enbart kan ha ett kvarstående negativt räntenetto. Vidare uppdateras hänvisningen med anledning av att rätten till avdrag för kvarstående negativt räntenetto regleras i 24 kap. 23 a–27 §§.

Övervägandena finns i avsnitt 6.6.2.

40 kap.

18 § Koncernbidragsspärren innebär att underskottsföretaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder, med högre belopp än beskattningsårets överskott beräknat utan hänsyn till avdragen för underskott och till sådana mottagna koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap.

Om en del av underskotten inte får dras av på grund av beloppsspärren, gäller första stycket för den återstående delen.

Belopp som på grund av bestämmelsen i första stycket inte har kunnat dras av ska dras av det följande beskattningsåret, om det inte finns någon begränsning då. Koncernbidragsspärren gäller till och med femte beskattningsåret efter det beskattningsår då spärren inträdde.

I paragrafen regleras koncernbidragsspärren.

Ändringen innebär att beräkningen av vilket underskott som ska dras av ska göras efter avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto enligt 24 kap. 21–27 §§.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.2.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.

2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2025.

3. Kvarstående negativa räntenetton som uppkommit före ingången av det beskattningsår då lagen tillämpas första gången, som inte har dragits av tidigare och där rätt till avdrag inte har upphört till följd av 24 kap. 27 § eller 37 kap. 26 a § ska räknas samman. Summan av dessa kvarstående negativa räntenetton ska behandlas som ett kvarstående negativt räntenetto från föregående beskattningsår det första beskattningsåret lagen tillämpas. Med beskattningsår avses för svenska handelsbolag räkenskapsår.

Av första punkten framgår att ändringarna i lagen träder i kraft den 1 januari 2026.

Enligt andra punkten ska bestämmelserna tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2025.

Av tredje punkten framgår att kvarstående negativa räntenetton som har uppkommit och inte dragits av före den tidpunkt då lagen tillämpas första gången ska räknas samman det första beskattningsåret, eller i fråga om svenska handelsbolag det första räkenskapsåret, som börjar efter den 31 december 2025. Det är bara kvarstående negativa räntenetton som har uppkommit under beskattningsår, eller räkenskapsår, före de nya bestämmelserna ska tillämpas för vilka rätten till avdrag inte har upphört till följd av 24 kap. 27 § eller 37 kap. 26 a § som ska räknas samman. Summan av dessa kvarstående negativa räntenetton ska behandlas som ett kvarstående negativt räntenetto från föregående beskattningsår det första beskattningsåret lagen tillämpas. Det innebär att avdragsrätten ska prövas under detta beskattningsår, eller räkenskapsår, och till den del summan av kvarstående negativa räntenetton från tidigare år inte får dras av enligt huvudregeln ska de ingå i det kvarstående negativa räntenettet som ska beräknas vid utgången av beskattningsåret, eller räkenskapsåret. Med beskattningsår avses för svenska handelsbolag räkenskapsår.

Övervägandena finns i avsnitt 10.

12.2 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

31 kap.

Uppgifter för företag i en beräkningsenhet

15 b § Ett företag som ingår i en beräkningsenhet enligt 24 kap. 21 a § inkomstskattelagen (1999:1229) ska lämna de uppgifter om samtliga företag i beräkningsenheten som är nödvändiga för beräkning av avdrag för negativa räntenetton.

I paragrafen, som är ny, anges vilka uppgifter ett företag som ingår i en beräkningsenhet ska lämna i sin inkomstdeklaration.

För en beräkningsenhet görs en gemensam beräkning av avdrag för negativa räntenetton. Rätten till avdrag beror därmed ofta på förhållandena hos andra företag. Företagen i beräkningsenheten måste därför lämna uppgifter som är nödvändiga för den gemensamma beräkningen av avdrag för negativa räntenetton enligt 24 kap. 21–27 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), avseende samtliga företag i beräkningsenheten. Dessa uppgifter behövs för Skatteverkets kontroll av avdraget.

Övervägandena finns i avsnitt 9.1.

49 kap.

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- tillämpningsområdet för skattetillägg (2 och 3 §§),
- skattetillägg vid oriktig uppgift (4 och 5 §§),
- skattetillägg vid skönsbeskattning (6 och 7 §§),
- skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut (8 §),
- skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts (9 §),
- när skattetillägg inte får tas ut (10–10 e §§),
- beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift (11–14 a §§),
- beräkning av skattetillägg vid skönsbeskattning (15–16 a §§),

- beräkning av skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut (17 §),
- beräkning av skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts (18 §),
- att underlaget ska bestämmas utan hänsyn till andra frågor (19 §),
- rätträkning (20 §), och
- när skattetillägg ska tas ut enligt mer än en procentsats (21 §).

I paragrafen anges vilka bestämmelser som kapitlet innehåller.

Hänvisningen i *sjunde* och *åttonde strecksatserna* ändras eftersom 14 a § och 16 a § införs.

4 § Skattetillägg ska tas ut av den som på något annat sätt än muntligen

1. under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning,

2. under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för beskattning av ett eller flera andra företag som ingår i samma beräkningsenhet enligt 24 kap. 21 a § inkomstskattelagen (1999:1229) och uppgiften avser beräkning av rätt till avdrag för negativa räntenetton, eller

3. har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning.

Skattetillägg enligt första stycket 3 får dock tas ut bara om uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

I paragrafen regleras grunderna för att ta ut skattetillägg vid oriktig uppgift.

I *andra punkten* införs en ny bestämmelse med anledning av att det införs en beräkningsenhet vid tillämpning av de generella ränteavdragsbegränsningsreglerna. Beräkningsenheten ska göra en gemensam beräkning av räntenetton och avdragsunderlag. Andra punkten innebär att ett företag kan påföras skattetillägg om företaget under förfarandet lämnar en oriktig uppgift som vid en gemensam beräkning påverkar beräkningen av rätten till avdrag för negativa räntenetton för ett eller flera andra företag i beräkningsenheten. Med uttrycket negativa räntenetton avses såväl negativt räntenetto som kvarstående negativt räntenetto, enligt 24 kap. 21–27 §§ inkomstskattelagen (1999:1229).

Skattetillägg enligt den andra punkten kan endast bli aktuellt om den oriktiga uppgiften leder till att ett annat företag inte ska medges avdrag för negativt räntenetto i den utsträckning som företaget har yrkat, så att dess beskattningsbara inkomst ökar eller att dess underskott minskar. Det ska alltså vara fråga om att det oriktiga uppgiftslämnandet har eller hade kunnat ha en direkt inverkan på skatteuttaget (eller ett underskotts storlek) hos ett eller flera andra företag.

Uppgiften ska avse beräkningen av avdrag för negativa räntenetton.

Bestämmelsen gäller endast då ett företag har lämnat en oriktig uppgift som påverkar andra företags beskattning. Om en oriktig uppgift påverkar företagets egen beskattning så tillämpas första punkten.

Innehållet i *tredje punkten*, som är ny, förs över från nuvarande andra punkten.

Övervägandena finns i avsnitt 9.2.2.

Företag i en beräkningsenhet

12 § Om den oriktiga uppgiften har lämnats till ledning för beräkning av avdrag för negativa räntenetton enligt 24 kap. 24 b–24 d §§ inkomstskattelagen (1999:1229) ska skattetillägget, i stället för vad som anges i 11 eller 14 §, beräknas

enligt följande. Skattetillägget är 40 procent av ett underlag som utgörs av den statliga inkomstskatten enligt 65 kap. 10 § inkomstskattelagen multiplicerat med det avdrag som ett eller flera företag i samma beräkningsenhet skulle ha fått, om den oriktiga uppgiften hade godtagits.

Paragrafen, som är ny, anger hur skattetillägg ska beräknas för ett företag som har lämnat en oriktig uppgift till ledning för beräkningen av avdrag för negativa räntenetton för företag i samma beräkningsenhet. Med uttrycket negativa räntenetton avses såväl negativt räntenetto som kvarstående negativt räntenetto, enligt 24 kap. 21–27 §§ inkomstskattelagen (1999:1229).

Bestämmelsen tillämpas i de fall skattetillägget beräknas för ett företag, som ingår i en beräkningsenhet, oavsett om den oriktiga uppgiften har påverkat skatteuttaget eller ett underskotts storlek hos detta företag eller hos ett eller flera andra företag. Skattetillägget beräknas med utgångspunkt i det eller de sammanlagda avdrag som har yrkats, men inte medges, till följd av att Skatteverket inte har godtagit den oriktiga uppgiften. En förutsättning för att skattetillägg ska beräknas i denna situation är alltså att den oriktiga uppgiften har medfört, eller skulle ha medfört, att något eller några företag i beräkningsenheten inte medges yrkat avdrag för negativa räntenetton. Den oriktiga uppgiften har i dessa fall medfört att möjligheten till avdrag för negativa räntenetton i beräkningsenheten har blivit större än den skulle ha varit om beräkningen hade grundats på korrekta uppgifter.

Följande exempel illustrerar vad som utgör underlag för beräkning av skattetillägget. Företag A har lämnat en oriktig uppgift genom att felaktigt redovisa ett positivt räntenetto om 100. Företag B har för beskattningsåret yrkat avdrag för negativt räntenetto med 100, vilket kvittats mot det positiva räntenettet. Efter att den oriktiga uppgiften som avser Företag A inte har godtagits av Skatteverket har beräkningsenhetens positiva räntenetto minskat och Företag B kan inte medges avdrag för negativt räntenetto om det inte inom beräkningsenheten finns något ytterligare utrymme för avdrag enligt huvudregeln eller förenklingsregeln. Det skattetillägg som tas ut av Företag A är i detta fall 40 procent beräknat på ett underlag som utgörs av 100 multiplicerat med aktuell statlig inkomstskatt.

Om Företag B i exemplet ovan i stället endast hade gjort avdrag för negativt räntenetto med 50 under beskattningsåret hade beräkningen av skattetillägg utgått från det felaktiga avdraget om 50.

