

Justerande bestämmelser
avseende avdrag för
koncernbidragsspärrade
underskott och avdrag för
negativt räntenetto

Innehållsförteckning

Sammanfattning.....	4
1 Lagtext.....	5
1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	5
2 Avdragsbegränsningen för negativa räntenetton och koncernbidragsspärren.....	10
2.1 Gällande rätt och bakgrund.....	10
2.1.1 Avdragsbegränsningen för negativa räntenetton.....	10
2.1.2 Koncernbidragsspärren och vissa andra regler om avdrag för tidigare års underskott.....	12
2.1.3 Hemställningar från Svenskt Näringsliv och FAR.....	16
2.2 Justerande bestämmelser bör införas för företag med koncernbidragsspärrade underskott som inte får fullt avdrag för negativt räntenetto.....	17
2.2.1 Behovet av ändrade regler.....	17
2.2.2 Hur bör ändringen genomföras?.....	19
2.3 Närmare om tillämpningsområdet och utformningen av de justerande bestämmelserna.....	22
2.3.1 När ska de justerande bestämmelserna tillämpas?.....	22
2.3.2 När behövs det en samtidig justering av avdraget för negativt räntenetto och avdragen för koncernbidragsspärrade underskott?.....	24
2.3.3 Justering av avdragen för koncernbidragsspärrade underskott.....	27
2.3.4 Samtidig justering av avdraget för negativt räntenetto och avdragen för koncernbidragsspärrade underskott.....	30
2.3.5 Det utökade underskottsavdraget ska dras av i förhållande till ett särskilt beräknat överskott.....	41
2.3.6 Inga ändringar krävs avseende andra tillfälliga spärrar.....	42
3 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	43
4 Konsekvensanalys.....	43
4.1 Syfte och alternativa lösningar.....	43
4.2 Offentligfinansiella effekter.....	44
4.2.1 Effekter på det finansiella sparandet.....	45
4.2.2 Finansieringskostnader.....	46
4.3 Effekter för företagen.....	47
4.3.1 Berörda företag.....	47
4.3.2 Administrativa kostnader.....	49

4.3.3	Övrig påverkan på företag	50
4.4	Effekter för jämställdheten	50
4.5	Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna	51
4.6	Övriga effekter	51
5	Författningskommentar	51
5.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	51

Sammanfattning

I denna promemoria föreslås att det ska införas justerande bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto. Förslaget innebär att företag som enligt den s.k. koncernbidragsspärren helt eller delvis inte får dra av koncernbidragsspärrade underskott och som enligt avdragsbegränsningen för negativa räntenetton helt eller delvis inte får dra av ett negativt räntenetto, ska öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott. I förhållande till koncernbidragsspärren och avdragsbegränsningen för negativa räntenetton innebär förslaget om justerande bestämmelser därför ett efterföljande steg.

För vissa situationer föreslås att en samtidig justering ska göras av avdragen för koncernbidragsspärrade underskott och av avdraget för negativt räntenetto. Detta gäller för fall när det ytterligare avdraget för koncernbidragsspärrade underskott hade lett till ett minskat avdragsunderlag för negativt räntenetto och i sin tur ett lägre avdrag för negativt räntenetto, om det ökade underskottsavdraget skulle ha fått dras av före avdragsbegränsningen för negativa räntenetton.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2021.

1 Lagtext

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

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

dels att 24 kap. 24–26 §§ och 40 kap. 1 och 18 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas sex nya paragrafer, 24 kap. 25 a och 25 b §§, 40 kap. 19 a–19 d §§, och närmast före den nya 24 kap. 25 a § respektive den nya 40 kap. 19 a § nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

24 kap.

24 §²

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

Ett företag får, *om inte annat följer av 25 a §*, 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 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 företagets 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.

25 §³

Avdragsunderlaget utgörs av resultatet av näringsverksamheten före avdragsbegränsning för 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 värdeminskningssavdrag 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,

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2018:1206.

³ Senaste lydelse 2019:1241.

– 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 *avdrag* för negativt räntenetto enligt 24 § och 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 *avdrag för negativt räntenetto* och kvarstående negativt räntenetto.

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.

Justering av avdrag för negativt räntenetto i förhållande till ökade avdrag för koncernbidragsspärrade underskott

25 a §

Ett företag som ska öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott enligt 40 kap. 19 a §, ska även minska avdraget för negativt räntenetto. Minskningen av avdraget för negativt räntenetto ska göras i förhållande till de ökade avdragen för koncernbidragsspärrade underskott enligt vad som anges i 25 b §.

Första stycket gäller bara om företaget

– endast delvis får dra av ett negativt räntenetto enligt 24 kap. 24 § första stycket, och

– tar emot koncernbidrag som inte ska räknas med i ett överskott beräknat enligt 40 kap. 18 och 19 §§.