Ett ytterligare exempel illustrerar beräkningen. En beräkningsenhet består av Företag A och Företag B. Företag A har för beskattningsåret redovisat ett negativt räntenetto om 100 och ett avdragsunderlag om 50. Företag B har endast redovisat ett avdragsunderlag om 150. Företag A har yrkat avdrag för negativt räntenetto om 60 (30 % av det sammanlagda avdragsunderlaget om 200). Efter att det visat sig att Företag B har lämnat en oriktig uppgift sänks dess avdragsunderlag till 50. Beräkningsenhetens sammanlagda avdragsunderlag uppgår därefter till 100 och avdrag för negativt räntenetto kan därmed inte medges Företag A med mer än 30. Det skattetillägg som tas ut av Företag B är i detta fall 40 procent beräknat på ett underlag som utgörs av 30 (60 – 30) multiplicerat med aktuell statlig inkomstskatt.

Överbägandena finns i avsnitt 9.2.2.

14 § Om en oriktig uppgift skulle ha medfört ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget för fysiska personer och dödsbon inte beräknas på skatt utan på en fjärdedel av det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

För andra juridiska personer än dödsbon ska skattetillägget i stället beräknas på fem sjättedelar av den statliga inkomstskatten enligt 65 kap. 10 § inkomstskattelagen (1999:1229) multiplicerat med det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

I paragrafen anges hur skattetillägget ska beräknas för det fall att en oriktig uppgift, om den hade godtagits, skulle ha lett till ett underskott eller en ökning av ett underskott.

Av första stycket framgår att paragrafen gäller underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår. Ändringen innebär att bestämmelsen begränsas till att gälla enbart fysiska personer och dödsbon.

Andra stycket är nytt. För andra juridiska personer än dödsbon (se 3 kap. 11 §) ska skattetillägget i stället beräknas på fem sjättedelar av den statliga inkomstskatten enligt 65 kap. 10 § inkomstskattelagen (1999:1229) multiplicerat med det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften. Skattetillägget ska således beräknas på fem sjättedelar av den statliga inkomstskatten för juridiska personer. Det är den skattesats som gäller för det aktuella beskattningsåret som avses, dvs. inte den skattesats som är aktuell det år som beslutet fattas. Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 §.

Övervägandena finns i avsnitt 9.2.3.

Kvarstående negativt räntenetto

14 a § Om en oriktig uppgift skulle ha medfört ett kvarstående negativt räntenetto som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på fem sjättedelar av den statliga inkomstskatten enligt 65 kap. 10 § inkomstskattelagen (1999:1229) multiplicerat med det kvarstående negativa räntenetto som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

Paragrafen, som är ny, anger hur ett skattetillägg ska beräknas i det fall en oriktig uppgift, om den hade godtagits, skulle ha lett till ett kvarstående negativt räntenetto eller en ökning av ett kvarstående negativt räntenetto.

Ett kvarstående negativt räntenetto fastställs årligen, men påverkar beskattningen först det beskattningsår då det dras av. Om en oriktig uppgift skulle ha medfört att ett kvarstående negativt räntenetto fastställs till ett felaktigt belopp ska skattetillägget inte beräknas på undandragen skatt. I stället beräknas skattetillägget på fem sjättedelar av skattesatsen för den statliga inkomstskatten för juridiska personer multiplicerat med det kvarstående negativa räntenetto som har eller skulle ha blivit felaktigt fastställt. Det är den skattesats som gäller för det aktuella beskattningsåret som avses, dvs. inte den skattesats som är aktuell det år som beslutet fattas. Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 §.

Ett exempel illustrerar hur skattetillägget beräknas. Ett företag som ingår i en beräkningsenhet har för beskattningsår 1 ett fastställt kvarstående negativt räntenetto om 200. I deklarationen för beskattningsår 2 redovisar företaget ett kvarstående negativt räntenetto från föregående år om 200 men inget negativt räntenetto. Företaget redovisar vidare ett avdragsunderlag om 100 vilket ger en möjlighet till avdrag om 30. Företaget yrkar avdrag för kvarstående negativt räntenetto med 30 och beräknar ett nytt kvarstående negativt räntenetto om 170. I Skatteverkets utredning framkommer att företaget har varit föremål för en ägarförändring under beskattningsår 2 som medför att det inte längre har rätt att utnyttja sitt kvarstående negativa räntenetto från föregående beskattningsår. I deklarationen för beskattningsår 2 skulle företags kvarstående negativa räntenetto därför redovisats som noll. Detta medför att avdrag inte ska medges för kvarstående negativt räntenetto om 30 och att ett kvarstående negativt räntenetto om 170 inte ska fastställas. Företaget har lämnat oriktig uppgift om avdrag för kvarstående negativt räntenetto och om det beräknade kvarstående negativa räntenettet. Skattetillägg ska beräknas på det felaktiga avdraget enligt 12 §, det vill säga till 40 procent på ett underlag som utgörs av 30 multiplicerat med aktuell skattesats. Därutöver ska skattetillägg även beräknas på felaktigt redovisat kvarstående negativt räntenetto enligt 14 a § med 40 procent av fem sjättedelar av aktuell skattesats multiplicerat med 170.

Övervägandena finns i avsnitt 9.2.1.

16 § Om en skönsbeskattning har minskat ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget *för fysiska personer och dödsbon* inte beräknas på skatt utan på en fjärdedel av denna minskning.

För andra juridiska personer än dödsbon ska skattetillägget i stället beräknas på fem sjättedelar av den statliga inkomstskatten enligt 65 kap. 10 § inkomstskattelagen (1999:1229) multiplicerat med minskningen av underskottet.

Om en skönsbeskattning har beslutats på grund av att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration inte har gjort det och beslutet innebär att ett för tidigare beskattningsår fastställt underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst utnyttjas, ska skattetillägget *för fysiska personer och dödsbon* inte beräknas på skatt utan på en fjärdedel av den del av underskottet som utnyttjas.

För andra juridiska personer än dödsbon ska skattetillägget i stället beräknas på fem sjättedelar av den statliga inkomstskatten enligt 65 kap. 10 § inkomstskattelagen multiplicerat med den del av underskottet som utnyttjas.

I paragrafen anges hur skattetillägget ska beräknas för fall då skönsbeskattning påverkar ett underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst.

I *första stycket* anges hur skattetillägget ska beräknas om en skönsbeskattning har minskat ett underskott som inte utnyttjas samma beskattningsår. Ändringen innebär att bestämmelsen begränsas till att gälla enbart för fysiska personer och dödsbon.

Av *andra stycket*, som innehåller nya bestämmelser, framgår hur skattetillägget i det fall som avses i första stycket ska beräknas för andra juridiska personer än dödsbon (se 3 kap. 11 §). Skattetillägget ska i stället beräknas på fem sjättedelar av den statliga inkomstskatten enligt 65 kap.

10 § inkomstskattelagen (1999:1229) multiplicerat med minskningen av ett sådant underskott som inte utnyttjas samma beskattningsår.

I *tredje stycket*, som delvis motsvarar nuvarande andra stycket, anges hur skattetillägget ska beräknas om en skönsbeskattning har beslutats på grund av att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration inte har gjort det och beslutet innebär att ett för tidigare beskattningsår fastställt underskott av näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst utnyttjas. Ändringen innebär att bestämmelsen begränsas till att gälla enbart för fysiska personer och dödsbon.

Fjärde stycket är nytt. Av stycket framgår hur skattetillägget i det fall som avses i tredje stycket ska beräknas för andra juridiska personer än dödsbon. Skattetillägget ska i stället beräknas på fem sjättedelar av den statliga inkomstskatten enligt 65 kap. 10 § inkomstskattelagen multiplicerat med den del av underskottet som utnyttjas.

Skattetillägget ska således för andra juridiska personer än dödsbon beräknas på fem sjättedelar av den statliga inkomstskatten för juridiska personer. Det är den skattesats som gäller för det aktuella beskattningsåret som avses, dvs. inte den skattesats som är aktuell det år som beslutet fattas. Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 §.

Övervägandena finns i avsnitt 9.2.3.

Kvarstående negativt räntenetto

16 a § *Om en skönsbeskattning har minskat ett sådant kvarstående negativt räntenetto som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på fem sjättedelar av den statliga inkomstskatten enligt 65 kap. 10 § inkomstskattelagen (1999:1229) multiplicerat med denna minskning.*

Om en skönsbeskattning har beslutats på grund av att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration inte har gjort det och beslutet innebär att ett för tidigare beskattningsår fastställt kvarstående negativt räntenetto utnyttjas, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på fem sjättedelar av den statliga inkomstskatten enligt 65 kap. 10 § inkomstskattelagen multiplicerat med den del av det kvarstående negativa räntenetto som utnyttjas.

I paragrafen, som är ny, finns särskilda beräkningsbestämmelser för situationer när en skönsbeskattning påverkar ett kvarstående negativt räntenetto.

I *första stycket* anges hur skattetillägget ska beräknas om en skönsbeskattning har minskat ett kvarstående negativt räntenetto som inte utnyttjas samma beskattningsår. Skattetillägget ska beräknas på fem sjättedelar av den statliga inkomstskatten för juridiska personer multiplicerat med minskningen av det kvarstående negativa räntenettet.

I *andra stycket* anges hur skattetillägget ska beräknas om en skönsbeskattning har beslutats på grund av att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration inte har gjort det och beslutet innebär att ett för tidigare beskattningsår fastställt kvarstående negativt räntenetto utnyttjas.

Ett kvarstående negativt räntenetto som inte dras av under beskattningsåret ska fastställas årligen. Om ett kvarstående negativt räntenetto har fastställts för ett företag har Skatteverket att utgå från detta vid en skönsbeskattning om företaget inte har lämnat något ytterligare skriftligt material till ledning för beskattningen. Skönsbeskattningen kan

innebära att det tidigare fastställda kvarstående negativa räntenettot ska dras av helt eller delvis. Skattetillägget ska då beräknas på fem sjättedelar av den statliga inkomstskatten multiplicerat med det kvarstående negativa räntenetto som utnyttjas. Det är den skattesats som gäller för det aktuella beskattningsåret som avses, dvs. inte den skattesats som är aktuell det år som beslutet fattas. Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 §.

Övervägandena finns i avsnitt 9.2.1.

52 kap.

Skattetillägg inom en beräkningsenhet

5 a § Ett beslut om skattetillägg enligt 49 kap. 4 § första stycket 2 får meddelas inom sex månader från den dag då beslut om negativa räntenetton meddelades.

I paragrafen, som är ny, regleras tidsgränsen för meddelande om beslut om skattetillägg för ett företag inom en beräkningsenhet.

Av paragrafen framgår att ett beslut om skattetillägg enligt 49 kap. 4 § första stycket 2 får meddelas inom sex månader från den dag då beslutet, om att vägra avdrag för negativa räntenetton för ett annat företag i samma beräkningsenhet, meddelades. Med begreppet negativa räntenetton avses såväl negativt räntenetto som kvarstående negativt räntenetto enligt 24 kap. 21–27 §§ inkomstskattelagen (1999:1229). Vid en gemensam beräkning kan rätten till avdrag för negativt räntenetto hos ett företag bero på uppgifter som avser ett annat företag. Samtliga företag i beräkningsenheten kan anses ha lämnat en oriktig uppgift. Skattetillägg på grund av oriktig uppgift avseende negativa räntenetton ska i första hand påföras det företag som är primärt ansvarig för den oriktiga uppgiften, även om skatteeffekten eller ändringen av ett underskott sker hos ett annat företag inom beräkningsenheten. Detta framgår av 49 kap. 4 §.

Ett beslut om skattetillägg kan enligt 3 § meddelas inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Enligt nu aktuell bestämmelse kan ett sådant beslut också meddelas ett företag efter denna tidpunkt, även om det inte samtidigt meddelas något beslut om efterbeskattning av det företaget. Det krävs då att beslutet om skattetillägg meddelas inom sex månader från det att ett beskattningsbeslut meddelas som innebär att ett avdrag för negativa räntenetton inte medges för annat företag inom beräkningsenheten. Båda besluten ska grunda sig på samma oriktiga uppgift, det vill säga den uppgift som är oriktig enligt 49 kap. 4 § första stycket 2. Den ändring av beskattningen som sker på grund av företagets oriktiga uppgift ska alltså ha medfört att yrkat avdrag för negativa räntenetton inte medges för ett eller flera andra företag i beräkningsenheten.

Bestämmelsen innebär att Skatteverket alltid har en tidsfrist för att ta ut skattetillägg om minst sex månader efter att ett beslut om att inte medge avdrag för negativa räntenetton har meddelats för ett annat företag inom beräkningsenheten.

Övervägandena finns i avsnitt 9.2.2.

66 kap.

27 § Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller av ett beslut om skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 § får meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (*efterbeskattning*) om

1. ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den uppgiftsskyldige

- a) under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning,
- b) har lämnat oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning,
- c) inte har lämnat en deklaration eller låtit bli att lämna en begärd uppgift, eller
- d) inte har lämnat begärt varuprov,

2. en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende ska rättas,

3. kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande eller uppgift om en betalningsmottagare som ska lämnas i en arbetsgivardeklaration har saknats eller varit felaktig och den som uppgiften ska lämnas för inte har varit skyldig att lämna inkomstdeklaration,

4. det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål

a) om en annan skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, eller samma skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, men för en annan redovisningsperiod, ett annat beskattningsår eller en annan person,

b) om fastighetstaxering,

c) om utländsk skatt eller om obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter som avses i 62 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229),

d) enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund,

e) om huruvida en inkomst ska beskattas enligt inkomstskattelagen eller enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,

f) om Skatteverkets prissättningsbesked enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner eller beslut om ändring av sådant prissättningsbesked, eller

g) om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning enligt 13 a kap. 10 § första stycket 2–4,

5. en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som föreskrivs i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 9 § inkomstskattelagen eller inte har följt ett annat villkor i beslutet,

6. det föranleds av en uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 §, *eller*

7. *det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål avseende ett annat företag som ingår i samma beräkningsenhet enligt 24 kap. 21 a § inkomstskattelagen och detta beslut påverkar rätt till avdrag för negativa räntenetton.*

I paragrafen regleras när efterbeskattning får ske.

Av *sjunde punkten*, som är ny, framgår att Skatteverket får besluta om efterbeskattning av ett företag till följd av ett beslut som avser ett annat företag i samma beräkningsenhet och som påverkar företagets rätt till avdrag för negativa räntenetton. I det fall en ändring av ett företags beskattning påverkar ett eller flera andra företags rätt till avdrag för negativa räntenetton kan Skatteverket besluta om sådan efterbeskattning med stöd av denna punkt även när ändringen av det första företags beskattning inte sker till följd av en oriktig uppgift avseende negativa räntenetton.

Med begreppet negativa räntenetton avses såväl negativt räntenetto som kvarstående negativt räntenetto enligt 24 kap. 21–27 §§ inkomstskattelagen (1999:1229).

Med ”beslut i ett ärende eller mål” avses dels beslut av Skatteverket, dels beslut av en allmän förvaltningsdomstol.

Det krävs inte att ändringen grundar sig på en oriktig uppgift. I det fall ändringen grundar sig på en oriktig uppgift kan efterbeskattning ske med stöd av första punkten.

I 30 § finns bestämmelser om förlängd tidsfrist för att meddela beslut om efterbeskattning i vissa fall.

Övervägandena finns i avsnitt 9.3.

30 § Beslut om efterbeskattning enligt 27 § 4 och 7 får meddelas inom sex månader från den dag då det beslut som föranleder ändringen meddelades.

Om anstånd med betalning av skatt eller avgift har beviljats i avvaktan på beslut av kammarrätten eller Högsta förvaltningsdomstolen med anledning av ett överklagande, får beslut om efterbeskattning som avser skatteavdrag meddelas senast andra året efter utgången av det kalenderår då domstolens beslut meddelades.

I paragrafen regleras förlängd tid för efterbeskattning i vissa fall.

Ändringen i *första stycket* medför att den förlängda tidsfristen för efterbeskattning gäller även för beslut som fattas med stöd av 27 § 7. Sådana beslut får meddelas inom sex månader från den dag då det beslut som föranleder ändringen meddelades. Bestämmelsen får bara praktisk betydelse om det beslut som påverkar ett annat företags rätt till avdrag för negativa räntenetton meddelas sent under sexårsfristen för efterbeskattning eller efter denna frist, det vill säga bara i fall där efterbeskattning med stöd av 27 § 7 behöver beslutas efter sexårsfristen.

Övervägandena finns i avsnitt 9.3.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.

2. Bestämmelserna i 49 kap. 14 och 16 §§ i den nya lydelsen tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025.

Av *första punkten* framgår att ändringarna i lagen träder i kraft den 1 januari 2026.

Enligt *andra punkten* ska bestämmelserna om skattetilläggvid underskott, i den nya lydelsen, tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025. Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 4 §, vilket bl.a. innebär att för svenska handelsbolag tillämpas bestämmelserna första gången för räkenskapsår som börjar efter nämnda datum.

Övervägandena finns i avsnitt 10.

12.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2025:540) om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

31 kap.

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- uppgifter som ska lämnas i samtliga inkomstdeklarationer (2 och 3 §§),
- uppgifter som fysiska personer och dödsbon ska underrättas om och godkänna eller lämna (4 och 5 §§),
- uppgift som ska lämnas om inkomstslaget tjänst (6 §),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget näringsverksamhet (7–15 b §§),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget kapital (16–19 c §§),
- uppgift om tillkommande belopp (20 §),
- uppgifter om vissa andelsavyttringar m.m. (21–24 §§),
- uppgifter för beräkning av egenavgifter (25 och 26 §§),
- uppgifter som fåmansföretag samt företagsledare och delägare ska lämna (27–29 §§),
- uppgift om tillskott och uttag (30 §),
- uppgift om betalning till utlandet (31 §),
- uppgift som ekonomiska föreningar ska lämna (32 §),
- uppgifter om skattereduktion (33 och 33 b–33 d §§), och
- uppgifter om prissättningsbesked (34 §).

I paragrafen anges vilka bestämmelser som kapitlet innehåller.

Ändringen i *ffjärde strecksatsen* är en följd av att det införs en ny paragraf, 15 b §, i kapitlet.

Sammanfattning av betänkandet Förbättrade ränteavdragsregler för företag (SOU 2024:37)

Bilaga 1

Uppdraget

Vårt uppdrag är att följa upp och se över vissa frågor med anledning av de nya skattereglerna för företagssektorn som trädde i kraft den 1 januari 2019. Vi ska bland annat

- analysera och överväga om kvarstående negativa räntenetton ska fastställas till sin storlek vid uppkomsten och om de ska kunna behållas längre tid än sex år,
- analysera och överväga alternativa eller ytterligare möjligheter till koncernutjämning av negativa räntenetton,
- följa upp och analysera den rättspraxis som finns avseende räntedefinitionen,
- utvärdera och analysera hur bestämmelserna om valutasäkring bör ändras så att de blir anpassade till de redovisningsmässiga reglerna,
- analysera behovet och lämpligheten av ett infrastrukturundantag,
- analysera om syftet med den generella ränteavdragsbegränsningen uppnås, hur regeln påverkar Sveriges konkurrenskraft samt om reglerna förebygger skatteplanering på avsett sätt och inte kan kringgås, samt
- utifrån rättspraxis analysera hur undantagsregeln i 24 kap. 18 § andra stycket IL bör ändras eller anpassas för att vara förenlig med EU-rätten samtidigt som det ska beaktas att regeln effektivt ska förebygga skatteundandraganden och inte ska kunna kringgås.

Uppföljning av reglerna

De generella avdragsbegränsningsreglerna har inte haft någon betydande effekt på företagens reala verksamhet. Däremot verkar reglerna ha gett upphov till ett strategiskt beteende, vilket främst visar sig genom att många företags negativa räntenetton motsvarar 30 procent av avdragsunderlaget. Detta verkar handla om en anpassning av företagets finansiering, möjligtvis i en internationell kontext. Vinster och bolagsskatt i Sverige har ökat i de koncerner som närmast berörts av reglerna. Dessa koncerner skiljer sig dock på flera sätt från andra svenska koncerner och företag. Typiskt sett är det stora koncerner som berörs av reglerna. Då det finns andra samtida händelser som påverkar stora koncerner mer än andra koncerner och företag går det inte att slå fast om eller i vilken utsträckning de ökade vinsterna och ökningen i bolagsskatteintäkterna beror på de generella ränteavdragsbegränsningsreglerna.