25 b §

Om ett företag ska minska avdraget för negativt räntenetto enligt 25 a § och öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott enligt 40 kap. 19 a §, ska avdraget för negativt räntenetto minska med tre tiondelar av de ökade underskottsavdragen.

Första stycket gäller enbart till den del som de ökade underskottsavdragen inte skulle ha lett till ett ökat avdragsunderlag enligt 25 § andra stycket, beräknat som om underskottsavdragen skulle ha fått dras av före avdragsbegränsning för negativt räntenetto enligt 24 §.

26 §⁴

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

Ett företag som enligt 24 § första stycket eller 25 a § inte har kunnat dra av ett tidigare beskattningsårs negativa räntenetto i sin helhet får dra av återstående del (kvarstående negativt räntenetto) högst med ett belopp som motsvarar avdragsutrymmet, minskat med avdrag för negativt räntenetto enligt 24 §.

40 kap.

1 §⁵

I detta kapitel finns

- en huvudregel i 2 §,
- definitioner i 3–8 §§,
- bestämmelser om begränsningar i rätten till avdrag för underskott hos företag efter ägarförändringar i 9–19 §§,
- bestämmelser om begränsningar i rätten till avdrag för underskott vid konkurs, ackord, skuldsanering och F-skuldsanering i 20 och 21 §§,
- bestämmelser om begränsningar i rätten till avdrag för underskott efter överlåtelser av andelar i statliga kredit-institut i 22 §,
- bestämmelser om begränsningar i rätten till avdrag för underskott hos företag efter ägarförändringar i 9–19 d §§,

⁴ Senaste lydelse 2018:1206.

⁵ Senaste lydelse 2016:683.

- bestämmelser om avdrag efter ombildningar i 23 §, och
- hänvisningar i 24 §.

18 §⁶

Koncernbidragsspärren innebär att underskotts företaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder, med högre belopp än beskattningsårets överskott före *avdrag* för negativt räntenetto enligt 24 kap. 24 § och 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.

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 det femte beskattningsåret efter det beskattningsår då spärren inträdde.

Koncernbidragsspärren innebär att underskotts företaget 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.

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.

Justering av avdrag för koncernbidragsspärrade underskott

19 a §

Ett företag ska öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott enligt vad som anges antingen i 19 b eller 19 c §, om företaget

– enligt 18 § helt eller delvis inte får dra av underskott som kvarstår från tidigare beskattningsår, och

– enligt 24 kap. 24 § helt eller delvis inte får dra av ett negativt räntenetto.

19 b §

Om ett företag ska öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott enligt 19 a §, men inte minska avdraget för negativt räntenetto enligt 24 kap. 25 a §, får de ökade underskottsavdragen inte uppgå till ett högre belopp än beskattningsårets överskott beräknat på det sätt som anges i 19 d §.

19 c §

Om ett företag ska öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott enligt 19 a § och minska avdraget för negativt räntenetto enligt 24 kap. 25 a §, får skillnaden mellan de ökade underskottsavdragen och det minskade avdraget för negativt räntenetto inte uppgå till ett högre belopp än beskattningsårets överskott beräknat på det sätt som anges i 19 d §.

Av 24 kap. 25 b § framgår hur det minskade avdraget för negativt räntenetto förhåller sig till de ökade underskottsavdragen.

19 d §

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

– efter avdrag för koncernbidragsspärrade underskott som får dras av enligt 18 §, och

– efter avdrag för ett negativt räntenetto som får dras av enligt 24 kap. 24 §.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.
 2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.

2 Avdragsbegränsningen för negativa räntenetton och koncernbidragsspärren

2.1 Gällande rätt och bakgrund

Den 1 januari 2019 trädde nya skatteregler för företagssektorn i kraft (prop. 2017/18:245, bet. 2017/18:SkU25, rskr. 2017/18:398).

De nya reglerna innebär bl.a. att det infördes en generell begränsning av ränteavdrag i bolagssektorn i form av en EBITDA-regel. Med det avses en regel som är baserad på resultatmättet EBITDA (Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization), som visar resultatet före finansiella poster, skatter samt avskrivningar. Enligt EBITDA-regeln får ett företag dra av ett s.k. negativt räntenetto högst med ett belopp som motsvarar 30 procent av ett avdragsunderlag (dvs. avdragsutrymmet). Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln består förutom av EBITDA-regeln av en förenklingsregel och av vissa andra bestämmelser om negativa räntenetton. Nedan benämns dessa bestämmelser ”avdragsbegränsningen för negativa räntenetton”. Bestämmelserna finns i 24 kap. 21–29 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. I avsnitt 2.1.1 nedan behandlas avdragsbegränsningen för negativa räntenetton närmare.