Räntedefinitionen

De domstolsavgöranden som har meddelats sedan räntedefinitionen i 24 kap. IL infördes motiverar enligt vår bedömning inte några större eller

mer strukturella förändringar av räntedefinitionen. Vi föreslår dock att det införs en bestämmelse som reglerar vad som ska behandlas som ränta för företag som förvärvar portföljer av förfallna eller på annat sätt kreditförsämrade fordringar. De inkomster som är hänförliga till fordringarna och som företaget i sina räkenskaper har redovisat som ränteintäkt enligt effektivräntemetoden ska behandlas som ränteinkomster vid tillämpningen av 24 kap. IL. Det krävs dock bland annat att företags redovisning överensstämmer med god redovisningssed.

Frågor om valutasäkring

Även om reglerna om säkringsredovisning har ändrats på flera sätt sedan 14 kap. 8 § IL infördes är vår uppfattning att bestämmelsen i de flesta avseenden fungerar som avsett. Säkringsbestämmelsen i regeln kan dock sannolikt inte tillämpas när säkringsredovisning sker till verkligt värde. På grund av bland annat detta kan periodiseringen av värdeförändringarna på den säkrade posten respektive säkringsinstrumentet i vissa fall skilja sig trots att säkringsredovisning tillämpas. Efter införandet av 24 kap. 4 § IL gäller det dock för färre fall. Vi anser att problemet inte är tillräckligt stort för att motivera begränsade ändringar utan att ett samlat grepp bör tas vad gäller frågor om beskattning och säkring.

Derivatinstrument och säkrade poster som ingår i ett skattemässigt lager av finansiella instrument som tas upp till samlat anskaffningsvärde ska i vissa fall värderas till balansdagens kurs. Vi föreslår en bestämmelse som tydliggör att detta inte hindrar att lagret tas upp till samlat anskaffningsvärde.

Utjämning av räntenetto över tid och inom koncern

Möjligheterna till utjämning av räntenetto över tid och inom koncern är i dag otillräckliga och behöver utökas. Vi föreslår att reglerna ändras så att verksamhet som bedrivs i en företagsgrupp i största möjliga omfattning behandlas på samma sätt som verksamhet som bedrivs i ett enskilt företag. Förslaget innebär att en beräkningsenhet, som består av företag med koncernbidragsrätt, ska göra en gemensam beräkning av räntenetto och avdragsunderlag. Bedömningen av företagets rätt till avdrag för negativt ackumulerat räntenetto ska göras på gruppnivå. Företagen bildar en beräkningsenhet, men kommer fortsatt att beskattas var för sig.

Vi föreslår även vissa ändringar i beräkningen av avdragsunderlaget. Avdragsunderlaget ska beräknas utan hänsyn till avdrag för tidigare års underskott samt lämnade och mottagna koncernbidrag.

Därutöver föreslår vi att tidsgränsen för att dra av ett kvarstående negativt räntenetto ska tas bort. Det förenklar systemet för företag, Skatteverket och domstolar vid en gemensam beräkning.

För att förenklingsregeln ska uppfylla sitt syfte, att mildra den administrativa bördan för mindre företag, föreslår vi att beloppsgränsen för avdrag höjs till 25 miljoner kronor. Detta kombineras med att företagen i beräkningsenheten ska kunna göra avdrag för negativt ackumulerat

Infrastrukturundantag

I direktivet mot skatteundandraganden finns en möjlighet för medlemsstaterna att undanta överstigande lånekostnader som uppkommit till följd av lån som använts för att finansiera ett långsiktigt offentligt infrastrukturprojekt från de generella ränteavdragsbegränsningsreglerna.

Sverige har tidigare inte infört något infrastrukturundantag och vi anser att det inte heller nu bör införas ett sådant. Det är svårt att se behovet av ett undantag. Undantagsregler ger även ett mindre neutralt skattesystem och leder allmänt till mer komplicerade regler med ökad risk för skattearbitrage. I enlighet med våra direktiv har vi dock tagit fram ett förslag till infrastrukturundantag.

För att ett företag ska få tillämpa det föreslagna infrastrukturundantaget krävs det bland annat att företagets verksamhet så gott som uteslutande består i att genomföra offentliga infrastrukturprojekt samt att företaget i princip endast har lån från andra än företag som ingår i samma intressegemenskap som företaget. Reglerna innehåller ingen uppräkningslista av vilka företag eller projekt som omfattas av undantaget. Ett företag som anser sig uppfylla kraven måste ansöka om att bli godkänt som infrastrukturföretag hos Forskarskattenämnden. Nämnden prövar då om projektet utgör ett offentligt infrastrukturprojekt, och om företaget uppfyller övriga villkor. Om företaget får tillämpa infrastrukturundantaget innebär det att företaget inte ska tillämpa de generella ränteavdragsbegränsningsreglerna.

De riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna

Vi föreslår en särskild bestämmelse för att anpassa undantagsregeln i 24 kap. 18 § andra stycket IL efter avgörandet C-484/19, Loxel. De situationer då det följer av etableringsfriheten att undantagsregeln inte får tillämpas tas bort från dess tillämpningsområde. I dessa fall gäller i stället en särskild ränteavdragsbegränsningsregel. Avdrag ska inte medges om Skatteverket visar att det är fråga om en sådan situation som träffas av EU-domstolens praxis om rent konstlade förfaranden utan ekonomisk förankring som uppkommit i syfte att få en skatteförmån (missbruksprincipen). Skuldförhållandet ska också ha uppkommit uteslutande eller så gott som uteslutande för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

Förvärvsregeln i 24 kap. 19 § IL anpassas genom att kravet på skatteförmån och undantaget för väsentligen affärsmässigt motiverade förvärv tas bort. I stället kodifieras praxis gällande undantagna förvärv, vilket innebär att avdrag för de interna ränteutgifterna medges om det interna förvärvet har direkt samband med och är föranlett av ett externt förvärv. Därutöver föreslår vi ett nytt undantag från avdragsförbudet som gäller när den interna skulden svarar mot ett finansieringsbehov som

uppkommit inför en extern försäljning. I syfte att hindra vissa kringgåenden införs också en särskild bestämmelse som innebär att en skuld som uppstått efter det interna förvärvet ändå ska anses avse förvärvet om den har direkt samband med det.

Ikraftträdande

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2026. För hanteringen av kvarstående negativa räntenetton från tiden innan ikraftträdandet finns en särskild övergångsbestämmelse.

Konsekvenser

De samlade offentligfinansiella effekterna av förslagen om utökad koncernutjämnning, högre beloppsgräns i förenklingsregeln och att slopa tidsgränsen för att dra av ett kvarstående negativt räntenetto beräknas sammantaget sänka bolagsskatteintäkterna med 0,97 miljarder kronor vid ikraftträdandet. Varaktigt beräknas förslagen medföra en offentligfinansiell effekt om –1,47 miljarder kronor.

Förslagen innebär i flera delar att möjligheterna till avdrag för ränteutgifter kommer att öka för vissa företag. Förslagets totala effekt på konkurrensförhållanden är svåra att förutse i detalj, men de kommer troligtvis främst gynna företag med högre skuldsättningsgrad relativt dem med lägre skuldsättningsgrad.

Förslaget bedöms kunna minska de totala administrativa kostnaderna för de företag som särskilt deklarerar sitt räntenetto i blanketten N9 med 2–6 miljoner kronor, vilket motsvarar 5–15 procent av kostnaden för att lämna N9.

Vi har tagit fram ett förslag om infrastrukturundantag. Vår rekommendation är att det inte införs. Om infrastrukturundantaget ändå införs bedömer vi att den offentligfinansiella effekten av undantaget blir –98 miljoner kronor under de närmaste åren efter införandet. På längre sikt kommer minskningen av bolagsskatteintäkterna kompenseras av motsvarande minskning i avdrag för kvarstående negativa räntenetton och den varaktiga effekten blir alltså noll.

Övriga förslag väntas få försumbara effekter.

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att nuvarande 24 kap. 25 a–25 b, 26, 28 och 29 §§ samt 40 kap. 19 a–19 d §§ ska upphöra att gälla,

dels att rubrikerna närmast före 24 kap. 24, 25 a och 28 §§ samt 40 kap. 19 a §§ ska utgå,

dels att 17 kap. 20 §, 24 kap. 1, 4, 18, 19 och 21–25 §§, 24 a kap. 11, 13, 14 och 16 §§, 37 kap. 26 a §, samt 40 kap. 18 § och rubriken närmast före 24 kap. 21 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas nya paragrafer, 24 kap. 3 a, 18 a, 21 a, 23 a, 23 b, 24 a, 26, 28, 29, 29 a–29 h §§, och närmast före 24 kap. 23 b, 24, 28 och 29 a §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

17 kap.

20 §

Lager av finansiella instrument ska tas upp till det verkliga värdet.

Lagret får dock tas upp till det samlade anskaffningsvärdet om samtliga företag som ingår i samma intressegemenskap tar upp sina respektive lager av finansiella instrument till det samlade anskaffningsvärdet.

Lagret får tas upp till det samlade anskaffningsvärdet enligt första stycket trots att det eller ett motsvarande lager i ett företag i samma intressegemenskap innehåller finansiella instrument som värderas till kursen vid beskattningsårets utgång enligt 14 kap. 8 § eller 24 kap. 4 §.

Ett finansiellt instrument som har ett negativt värde ska anses ingå i lagret, om det skulle ha varit lager om det hade haft ett positivt värde.