I anledning av avdragsbegränsningen genomfördes även en ändring av den s.k. koncernbidragsspärren. Koncernbidragsspärren finns i 40 kap. 18 och 19 §§ IL. I avsnitt 2.1.2 nedan behandlas koncernbidragsspärren och vissa andra bestämmelser om avdrag för tidigare års underskott närmare.

2.1.1 Avdragsbegränsningen för negativa räntenetton

Definitioner av företag och företag i intressegemenskap

Av 16 kap. 1 § IL framgår att ränteutgifter ska dras av som kostnad även om de inte är utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster. I 24 kap. IL finns dock begränsningar i avdragsrätten för ränteutgifter. En sådan begränsning är avdragsbegränsningen för negativa räntenetton.

Avdragsbegränsningen för negativa räntenetton framgår av 24 kap. 21–29 §§ IL och gäller för företag. Av 24 kap. 21 § IL framgår vad som avses med företag enligt bestämmelserna. I första stycket anges att som företag avses juridiska personer och svenska handelsbolag. Enligt andra stycket undantas dock vissa svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer från företagsdefinitionen.

Av 24 kap. 22 § IL framgår definitionen på företag i intressegemenskap.

Negativt räntenetto

Av 24 kap. 23 § IL framgår vad som avses med negativt räntenetto och positivt räntenetto. Med negativt räntenetto avses skillnaden mellan ränteutgifter som ska dras av och ränteinkomster som ska tas upp, om ränteutgifterna överstiger ränteinkomsterna.

EBITDA-regeln och förenklingsregeln

EBITDA-regeln framgår av 24 kap. 24 § första stycket IL. Med det avses en regel som är baserad på resultatmättet EBITDA (Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization). Av regeln framgår att ett företag bara får dra av ett negativt räntenetto med högst 30 procent av avdragsunderlaget. Detta kallas även för avdragsutrymmet. Hur ett avdragsunderlag beräknas beskrivs närmare nedan.

Förenklingsregeln framgår av 24 § andra stycket IL. Regeln anger att ett negativt räntenetto får dras av upp till fem miljoner kronor. Detta gäller i stället för vad som sägs i EBITDA-regeln. Avdrag enligt förenklingsregeln kan därmed göras utan att ett avdragsunderlag beräknas.

Om företaget ingår i en intressegemenskap med andra företag och förenklingsregeln används av företaget, får de sammanlagda avdragen för negativa räntenetton inom intressegemenskapen inte överstiga fem miljoner kronor.

Kvarstående negativa räntenetton

I 24 kap. 26 § första stycket IL anges vad som utgör s.k. kvarstående negativa räntenetton och förutsättningarna för att dra av sådana. Ett kvarstående negativt räntenetto uppkommer när ett företag enligt EBITDA-regeln inte kunnat dra av ett tidigare beskattningsårs negativa räntenetto i sin helhet. Av 26 § andra stycket IL framgår att avdrag för kvarstående negativt räntenetto 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.

Avdrag för negativt räntenetto i ett annat företag

Ett företag med ett positivt räntenetto får dra av ett negativt räntenetto som har uppkommit hos ett annat företag med högst ett belopp som motsvarar det positiva räntenettet, dvs. kvittning mellan positiva och negativa räntenetton. Det framgår av 24 kap. 28 § första stycket IL.

Av 24 kap. 29 § IL framgår vissa villkor för sådan avdragsrätt avseende ett annat företags negativa räntenetto. Som förutsättning gäller att de två företagen med avdragsrätt ska kunna lämna koncernbidrag till varandra. Avdraget ska redovisas öppet i inkomstdeklarationen av båda företagen.

Avdragsunderlaget utgår från resultatet av näringsverksamheten

Avdragsutrymmet utgörs av 30 procent av ett avdragsunderlag. Av 24 kap. 25 § IL framgår hur avdragsunderlaget beräknas.

Som utgångspunkt utgörs avdragsunderlaget av resultatet av näringsverksamheten före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto enligt 24 § och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 26 §. Det framgår av 25 § första stycket. Med ”resultat av näringsverksamheten före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto enligt 24 § och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 26 §” avses att utgångspunkten i beräkningen av avdragsunderlag är resultatet beräknat som om avdrag får göras för beskattningsårets negativa räntenetto i sin helhet (prop. 2017/18:245 s. 371).

Därefter anges vilka justeringar som ska göras för utgifter och inkomster som påverkar detta resultat, men som inte ska ingå i avdragsunderlaget. Dessa justeringar framgår av strecksatserna i 25 § första stycket samt av andra och tredje styckena.