24 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- vad som avses med ränteutgifter och ränteinkomster i 2–4 §§,
- tillämpning i inkomstslaget näringsverksamhet av vissa bestämmelser i inkomstslaget kapital i 5 och 6 §§,
- partiell fission i 7 §,
- kapitalrabatt på optionslån i 8 §,
- avdragsförbud för ränteutgifter på vissa efterställda skulder i 9 §,
- avdragsrätt för ränteutgifter på vinstandelslån i 10–15 §§,
- avdragsförbud för ränteutgifter på skulder till företag i vissa icke samarbetsvilliga stater eller jurisdiktioner i 15 a och 15 b §§,
- särskild avdragsbegränsning för ränteutgifter på vissa skulder till

- företag i intressegemenskap i 16–20 §§,
 – avdragsbegränsning för negativa räntenetton i 21–29 §§, – avdragsbegränsning för negativa ackumulerade räntenetton i 21–29 h §§,
 – avdrag för lämnad utdelning i 30 §, och
 – skattefria utdelningar i 31–42 §§.
 En bestämmelse om skattefrihet för utdelning från privatbostadsföretag finns i 15 kap. 4 §.

3 a §

För företag som genom ett förvärv har anskaffat en större mängd förfallna eller på annat sätt kreditförsämrade fordringar för ett pris som understiger fordringarnas nominella belopp ska de inkomster som är hänförliga till fordringarna och som företaget i sina räkenskaper har redovisat som ränteintäkter enligt effektiv-räntemetoden, behandlas som ränteinkomster vid tillämpningen av detta kapitel. Detta gäller bara om priset beror på gäldenärens bristande betalningsförmåga och redovisningen av fordringarna överensstämmer med god redovisningssed.

4 §

Vid tillämpning av 21–29 §§ gäller följande. Om valutarisken avseende en skuld i utländsk valuta har säkrats genom ett derivatinstrument, ska en valutakursförändring på skulden anses vara en ränteutgift respektive en ränteinkomst enligt 2 eller 3 §.

Vid tillämpning av 21–29 h §§ gäller följande. Om valutarisken avseende en skuld i utländsk valuta har säkrats genom ett derivatinstrument, ska en valutakursförändring på skulden anses vara en ränteutgift respektive en ränteinkomst enligt 2 eller 3 §.

Om derivatinstrumentet är en kapitaltillgång, ska det på balansdagen värderas på motsvarande sätt som i 14 kap. 8 §. Värdeförändringen ska anses vara en ränteutgift eller en ränteinkomst enligt 2 eller 3 §. I de fall derivatinstrumentet har avyttrats före balansdagen ska den kapitalvinst eller kapitalförlust som uppkommer vid avyttringen anses vara en ränteutgift eller en ränteinkomst enligt 2 eller 3 §.

Om derivatinstrumentet utgör lager som tas upp till verkligt värde enligt 17 kap. 20 §, ska värdeförändringen anses vara en ränteutgift eller ränteinkomst enligt 2 eller 3 §. Om derivatinstrumentet utgör lager som inte tas upp till verkligt värde enligt 17 kap. 20 §, ska andra stycket tillämpas.

Första–tredje styckena gäller även i de fall skulden och derivatinstrumentet finns hos olika företag i en intressegemenskap enligt

18 §

Ett företag som ingår i en intressegemenskap får, *om inte annat följer av andra stycket eller 19 §*, dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen *bara* om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften

Ett företag som ingår i en intressegemenskap får *bara* dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften

– hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES),

– hör hemma i en stat utanför EES med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet, eller

– skulle ha beskattats för inkomsten med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där företaget hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.

Om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, får dock ränteutgifterna inte dras av.

18 a §

Bestämmelsen i 18 § andra stycket gäller inte till den del företaget under beskattningsåret kunde ha lämnat koncernbidrag med avdragsrätt enligt 35 kap. till det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften, eller hade kunnat göra det om mottagaren hade hört hemma i Sverige och denne hör hemma i en stat inom EES. För dessa ränteutgifter gäller i stället fjärde stycket.

Om den som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften inte hör hemma i Sverige och företagen står under i huvudsak gemensam ledning gäller första stycket bara om det gemensamma moderföretaget hör hemma i en stat inom EES.

Första stycket gäller inte till den

del den inkomst som motsvarar ränteutgiften skulle ha ingått i den faktiska mottagarens överskott till följd av 40 kap. 18–19 §§ om den var ett koncernbidrag.

Sådana ränteutgifter som avses i första stycket får inte dras av om Skatteverket visar att skuldförhållandet är del av ett konstlat förfarande och uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

19 §

Om en skuld till ett företag i intressegemenskapen avser ett förvärv av en delägar rätt från ett annat företag i intressegemenskapen, får avdrag enligt 18 § bara göras om förvärvet är väsentligen affärsmässigt motiverat.

Om skulden har ersatt en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen och denna skuld avser ett sådant förvärv, ska även den förstnämnda skulden anses avse detta förvärv.

Ett företag får inte dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i samma intressegemenskap om skulden avser ett förvärv av en delägar rätt från ett annat företag i intressegemenskapen.

Om skulden har ersatt en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen och denna skuld avser ett sådant förvärv, ska även den förstnämnda skulden anses avse detta förvärv. *Detsamma gäller om skulden uppstått efter förvärvet men ändå har direkt samband med detta.*

Första stycket gäller inte om förvärvet har direkt samband med och är föranlett av ett förvärv av delägar rätt från någon utanför intressegemenskapen. Det gäller inte heller om skulden har uppkommit som ett led i att strukturera om verksamheten i intressegemenskapen inför en försäljning av andelar till någon utanför intressegemenskapen och skulden svarar mot ett i tiden begränsat finansieringsbehov inom intressegemenskapen.

21 §

Med företag avses i 22–29 §§ juridiska personer och svenska handelsbolag.

Med företag avses i 21 a–29 h §§ juridiska personer och svenska handelsbolag.

Som företag räknas dock inte

– svenska handelsbolag som under hela beskattningsåret, direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, bara har ägts av fysiska personer, eller

– i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som under hela beskattningsåret, direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, bara har ägts av obegränsat skattskyldiga fysiska personer.

Med beskattningsår avses i andra stycket och 24, 26 och 29 §§ för svenska handelsbolag räkenskapsåret.

Med beskattningsår avses i andra stycket och 23, 26, 28, 29 a, 29 e och 29 f §§ för svenska handelsbolag räkenskapsåret.

21 a §

Med beräkningsenhet avses en grupp av företag som kan lämna eller ta emot koncernbidrag från varandra, med undantag för företag som kan lämna eller ta emot koncernbidrag enbart på den grunden att de har medgetts dispens enligt 35 kap. 8 §.

Ett företag som tillämpar infrastrukturundantaget ska inte ingå i en sådan beräkningsenhet som avses i första stycket

22 §

Med företag i intressegemenskap avses i 24 § företag som ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). Samtliga svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som något av företagen, direkt eller indirekt, äger andel i genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, ska anses ingå i intressegemenskapen.

Med företag i intressegemenskap avses i 23 b och 28 §§ företag som ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). Samtliga svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som något av företagen, direkt eller indirekt, äger andel i genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, ska anses ingå i intressegemenskapen.

Med företag i intressegemenskap avses även

– i fråga om företag som, direkt eller indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, äger andel i ett svenskt handelsbolag, företaget och handelsbolaget, eller

– i fråga om företag som, direkt eller indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, äger andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, företaget och den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen.

Ett företag som tillämpar infrastrukturundantaget ska inte ingå i en sådan intressegemenskap som avses i första och andra styckena.

23 §

Med negativt räntenetto avses skillnaden mellan ränteutgifter som ska dras av och ränteinkomster som ska tas upp, om ränteutgifterna överstiger ränteinkomsterna.

Med positivt räntenetto avses skillnaden mellan ränteinkomster som ska tas upp och ränteutgifter som ska dras av, om ränteinkomsterna överstiger ränteutgifterna.

Med kvarstående negativt räntenetto avses den del av ett negativt ackumulerat räntenetto som inte har kunnat dras av enligt 24 eller 24 a §§ under föregående beskattningsår.

Med ackumulerat räntenetto avses summan av ett negativt eller positivt räntenetto och ett kvarstående negativt räntenetto. Ett ackumulerat räntenetto kan vara negativt eller positivt.

23 a §

Med avdragsutrymme avses 30 procent av avdragsunderlaget. En beräkningsenhets avdragsutrymme utgörs av 30 procent av det sammanlagda avdragsunderlaget. Om det sammanlagda avdragsunderlaget är negativt är avdragsutrymmet noll.

För företagen i en beräkningsenhet är det gemensamma avdragsutrymmet summan av beräkningsenhetens avdragsutrymme och dess sammanlagda positiva ackumulerade räntenetto.

23 b §

Ett företags rätt till avdrag för negativt ackumulerat räntenetto är begränsad enligt 24–24 a §§. Ett företag kan dock välja att i stället tillämpa 28 §.

Om ett företag i en intresse-gemenskap tillämpar 24–24 a §§, ska samtliga företag inom intresse-gemenskapen tillämpa de bestämmelserna. Detsamma gäller för företag i en beräkningsenhet.

Huvudregeln

24 §

Ett företag får bara dra av ett negativt räntenetto med högst 30 procent av avdragsunderlaget (avdragsutrymmet).

Ett negativt räntenetto får, i stället för vad som sägs i första stycket, dras av upp till fem miljoner kronor. Om företaget ingår i en intresse-gemenskap, får de sammanlagda avdragen för negativa räntenetton inom intresse-gemenskapen då inte överstiga fem miljoner kronor.

Andra stycket gäller bara om fördelningen av beloppet inom intresse-gemenskapen redovisas öppet i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma tidpunkt för lämnande av deklaration eller som skulle ha haft det om inte något av företagens bokföringsskyldighet upphör. För svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige gäller i stället att fördelningen av beloppet ska redovisas öppet i de särskilda uppgifterna.

Ett företag får bara dra av ett negativt ackumulerat räntenetto med högst avdragsutrymmet.

24 a §

Företagen i en beräkningsenhet får bara, i stället för vad som anges i 24 §, dra av sammanlagt negativt ackumulerat räntenetto med högst det gemensamma avdragsutrymmet.

Ett företags avdrag får inte överstiga det egna negativa ackumulerade räntenettet.

25 §

Avdragsunderlaget utgörs av resultatet av näringsverksamheten före avdragsbegränsning för negativt räntenetto enligt 24 § och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 26 §

Avdragsunderlaget utgörs av resultatet av näringsverksamheten före avdragsbegränsning för negativt *ackumulerat* räntenetto enligt 24 *eller 24 a §§* och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto

ökat med

- ränteutgifter för vilka avdragsrätten inte har begränsats enligt andra bestämmelser i detta kapitel än 24 § eller 24 b kap.,
- årliga värdeminskningsavdrag enligt 18 kap. 3 §, 19 kap. 4 och 26 §§ samt 20 kap. 4 och 17 §§,
- avdrag enligt 19 kap. 7 § och 28 § andra stycket samt 20 kap. 7 §, *och*
- avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. 5 §,

- avdrag enligt 19 kap. 7 § och 28 § andra stycket samt 20 kap. 7 §,
- *avdrag för koncernbidrag enligt 35 kap., och*
- *avdrag för tidigare års underskott enligt 40 kap. 2 §,*

minskat med

- ränteinkomster,
- överskott som belöper sig på andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, *och*
- återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap.

- överskott som belöper sig på andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer,
- återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap, *och*
- *mottagna koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap.*

Om ett företag har ett underskott av näringsverksamheten före avdragsbegränsning för negativt räntenetto enligt 24 § och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 26 §, ska avdragsunderlaget öka även med avdrag för tidigare års underskott

enligt 40 kap. 2 §, dock högst med ett belopp som motsvarar beskattningsårets underskott före avdragsbegränsningen enligt 24 § och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 26 §.

Ett investmentföretag ska även öka avdragsunderlaget med avdrag för utdelning enligt 39 kap. 14 § och minska underlaget med utdelningar som skulle ha tagits upp även om företaget i stället hade varit ett sådant ägarföretag som kan inneha en näringsbetingad andel enligt 32 §, dock högst med det belopp som dragits av för utdelning. En ekonomisk förening som får göra avdrag för utdelning enligt 39 kap. 23 § ska även öka avdragsunderlaget med avdrag för sådan utdelning och minska det med utdelningar som ska tas upp, dock högst med det belopp som dragits av för utdelning.

26 §

Ett kvarstående negativt räntenetto ska beräknas och dras av nästkommande beskattningsår, i den utsträckning det inte finns några begränsningar i bestämmelserna i 21–29 h §§.

Förenklingsregeln

28 §

Ett negativt ackumulerat räntenetto får dras av upp till 25 miljoner kronor.

Om företaget ingår i en intresse-gemenskap, får de sammanlagda avdragen för negativt ackumulerat räntenetto inom intresse-gemenskapen, efter tillämpning av 29 §, inte överstiga 25 miljoner kronor.

En förutsättning för rätt till avdrag för företag i intresse-gemenskap är att fördelningen av beloppet inom intresse-gemenskapen redovisas öppet i inkomst-deklarationen för ett beskattnings-år som har samma tidpunkt för lämnande av deklaration eller som skulle ha haft det om inte något av företagens bokföringsskyldighet upphör. För svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige gäller i stället

att fördelningen av beloppet ska redovisas öppet i de särskilda uppgifterna.

29 §

Företagen i en beräkningsenhet ska minska sitt sammanlagda negativa ackumulerade räntenetto med beräkningsenhetens sammanlagda positiva ackumulerade räntenetto.

Ett företags avdrag får inte överstiga det egna negativa ackumulerade räntenettet.

Särskilda bestämmelser för offentliga infrastrukturprojekt

29 a §

Bestämmelserna i 21 a–29 §§ ska inte tillämpas av företag som uppfyller förutsättningarna i 29 b–29 d §§ (infrastrukturundantaget).

Förutsättningarna i 29 b–29 c §§ ska ha varit uppfyllda under hela det aktuella beskattningsåret för att infrastrukturundantaget ska gälla. Om det finns synnerliga skäl får företaget tillämpa infrastrukturundantaget trots att förutsättningarna inte varit uppfyllda under hela den tiden.

29 b §

Företaget ska uteslutande eller så gott som uteslutande genomföra offentliga infrastrukturprojekt.

Med offentliga infrastrukturprojekt avses projekt som

- syftar till att tillhandahålla, uppgradera, driva eller upprätthålla en storskalig infrastrukturtillgång,
- är av allmänt intresse,
- pågår i minst tio år, och
- där de projektansvariga, inkomsterna, utgifterna och tillgångarna finns inom Europeiska unionen.

29 c §

Företagets ränteutgifter ska uteslutande, eller så gott som uteslutande, vara hänförliga till

– lån från företag som inte ingår i samma intressegemenskap som företaget, eller

– lån från företag inom intressegemenskapen om det är fråga om en förmedling av lån från andra än företag i samma intressegemenskap och förmedlingen inte leder till en skatteförmån.

Med intressegemenskap avses i denna bestämmelse detsamma som i 24 b kap. 3 § första stycket.

29 d §

Företaget ska vara godkänt som infrastrukturföretag enligt bestämmelserna i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden.

För att godkännas som infrastrukturföretag ska förutsättningarna i 29 b–29 c §§ vara uppfyllda.

Beslutet om godkännande ska vara meddelat senast vid den tidpunkt då företaget är skyldigt att lämna inkomstdeklaration enligt 32 kap. 2 § första stycket skatteförfarandelagen (2011:1244).

29 e §

Om företaget har ett kvarstående negativt räntenetto från beskattningsåret före det beskattningsår då infrastrukturundantaget tillämpas första gången, får det dras av det beskattningsår då infrastrukturundantaget inte längre tillämpas.

29 f §

Om ett företag inte längre uppfyller förutsättningarna för infrastrukturundantaget, och företagets offentliga infrastrukturprojekt då inte har pågått i minst tio år, ska följande gälla för det första

året som förutsättningarna inte är uppfyllda.

För de år som företaget har tillämpat infrastrukturundantaget ska räntenettona för respektive år, beräknade enligt 23 § första och andra styckena, läggas samman (det samlade räntenettot). Vidare ska avdragsunderlagen för respektive år, beräknade enligt 25 §, läggas samman (det samlade avdragsunderlaget).

Om det samlade räntenettot är negativt, ska den del av det samlade räntenettot som överstiger 30 procent av det samlade avdragsunderlaget tas upp som en intäkt under innevarande beskattningsår (avskattningsregeln). Om det samlade avdragsunderlaget är negativt, ska intäkten som ska tas upp enligt avskattningsregeln i stället motsvara det samlade negativa räntenettot.

Intäkten enligt avskattningsregeln ska inte ingå i beräkningen av innevarande beskattningsårs avdragsunderlag och utgör inte en ränteinkomst enligt 3 §.

29 g §

Om det föreligger särskilda skäl får beloppet som ska tas upp som intäkt enligt avskattningsregeln sättas ned helt eller delvis.

29 h §

Ett belopp som motsvarar den intäkt som tagits upp enligt avskattningsregeln ska anses utgöra ett kvarstående negativt räntenetto som ska ingå i det ackumulerade räntenettot.

24 a kap.

11 §

En leasetagare som har ingått ett finansiellt leasingavtal ska behandla en del av leasingavgifterna som ränta. Räntedelen ska anses uppgå till den ränta som uttryckligen framgår av leasingavtalet. Om någon ränta inte uttryckligen framgår av leasingavtalet eller om räntan inte är marknadsmässig ska 12 och 13 §§ tillämpas.

Räntedelen enligt första stycket omfattas av bestämmelserna i 24 kap. 9–29 §§ om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter.

Räntedelen enligt första stycket omfattas av bestämmelserna i 24 kap. 9–29 h §§ om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter.

Bilaga 2

13 §

En del av minimileaseavgifterna ska behandlas som ränta. Denna del ska för varje beskattningsår beräknas med ett belopp som motsvarar en fast räntesats för skulden under respektive beskattningsår. Den del av minimileaseavgifterna som inte behandlas som ränta ska behandlas som amortering av skulden enligt 12 § första stycket vid den ränteberäkning som görs under kommande beskattningsår.

Räntedelen enligt första stycket och sådana rörliga avgifter som inte ingår i minimileaseavgifterna enligt 5 § men som är jämförbara med en ränteutgift omfattas av bestämmelserna i 24 kap. 9–29 §§ om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter.

Räntedelen enligt första stycket och sådana rörliga avgifter som inte ingår i minimileaseavgifterna enligt 5 § men som är jämförbara med en ränteutgift omfattas av bestämmelserna i 24 kap. 9–29 h §§ om begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter.

14 §

En leasegivare som har ingått ett finansiellt leasingavtal ska behandla en del av leasingavgifterna som ränta. Räntedelen ska anses uppgå till den ränta som uttryckligen framgår av leasingavtalet. Om någon ränta inte uttryckligen framgår av leasingavtalet eller om räntan inte är marknadsmässig ska 15 och 16 §§ tillämpas.

Räntedelen enligt första stycket ingår i beräkningen av räntenettot vid tillämpning av bestämmelserna i 24 kap. 21–29 §§ om avdragsbegränsning för negativa räntenetton.

Räntedelen enligt första stycket ingår i beräkningen av räntenettot vid tillämpning av bestämmelserna i 24 kap. 21–29 h §§ om avdragsbegränsning för negativa *ackumulerade* räntenetton.

16 §

En del av leasingavgifterna enligt ett finansiellt leasingavtal ska behandlas som ränta. Räntedelen ska för varje beskattningsår beräknas så att förräntningen på fordringen enligt 15 § blir jämn.

Räntedelen enligt första stycket omfattas av bestämmelserna i 24 kap. 21–29 §§ om avdragsbegränsning för negativa räntenetton.

Räntedelen enligt första stycket omfattas av bestämmelserna i 24 kap. 21–29 h §§ om avdragsbegränsning för negativa *ackumulerade* räntenetton.

37 kap.

26 a §

Om det överlåtande företaget har kvarstående negativa räntenetton enligt 24 kap. 26 § från tidigare beskattningsår, gäller 18 § i fråga

Om det överlåtande företaget har kvarstående negativa räntenetton enligt 24 kap. 23 § från tidigare beskattningsår, gäller 18 § i fråga

om rätt till avdrag för de kvarstående negativa räntenettona bara om det övertagande företaget och det överlåtande företaget före fusionen eller fissionen ingick i samma koncern på det sätt som anges i 24 kap. 27 § andra stycket.

om rätt till avdrag för de kvarstående negativa räntenettona bara om det övertagande företaget och det överlåtande företaget före fusionen eller fissionen ingick i samma koncern på det sätt som anges i 24 kap. 27 § andra stycket.