Det är det skattemässiga resultatet som utgör utgångspunkten för avdragsunderlaget – oavsett om resultatet är ett underskott eller ett överskott. Av 14 kap. 21 § IL framgår att överskott och underskott beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna.

Justeringar av avdragsunderlaget

Av 24 kap. 25 § första stycket IL framgår att avdragsunderlaget ska öka med avdrag för ränteutgifter respektive minska med ränteinkomster. Avdragsunderlaget ska dock öka enbart med ränteutgifter för vilka avdragsrätten inte begränsats enligt andra bestämmelser i kapitlet eller 24 b kap. IL.

Hänvisningen till 24 b kap. infördes den 1 januari 2020 och är föranledd av att avdragsförbudet för ränteutgifter vid vissa gränsöverskridande situationer (tidigare 24 kap. 15 a–15 e §§ IL) ersatts av bestämmelserna i 24 b kap. som innehåller särskilda bestämmelser vid vissa situationer med gränsöverskridande inslag (prop. 2019/20:13, bet. 2019/20:SkU8, rskr. 2019/20:79).

Avdragsunderlaget ska även öka med årliga värdeminskningsavdrag enligt vissa särskilt uppräknade bestämmelser och med vissa andra särskilt uppräknade avdrag. Därutöver ska avdragsunderlaget öka med avdrag för avsättning till periodiseringsfond och minska med återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Vidare ska avdragsunderlaget minska med överskott som belöper sig på andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

I 24 kap. 25 § andra stycket IL anges att om ett företag har ett underskott av näringsverksamheten före avdrag för negativt räntenetto enligt 24 § och 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 avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto. Innebörden av denna bestämmelse är att avdrag för tidigare års underskott ingår i avdragsunderlaget till den del som avdraget görs mot ett överskott i näringsverksamheten när detta överskott beräknas som om företaget gör avdrag för årets negativa räntenetto i sin helhet (prop. 2017/18:245 s. 374).

I 24 kap. 25 § tredje stycket IL finns särskilda regler om avdragsunderlag för investmentföretag och kooperativa föreningar.

2.1.2 Koncernbidragsspärren och vissa andra regler om avdrag för tidigare års underskott

Definitioner

I 40 kap IL finns de flesta bestämmelserna om avdrag för tidigare års underskott.

I 3 § finns en definition av begreppet företag när begreppet används i kapitlet. Med företag avses svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk

förening, svensk sparbank, svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, svensk stiftelse, svensk ideell förening och utländskt bolag. I 4 § definieras begreppet underskottsföretag. Med underskottsföretag avses ett företag som hade ett underskott det föregående beskattningsåret eller som har ett eget eller övertaget underskott från tidigare år som inte har fått dras av ännu på grund av koncernbidragsspärren eller någon annan tillfällig spärr. Bestämmande inflytande, koncern och moderföretag, när begreppen används i kapitlet, definieras i 5–7 §§.

Huvudregel

Huvudregeln är att underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret rullas från ett beskattningsår till nästa (40 kap. 2 § IL). Att det anges att det ska vara ett underskott som kvarstår från det föregående beskattningsåret markerar att bestämmelsen inte tillämpas för underskott som dras av samma beskattningsår.

Avdraget ska göras beskattningsåret efter det år då underskottet uppkom, oavsett om det uppkommer ett överskott eller inte för detta år. Om verksamheten ger ett underskott också detta år, ökas underskottet med föregående års underskott.

Storleken på ett underskott fastställs för underskottsåret

Vad som ska bestämmas vid beskattningen följer av den materiella skattelagstiftningen. Av 56 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244) framgår utgångspunkten för vad som ska fastställas vid beskattningen. Bestämmelsen innebär att de belopp ska fastställas som är nödvändiga för att bestämma skatter och avgifter för respektive beskattningsår.

Från denna utgångspunkt görs vissa undantag. Till exempel ska underskott av näringsverksamhet prövas och fastställas redan vid beskattningen för underskottsåret. Att så är fallet följer av 14 kap. 21 § IL (se t.ex. även Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden RÅ 1999 ref. 59 och HFD 2014 ref. 22).

Prövningen av om avdrag ska medges sker först vid beskattningen för det beskattningsår som följer efter underskottsåret.

Beloppsspärren och koncernbidragsspärren

Beloppsspärren och koncernbidragsspärren inträder vid ägarförändringar. Beloppsspärren inträder även vid vissa fusioner och fissioner (37 kap. 21–23 §§ IL). Av 40 kap. 10–14 §§ IL framgår vid vilka ägarförändringar som beloppsspärren respektive koncernbidragsspärren inträder.