Sådan rätt till avdrag för kvarstående negativa räntenetton gäller också om

– det överlåtande företaget före fusionen eller fissionen var försatt i resolution enligt lagen (2015:1016) om resolution,

– Riksgäldskontoret har vidtagit en resolutionsåtgärd enligt 12 kap. 1 § första stycket 2 a, b eller d samma lag som innebär att det överlåtande företaget upplöses genom fusion eller fission och som innefattar rätten till avdrag för kvarstående negativa räntenetton, och

– Europeiska kommissionen vid tidpunkten för fusionen eller fissionen har funnit att åtgärden är förenlig med artikel 107 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

40 kap.

18 §

Koncernbidragsspärren innebär att underskottsföretaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder, med högre belopp än beskattningsårets överskott *före avdragsbegränsning för negativt räntenetto enligt 24 kap. 24 § och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 24 kap. 26 § samt* beräknat utan hänsyn till avdragen för underskott och till sådana mottagna koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap.

Koncernbidragsspärren innebär att underskottsföretaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder, med högre belopp än beskattningsårets överskott beräknat utan hänsyn till avdragen för underskott och till sådana mottagna koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap.

Om en del av underskotten inte får dras av på grund av beloppsspärren, gäller första stycket för den återstående delen.

Belopp som på grund av bestämmelsen i första stycket *eller bestämmelsen i 19 a §* inte har kunnat dras av ska dras av det följande beskattningsåret, om det inte finns någon begränsning då. Koncernbidragsspärren gäller till och med femte beskattningsåret efter det beskattningsår då spärren inträdde.

Belopp som på grund av bestämmelsen i första stycket inte har kunnat dras av ska dras av det följande beskattningsåret, om det inte finns någon begränsning då. Koncernbidragsspärren gäller till och med femte beskattningsåret efter det beskattningsår då spärren inträdde.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.

2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2025. Bilaga 2

3. Kvarstående negativa räntenetton som har uppkommit före den tidpunkt då lagen första gången ska tillämpas och inte har dragits av ska beräknas det första beskattningsåret, eller i fråga om svenska handelsbolag det första räkenskapsåret, som börjar efter den 31 december 2025. Sådana kvarstående negativa räntenetton ska ingå i det negativa ackumulerade räntenettet.

Förslag till lag om ändring i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden

dels att nuvarande 9 § ska betecknas 11 §,

dels att rubriken närmast efter 8 § ska sättas närmast efter 10 §,

dels att 2, 4 a, 6, 7, 8 och 11 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas nya paragrafer, 1 a, 6 a, 9, 10 och 12 §§, och närmast före 6, 6 a, 7, 9, 11 och 12 §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 a §

Forskarskattenämnden prövar även om förutsättningarna för godkännande av infrastrukturföretag enligt 24 kap. 29 d § inkomstskattelagen (1999:1229) är uppfyllda.

2 §

Forskarskattenämnden består av sex ledamöter och fem personliga ersättare. Ledamöterna och ersättarna förordnas av regeringen för högst fyra år i taget.

Forskarskattenämnden består av sex ledamöter och fem personliga ersättare. *Vid prövning av ärenden om godkännande av infrastrukturföretag består Forskarskattenämnden av ytterligare en ledamot och en personlig ersättare.* Ledamöterna och ersättarna förordnas av regeringen för högst fyra år i taget.

Regeringen utser bland ledamöterna en ordförande och en vice ordförande samt bland ersättarna en ersättare för vice ordföranden. Dessa tre *skall* ha särskild insikt i beskattningsfrågor. Övriga ledamöter och ersättare *skall* ha särskild insikt i företagslednings-, forsknings- eller produktutvecklingsfrågor.

Regeringen utser bland ledamöterna en ordförande och en vice ordförande samt bland ersättarna en ersättare för vice ordföranden. Dessa tre *ska* ha särskild insikt i beskattningsfrågor. *Den extra ledamoten och ersättaren som ingår i nämnden vid prövning av godkännande av infrastrukturföretag ska ha särskild insikt i infrastrukturfrågor.* Övriga ledamöter och ersättare *ska* ha särskild insikt i företagslednings-, forsknings- eller produktutvecklingsfrågor.

Föreningen Svenskt Näringsliv *skall* ges möjlighet att lämna förslag till en ledamot och en

Föreningen Svenskt Näringsliv *ska* ges möjlighet att lämna förslag till en ledamot och en ersättare.

ersättare. Vetenskapsrådet *skall* ges möjlighet att lämna förslag till två ledamöter och två ersättare. Verket för innovationssystem *skall* ges möjlighet att lämna förslag till en ledamot och en ersättare.

Vetenskapsrådet *ska* ges möjlighet att lämna förslag till två ledamöter och två ersättare. Verket för innovationssystem *ska* ges möjlighet att lämna förslag till en ledamot och en ersättare.

Bilaga 2

4 a §

Forskarskattenämnden får lämna över till ordföranden, vice ordföranden eller någon som tjänstgör vid nämndens kansli att fatta andra beslut än att pröva om förutsättningar för skattelättnader finns *eller* avvisa en ansökan om skattelättnader.

Forskarskattenämnden får lämna över till ordföranden, vice ordföranden eller någon som tjänstgör vid nämndens kansli att fatta andra beslut än att

– pröva om förutsättningar för skattelättnader finns,

– avvisa en ansökan om skattelättnader,

– *pröva om förutsättningar för godkännande av infrastrukturföretag finns, eller*

– *avvisa en ansökan om godkännande av infrastrukturföretag.*

Ansökan om skattelättnader

6 §

En ansökan till Forskarskattenämnden *skall* vara skriftlig och avse en viss person. Ansökan får göras av arbetsgivaren eller arbetstagaren.

Ansökan *skall* ha kommit in till nämnden senast tre månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige. Ansökan *skall* innehålla de uppgifter som behövs för att nämnden *skall* kunna pröva ansökan.

En ansökan om skattelättnader till Forskarskattenämnden *ska* vara skriftlig och avse en viss person. Ansökan får göras av arbetsgivaren eller arbetstagaren.

Ansökan *ska* ha kommit in till nämnden senast tre månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige. Ansökan *ska* innehålla de uppgifter som behövs för att nämnden *ska* kunna pröva ansökan.

Ansökan om godkännande av infrastrukturföretag

6 a §

En ansökan om godkännande av infrastrukturföretag ska vara skriftlig och ges in till Forskarskattenämnden. Ansökan får göras av den som genomför eller har för avsikt att genomföra ett offentligt infrastrukturprojekt.

Ansökan ska innehålla de uppgifter som behövs för att nämnden ska kunna pröva ansökan.

Beslut om skattelättnader

7 §

Beslut om skattelättnader *skall* innehålla uppgift om den tid beslutet avser.

Beslut om skattelättnader *ska* innehålla uppgift om den tid beslutet avser.

8 §

Arbetsgivaren, arbetstagaren och Skatteverket *skall* underrättas om Forskarskattenämndens beslut.

Arbetsgivaren, arbetstagaren och Skatteverket *ska* underrättas om Forskarskattenämndens beslut.

Beslut om godkännande av infrastrukturföretag

9 §

Beslut om godkännande *ska* innehålla uppgift om den tid beslutet avser.

10 §

Den som har ansökt om godkännande av infrastrukturföretag och Skatteverket ska underrättas om Forskarskattenämndens beslut.

Överklagande av beslut om skattelättnader

11 §

Beslut om skattelättnader av Forskarskattenämnden får överklagas till allmän förvaltningsdomstol av arbetsgivaren, arbetstagaren och Skatteverket.

Om arbetsgivaren eller arbetstagaren överklagar beslutet ska Skatteverket föra det allmännas talan i allmän förvaltningsdomstol.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

12 §

Beslut om godkännande av infrastruktur företag får överklagas till allmän förvaltningsdomstol av den som beslutet gäller och Skatteverket.

Om den som beslutet gäller överklagar ska Skatteverket föra det allmännas talan i allmän förvaltningsdomstol.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.

Förslag till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)

Härigenom föreskrivs i fråga om offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) att 27 kap. 6 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

27 kap.

6 §

Sekretessen enligt 1 och 3 §§ gäller inte beslut varigenom skatt eller pensionsgrundande inkomst bestäms eller underlag för bestämmande av skatt fastställs. Sekretessen gäller dock om beslutet meddelas i ärende om

1. förhandsbesked i taxerings- eller skattefråga,
2. beskattning av utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner när beslutet har fattats av Forskarskattenämnden,

- | | |
|---|--|
| 3. trängselskatt, <i>eller</i> | 3. trängselskatt, |
| 4. prissättningsbesked vid internationella transaktioner. | 4. prissättningsbesked vid internationella transaktioner, <i>eller</i> |

5. godkännande av infrastrukturföretag.

I beslut varigenom trängselskatt bestäms eller underlag för bestämmande av sådan skatt fastställs gäller sekretessen dock endast för uppgift om vilken betalstation eller kontrollpunkt bilen har passerat och tidpunkten för denna passage.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.

Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Bilaga 2

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)

dels att 31 kap. 1 §, 39 kap. 1 §, 49 kap. 1 och 4 §§ samt 66 kap. 27 och 30 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas nya paragrafer, 31 kap. 15 b §, 39 kap. 3 d §, 49 kap. 12, 14 a och 16 a §§ samt 52 kap. 5 a §, och närmast före 31 kap. 15 b §, 39 kap. 3 d § och 49 kap. 12, 14 a och 16 a §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

31 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- uppgifter som ska lämnas i samtliga inkomstdeklarationer (2 och 3 §§),
- uppgifter som fysiska personer och dödsbon ska underrättas om och godkänna eller lämna (4 och 5 §§),
- uppgift som ska lämnas om inkomstslaget tjänst (6 §),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget näringsverksamhet (7–15 a §§),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget kapital (16–19 b §§),
- uppgift om tillkommande belopp (20 §),
- uppgifter om vissa andelsavyttringar m.m. (21–24 §§),
- uppgifter för beräkning av egenavgifter (25 och 26 §§),
- uppgifter som fåmansföretag samt företagsledare och delägare ska lämna (27–29 §§),
- uppgift om tillskott och uttag (30 §),
- uppgift om betalning till utlandet (31 §),
- uppgift om ekonomiska föreningar ska lämna (32 §),
- uppgifter om skattereduktion (33–33 d §§), och
- uppgifter om prissättningsbesked (34 §).