Beloppsspärren inträder vid ägarförändringar enligt 10–13 §§. Koncernbidragsspärren inträder vid ägarförändringar enligt 10 och 14 §§. Det innebär att koncernbidragsspärren inträder vid ägarförändringar som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag eller när ett underskottsföretag, eller ett moderföretag till ett underskottsföretag, får det bestämmande inflytandet över ett annat företag. Spärren inträder dock inte om ägarförändringen bara berör företag som före ägarförändringen ingick i samma koncern (10 § tredje stycket och 14 § andra stycket).

Av 40 kap. 15–19 §§ IL framgår innebörden av dessa spärrar. Innebörden av beloppsspärren är att underskottsföretaget inte får dra av

underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskotten överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet eller andelarna. Innebörden av koncernbidragsspärren behandlas närmare nedan.

Hur beloppsspärren och koncernbidragsspärren förhåller sig till varandra framgår av 40 kap. 18 § andra stycket IL. Förhållandet är att om en del av underskotten inte får dras av på grund av beloppsspärren, så gäller koncernbidragsspärren för den återstående delen.

Motiven till koncernbidragsspärren

Koncernbidragsspärren infördes ursprungligen i 8 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, förkortad LAU. LAU upphävdes genom lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229) och koncernbidragsspärren fördes därmed över till 40 kap. 18 och 19 §§ IL.

I inkomstskattelagen fick spärren dock en något annorlunda utformning (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 475). Den ändrade utformningen angavs utgöra ett förtydligande att spärren gäller oavsett om företag fått koncernbidrag eller inte. Motiven till koncernbidragsspärren är dock alltså desamma som vid det ursprungliga införandet.

Koncernbidragsspärren innebär inte något hinder för underskotts företag att ge eller ta emot koncernbidrag, utan reglerar i stället möjligheten för företaget att dra av spärrat underskott mot vissa mottagna koncernbidrag. Av förarbetena till LAU (prop. 1993/94:50 s. 259) framgår att motivet till koncernbidragsspärren är att förhindra att ett underskott kan utnyttjas i nära anslutning till en ägarförändring. Efter utgången av en spärrtid föreligger därför inget hinder mot att kvitta mottaget koncernbidrag mot underskott som uppkommit före det att spärren inträdde (prop. 1993/94:50 s. 267).

Avsikten med koncernbidragsspärren är inte att förhindra att underskotts företag drar av tidigare års underskott mot eget överskott eller att förhindra att underskott kvittas mot koncernbidrag från företag som redan innan ägarförändringen ingick i samma koncern (prop. 1993/94:50 s. 267).

Närmare om koncernbidragsspärren

I RÅ 2008 ref. 69 uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att koncernbidragsspärren är utformad på så sätt att det i lagtexten anges en beloppsmässig gräns för hur stor del av ett spärrat underskott som får dras av och att denna gräns utgörs av ett på visst sätt beräknat överskott.

Av 40 kap. 18 och 19 §§ IL framgår hur ett sådant överskott ska beräknas och i vilken utsträckning som avdrag för tidigare års underskott får göras om underskotten uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder (s.k. koncernbidragsspärrat underskott).

Vid beräkningen av överskottet ska underskotts företaget inte räkna med mottagna koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap. IL (40 kap. 18 § första stycket IL). Av 40 kap. 19 § första meningen IL framgår dock att koncernbidrag från företag som ingick i samma koncern som underskotts företaget redan före ägarförändringen ska räknas med i överskottet. Från detta koncernundantag finns i 40 kap. 19 § andra och tredje meningarna IL två undantag. För det första gäller inte koncernundantaget om ett företag

som inte tillhörde samma koncern före ägarförändringen genom fusion gått upp i det företag som lämnar bidraget. För det andra ska koncernbidrag inte räknas med till den del det motsvaras av koncernbidrag från något annat företag som inte ingick i samma koncern före ägarförändringen.

Vid beräkningen av överskottet ska underskotts företaget inte heller räkna med avdragen för underskott, med vilket avses avdrag för spärrat underskott. I förarbetena anges att det är på grund av att det kan finnas underskott från flera tidigare år som pluralformen avdragen används (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 475–476). Underskotts företaget ska dock räkna med s.k. ospärrade underskott, dvs. underskott som uppkommit under det beskattningsår ägarförändringen skett eller senare och som inte omfattas av begränsningar gällande avdragsrätten.

Beräkningen av överskottet ska vidare göras före avdrag för negativt räntenetto enligt 24 kap. 24 § och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 24 kap. 26 § IL. Denna del av bestämmelsen infördes den 1 januari 2019 och behandlas närmare nedan.

Av förarbetena framgår att spärran – dvs. en beräkning enligt ovan – ska göras oavsett om företaget fått koncernbidrag eller inte (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 475).