Uppgifter för företag i beräkningsenhet

15 b §

Ett företag som ingår i en beräkningsenhet enligt 24 kap. 21 a § inkomstskattelagen (1999:1229) ska för samtliga företag i beräkningsenheten lämna uppgifter som är nödvändiga för den gemensamma beräkningen av rätt till avdrag för negativt ackumulerat räntenetto.

39 kap.**1 §**

I detta kapitel finns bestämmelser om

- definitioner (2 och 2 a §§),
- generell dokumentationsskyldighet (3 §),
- dokumentationsskyldighet som avser ansökan om återbetalning av eller kompensation för punktskatt (3 a §),
- dokumentationsskyldighet som avser beräkning av skatt på överintäkter från el (3 b §),
- dokumentationsskyldighet för betaltjänstleverantörer (3 c §),
 - *dokumentationsskyldighet för företag som tillämpar infrastrukturundantag (3 d §),*
- dokumentationsskyldighet som avser kassaregister (4–10 §§),
- dokumentationsskyldighet som avser personalliggare (11–12 §§),
- dokumentationsskyldighet som avser torg- och marknadshandel (13 §),
- dokumentationsskyldighet som avser leverans av investeringsguld (14 §),
- dokumentationsskyldighet som avser avropslager (14 a §),
- dokumentationsskyldighet som avser internprissättning (15–16 f §§), och
- föreläggande (17 §).

Företag som tillämpar infrastrukturundantag

3 d §

Ett företag som tillämpar infrastrukturundantaget i 24 kap. 29 a § inkomstskattelagen (1999:1229) ska i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att beräkna

- sådana ränteinkomster och ränteutgifter som avses i 24 kap. 2–4 §§ inkomstskattelagen, och
- avdragsunderlag enligt 24 kap. 25 § inkomstskattelagen.

49 kap.**1 §**

I detta kapitel finns bestämmelser om

- tillämpningsområdet för skattetillägg (2 och 3 §§),
- skattetillägg vid oriktig uppgift (4 och 5 §§),
- skattetillägg vid skönsbeskattning (6 och 7 §§),
- skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut (8 §),
- skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts (9 §),
- när skattetillägg inte får tas ut (10–10 e §§),

- beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift (11, 13 och 14 §§),
- beräkning av skattetillägg vid skönsbeskattning (15 och 16 §§),
- beräkning av skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut (17 §),
- beräkning av skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts (18 §),
- att underlaget ska bestämmas utan hänsyn till andra frågor (19 §),
- rätträkning (20 §), och
- när skattetillägg ska tas ut enligt mer än en procentsats (21 §).

4 §

Skattetillägg ska tas ut av den som på något annat sätt än muntligen

1. under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning, *eller*

1. under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning,
2. under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för beräkningen av rätten till avdrag för negativt ackumulerat räntenetto för företag i samma beräkningsenhet enligt 24 kap. 21 a § inkomstskattelagen (1999:1229), *eller*

2. har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning.

Skattetillägg enligt första stycket 2 får dock tas ut bara om uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

3. har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning.

Skattetillägg enligt första stycket 3 får dock tas ut bara om uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

Företag i beräkningsenhet

12 §

Skattetillägg enligt 4 § första stycket 2 är 40 procent beräknat på ett underlag som utgörs av den statliga inkomstskatten enligt 65 kap. 10 § inkomstskattelagen (1999:1229) multiplicerat med det avdrag som inte medges på grund av rättelsen av den oriktiga uppgiften.

Kvarstående negativa räntenetton

14 a §

Om en oriktig uppgift skulle ha medfört ett kvarstående negativt räntenetto som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska

skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på en sjättedel av det kvarstående negativa räntenetto som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

Kvarstående negativa räntenetton

16 a §

Om en skönsbeskattning har minskat ett sådant kvarstående negativt räntenetto som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på en sjättedel av denna minskning.

Om en skönsbeskattning har beslutats på grund av att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration inte har gjort det och beslutet innebär att ett för tidigare beskattningsår fastställt kvarstående negativt räntenetto utnyttjas, ska skattetillägget inte beräknas på skatt utan i stället på en sjättedel av den del av det kvarstående negativa räntenetto som utnyttjas.

52 kap.

5 a §

Ett beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift enligt 49 kap. 4 § första stycket 2 får meddelas inom tre månader från den dag då beslut meddelades om att inte medge avdrag för negativt ackumulerat räntenetto för ett annat företag i beräkningsenheten på grund av den oriktiga uppgiften.

66 kap.

27 §

Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller av ett beslut om skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 § får meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (efterbeskattning) om

1. ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den uppgiftsskyldige

a) under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning,

b) har lämnat oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning,

c) inte har lämnat en deklaration eller låtit bli att lämna en begärd uppgift, eller

d) inte har lämnat begärt varuprov,

2. en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende ska rättas,

3. kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande eller uppgift om en betalningsmottagare som ska lämnas i en arbetsgivardeklaration har saknats eller varit felaktig och den som uppgiften ska lämnas för inte har varit skyldig att lämna inkomstdeklaration,

4. det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål

a) om en annan skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, eller samma skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, men för en annan redovisningsperiod, ett annat beskattningsår eller en annan person,

b) om fastighetstaxering,

c) om utländsk skatt eller om obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter som avses i 62 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229),

d) enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund,

e) om huruvida en inkomst ska beskattas enligt inkomstskattelagen eller enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,

f) om Skatteverkets prissättningsbesked enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner eller beslut om ändring av sådant prissättningsbesked, eller

g) om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning enligt 13 a kap. 10 § första stycket 2–4,

5. en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som föreskrivs i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 9 § inkomstskattelagen eller inte har följt ett annat villkor i beslutet, *eller*

6. det föranleds av en uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 §.

5. en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som föreskrivs i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 9 § inkomstskattelagen eller inte har följt ett annat villkor i beslutet,

6. det föranleds av en uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 §, *eller*

7. ett beslut i ett ärende eller mål avseende ett annat företag i samma beräkningsenhet enligt 24 kap. 21 a § inkomstskattelagen påverkar rätten till avdrag för negativt ackumulerat räntenetto.

30 §

Beslut om efterbeskattning enligt 27 § 4 får meddelas inom sex månader från den dag då det beslut

Beslut om efterbeskattning enligt 27 § 4 och 7 får meddelas inom sex månader från den dag då det beslut

som föranleder ändringen med- som föranleder ändringen med-
delades. delades.

Om anstånd med betalning av skatt eller avgift har beviljats i avvaktan på beslut av kammarrätten eller Högsta förvaltningsdomstolen med anledning av ett överklagande, får beslut om efterbeskattning som avser skatteavdrag meddelas senast andra året efter utgången av det kalenderår då domstolens beslut meddelades.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.

Efter remiss av betänkandet Förbättrade ränteavdragsregler för företag (SOU 2024:37) har yttranden kommit in från Bokföringsnämnden, Byggföretagen, Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Ekonomistyrningsverket, Fastighetsägarna Sverige, FAR, Finansinspektionen, Finansbolagens förening, Forskarskattenämnden, Företagarna, Förvaltningsrätten i Stockholm, Industrins Finansförening, Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Kammarrätten i Göteborg, Kommerskollegium, Konjunkturinstitutet, Konkurrensverket, Kronofogdemyndigheten, Landsorganisationen i Sverige (LO), Linköpings kommun, Malmö kommun, Näringslivets Regelnämnd, Näringslivets Skattedelegation, Regelrådet, Skatterättsnämnden, Skatteverket, Skellefteå kommun, Stockholms kommun, Svensk Försäkring, Svensk Sjöfart, Svenska Bankföreningen, Svenskt näringsliv, Sveriges advokatsamfund, Sveriges redovisningskonsulters förbund, Sveriges Kommuner och Regioner (SKR) och Vinnova.

Därutöver har yttranden inkommit från Arboga Vatten och Avlopp AB, Bror Johansson & Co AB, Borgholm Energi, Bostjärnan AB, Ellevio AB, Energiföretagen Sverige, Fastighets AB Billy Gustafsson, Fortum, Gryab AB, Gunnar Gunnarssons Fastighet AB, Gästrike Vatten, Hexagon AB, Hyreshuset Katrineholm AB, Investor AB, Ivar Kjellberg Fastighets AB, Kalmar Vatten, Kungsörs Vatten AB, Källfelt Byggnadsaktiebolag, MittSverige Vatten och Avfall, Nordvästra Skånes Vatten och Avlopp AB, Nybro Energi, Platzer Fastigheter AB, Rodret i Örnsköldsvik, Roslagsvatten, Sinfra, Skanska AB, Sobona, Stockholm Vatten och Avfall, Svenskt Vatten, Sveriges allmännytt, Swedish Hospital Partners AB, Sydkraft, Sydsvatten AB, Tejst AB, Tellus Tax, Trollhättan Energi AB, Uppsala Vatten, Vattenfall, Västervik Miljö och Energi AB, Västsvatten, Wallenstam AB och Werringe Fastighetsförvaltning AB.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Gällivare kommun, Göteborgs kommun, Handelshögskolan i Stockholm, Härjedalens kommun, Kiruna kommun, Lantbrukarnas Riksförbund, Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys), Fi 2023:03 Produktivitetskommissionen, Riksrevisionen, Sparbankernas riksförbund, Stockholms Handelskammare, Svensk Handel, Svensk Industriförening, Svensk Värdepappersmarknad, Svenska försäkringsförmedlares förening, Sveriges Akademikers Centralorganisation (Saco), Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA), Tjänstemännens Centralorganisation (TCO), Uppsala kommun, Västra Götalandsregionen och Åmåls kommun.