Sedan den 1 januari 2019 görs beräkningen utifrån beskattningsårets överskott före avdrag för negativt räntenetto och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto

Införandet av avdragsbegränsningen för negativa räntenetton föranledde en ändring av koncernbidragsspärran. Ändringen genomfördes i 40 kap. 18 § IL.

Förändringen av koncernbidragsspärran innebär att sedan den 1 januari 2019 ska det överskott som beräknas enligt 40 kap. 18 och 19 §§ IL, och som utgör beloppsgränsen för avdrag för koncernbidragsspärrade underskott, beräknas utifrån ”beskattningsårets överskott före avdrag för negativt räntenetto enligt 24 kap. 24 § och kvarstående negativt räntenetto enligt 24 kap. 26 §”. I förarbetena anges att i praktiken innebär ändringen att ett underskotts företag vid tillämpning av koncernbidragsspärran ska beräkna beskattningsårets överskott som om företaget gör avdrag för innevarande års negativa räntenetto i sin helhet (prop. 2017/18:245 s. 116).

Koncernbidragsspärran är en tillfällig spärr

Att koncernbidragsspärran är en tillfällig spärr framgår av 40 kap. 18 § tredje stycket IL. I första meningen anges att 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. I andra meningen anges att koncernbidragsspärran gäller till och med det femte beskattningsåret efter det beskattningsår då spärran inträdde.

Fusionsspärran och andra tillfälliga spärrar

I inkomstskattelagen finns även andra tillfälliga spärrar mot att dra av tidigare års underskott, dvs. begränsningar som gäller för viss tid (s.k. spärrtid). Det gäller den s.k. fusionsspärran i 37 kap. 24 och 25 §§ IL, bestämmelserna i 38 kap. 17 a och 17 b §§ IL som begränsar avdragsrätten

för underskott för det köpande företaget vid verksamhetsavyttring och bestämmelserna i 38 a kap. 18 och 19 §§ IL som begränsar avdragsrätten för underskott för det övertagande företaget vid en partiell fission.

En skillnad mellan dessa tillfälliga spärrar, jämfört med koncernbidragsspärren, är att underskott som kvarstår från beskattningsår före det att spärrarna inträder inte alls kan dras av under spärrtiden.

2.1.3 Hemställningar från Svenskt Näringsliv och FAR

Svenskt Näringsliv har i en hemställan (Fi2019/01603/S1) uppmärksammat att ändringen som genomfördes av koncernbidragsspärren den 1 januari 2019 kan leda till negativa skattekonsekvenser för företag som inte kan få fullt avdrag för sitt negativa räntenetto om företaget samtidigt har koncernbidragsspärrade underskott från tidigare år. Reglerna medför i en sådan situation att företaget inte kan utnyttja sitt koncernbidragsspärrade underskott mot den inte avdragsgilla delen av det negativa räntenettet. Dessa företag kan därmed tvingas betala skatt trots att de har underskott från tidigare år.

Svenskt Näringsliv anför vidare följande. Enbart det förhållandet att det sker en sådan ägarförändring som avses i 40 kap. 10 eller 14 §§ IL medför att koncernbidragsspärren inträder. Det innebär att den särskilda beräkningen enligt kapitlets 18 § ska göras, vilken kan begränsa företagets rätt att utnyttja spärrade underskott. Detta gäller oavsett om underskottsföretaget tar emot koncernbidrag eller inte. Det räcker således med att ett underskottsföretag, eller ett moderföretag till underskottsföretaget, får det bestämmande inflytandet över ett annat företag, t.ex. genom att ett nytt dotterföretag bildas, för att koncernbidragsspärren ska inträda. Finns det då i koncernen ett eller flera underskottsföretag, vilket torde vara det normala, aktualiseras de här beskrivna negativa effekterna.

Svenskt Näringsliv anger att spärrrens syfte inte är att förhindra att underskottsföretagets egengenererade överskott ska kunna utnyttjas mot ett spärrat underskott, men att den effekten ändå kan uppstå till följd av dess nya lydelse. Det kan således konstateras att koncernbidragsspärren har fått en alltför restriktiv utformning och att en sådan utformning inte är motiverad med hänsyn till spärrrens syfte. Det kan i sammanhanget noteras att vid den ändring av koncernbidragsspärren som skedde vid inkomstskattelagens införande påtalades särskilt att spärren påverkar skatten bara om underskottsföretaget har fått koncernbidrag från ett nytt företag i koncernen.

I hemställan lämnas ett förslag om ändring av 40 kap. 18 och 19 §§ IL. Svenskt Näringsliv menar att förslaget inte undanröjer problemet, men att det utgör en relativt enkel lösning som åtgärdar de mest akuta problemen. Innebörden är att koncernbidragsspärren enbart tillämpas om underskottsföretaget faktiskt tar emot koncernbidrag från ett företag som före en ägarförändring inte ingick i samma koncern som underskottsföretaget.

FAR har i en hemställan (Fi2019/03289/S1) anhållit om att regeringen ska ta fram ett lagförslag utifrån den hemställan som Svenskt Näringsliv lämnat in. FAR anger att det inte finns hinder mot att förslaget ges retroaktiv effekt.

2.2 Justerande bestämmelser bör införas för företag med koncernbidragsspärrade underskott som inte får fullt avdrag för negativt räntenetto

2.2.1 Behovet av ändrade regler

Bedömning: En förändring bör genomföras med avsikt att koncernbidragsspärren, när den tillämpas av företag som inte får fullt avdrag för sitt negativa räntenetto, ska fungera enligt sitt syfte.

Skälen för bedömningen

Den 1 januari 2019 trädde nya regler i kraft som bl.a. avser underskotts-företag med koncernbidragsspärrade underskott. Enligt 40 kap. 18 och 19 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, ska ett underskotts-företag med koncernbidragsspärrade underskott beräkna ett på visst sätt beräknat överskott. Detta överskott utgör en beloppsgräns för avdrag för koncernbidragsspärrade underskott. Sedan den 1 januari 2019 ska beräkningen göras utifrån beskattningsårets överskott ”före avdrag för negativt räntenetto enligt 24 kap. 24 § och kvarstående negativt räntenetto enligt 24 kap. 26 §” (se avsnitt 2.1.2 ovan). I övrigt ska överskottet beräknas på samma sätt som innan lagändringen, dvs. utan hänsyn till avdragen för de spärrade underskotten och till vissa mottagna koncernbidrag.

I förarbetena anges att en nackdel med ändringen är att företag som inte får fullt avdrag för sitt negativa räntenetto och som har ett överskott i verksamheten, inte fullt ut kan använda tidigare års underskott mot sådant överskott (prop. 2017/18:245 s. 116). Som Svenskt Näringsliv och FAR tar upp i respektive hemställan (se avsnitt 2.1.3) kan ändringen av koncernbidragsspärren således leda till negativa skattekonsekvenser för företag som inte får fullt avdrag för sitt negativa räntenetto om företaget samtidigt har koncernbidragsspärrade underskott.

Det finns skäl att förtydliga hur sådana situationer som beskrivs i förarbetena kan uppstå.

Om ett underskottsföretag har koncernbidragsspärrade underskott får dessa inte dras av med högre belopp än ett på visst sätt beräknat överskott. Detta överskott beräknas på det sätt som framgår av 40 kap. 18 och 19 §§ IL. Att beräkningen ska göras ”före avdrag för negativt räntenetto enligt 24 kap. 24 §” innebär i praktiken att överskottet beräknas som om företaget drar av innevarande års negativa räntenetto i sin helhet. Att beräkningen av överskottet ska göras ”före [avdrag för] kvarstående negativt räntenetto enligt 24 kap. 26 §” innebär i praktiken att överskottet beräknas utan hänsyn till eventuella avdrag för kvarstående negativt räntenetto.

Om underskottsföretaget vid tillämpning av spärren helt eller delvis inte får dra av tidigare års underskott och företaget därefter helt eller delvis inte får dra av ett negativt räntenetto, kan situationen uppstå att företaget redovisar ett överskott som inte motsvaras av koncernbidrag från företag som inte ingick i samma koncern som underskottsföretaget före den ägarförändring som gjorde att spärren inträdde.

Exempel på det beskrivna problemet

Det ovan beskrivna kan åskådliggöras med följande exempel.

Ett företag har kvarstående underskott från tidigare beskattningsår om 200 som omfattas av koncernbidragsspärren, men inte av beloppsspärren. Företaget har inga ränteinkomster och ränteutgifter om 140, vilket innebär ett negativt räntenetto med samma belopp. Företagets inkomster uppgår till 1 000 och utgifterna i övrigt (dvs. exklusive ränteutgifterna) till 800, varav 110 utgör årliga värdeminskingsavdrag. Totala utgifter inklusive ränteutgifter uppgår således till 940. Inget av de företag som företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till har positivt räntenetto och de företag som företaget ingår i intressegemenskap med tillämpar EBITDA-regeln. Företaget tar inte emot koncernbidrag, har inte inkomst i form av överskott från handelsbolag, gör inte avdrag för avsättning till periodiseringsfond och återför inte heller sådant avdrag.

I ett första steg beräknas avdrag för tidigare års underskott enligt 40 kap. 18 och 19 §§ IL. Beräkningen görs som om företaget drar av hela det negativa räntenettet om 140. Beskattningsårets överskott enligt 40 kap. 18 och 19 §§ IL beräknas till 60 (1 000-940), vilket innebär att avdrag för tidigare års underskott ska göras med 60.

I ett andra steg beräknas avdrag för negativt räntenetto enligt EBITDA-regeln. Avdragsunderlaget utgörs av resultatet av näringsverksamheten före avdragsbegränsningen (1 000-940-60) ökat med ränteutgifterna (+140) och ökat med de årliga värdeminskingsavdragen (+110). Avdragsunderlaget är 250 och avdragsutrymmet 75 (0,3*250). Ej avdragsgillt negativt räntenetto uppgår således till 65 (140-75).

Företaget redovisar överskott om 65 (1 000-940-60+65). Utrullat underskott är 140 (200-60) och kvarstående negativt räntenetto 65 (140-75).

Det finns ett behov av att ändra reglerna

Avsikten med koncernbidragsspärren är inte att förhindra att underskotts-företag drar av tidigare års underskott mot eget överskott eller att förhindra att underskott kvittas mot koncernbidrag från företag som redan innan ägarförändringen ingick i samma koncern (prop. 1993/94:50 s. 267), se även avsnitt 2.1.2. Som framgår av exemplet ovan kan den ändrade lydelsen av koncernbidragsspärren dock leda till situationer där spärren inte fungerar enligt sitt syfte. Detta beror på att den kan förhindra att underskotts-företag får dra av koncernbidragsspärrade underskott i förhållande till egengenererade överskott.

Mot ovanstående bakgrund är det motiverat att ändra reglerna. Avsikten med ändringen bör vara att koncernbidragsspärren, när den tillämpas av företag som inte får fullt avdrag för sitt negativa räntenetto, ska fungera enligt sitt syfte. I avsnitt 2.2.2 nedan diskuteras vilken metod som är mest lämplig för detta.

I sammanhanget kan det noteras att enligt avdragsbegränsningen för negativa räntenetton kan avdrag för negativt räntenetto göras på tre olika sätt. För det första kan ett företag med positivt räntenetto dra av ett annat företags negativa räntenetto. För det andra och tredje kan ett företag med negativt räntenetto dra av detta enligt EBITDA-regeln eller förenklings-regeln. Som framgår av exemplet ovan kan den beskrivna situationen

uppstå vid tillämpning av EBITDA-regeln. I avsnitt 2.3.1 beskrivs i vilka av dessa fall som den ovan beskrivna situationen kan uppstå i övrigt.

2.2.2 Hur bör ändringen genomföras?

Bedömning: Justerande regler bör införas som möjliggör ytterligare avdrag för koncernbidragsspärrade underskott om ett underskotts-företag på grund av nekat avdrag för negativt räntenetto redovisar överskott.

Skälen för bedömningen

Det finns olika tänkbara sätt att ändra reglerna i avsikt att koncernbidragsspärren, när den tillämpas av företag som inte får fullt avdrag för sitt negativa räntenetto, ska fungera enligt sitt syfte. Det kan till exempel övervägas att ändra den nuvarande turordningen mellan avdragsbegränsningen för negativa räntenetton och koncernbidragsspärren på ett sådant sätt att koncernbidragsspärren, men inte övriga regler i 40 kap. IL om tidigare års underskott, tillämpas efter avdragsbegränsningen.

Ett annat tänkbart alternativ är, som Svenskt Näringsliv och FAR föreslår i sina respektive hemställningar, att koncernbidragsspärren enbart tillämpas om ett underskottsföretag tar emot koncernbidrag från företag som innan en ägarförändring inte ingick i samma koncern.

Ytterligare ett alternativ är att överväga införandet av justerande bestämmelser som möjliggör ytterligare avdrag för koncernbidragsspärrade underskott om ett underskottsföretag på grund av nekat avdrag för negativt räntenetto redovisar överskott.

Ska det beskrivna problemet lösas genom en förändrad turordning?

Som framgår av förarbetena till avdragsbegränsningen för negativa räntenetton och den ändrade lydelsen av koncernbidragsspärren är det nödvändigt med en turordning mellan dessa två regelverk (prop. 2017/18:245 s. 115–117).

I förarbetena övervägdes en alternativ lösning till problemet att båda regelverken utgår från och samtidigt påverkar resultatet av näringsverksamheten (prop. 2017/18:245 s. 116–117). Alternativet var en ordning där koncernbidragsspärren, men inte övriga regler i 40 kap. IL om tidigare års underskott, tillämpas efter avdragsbegränsningen.

Som framgår i nämnda förarbeten skulle ett sådant förslag ha den fördelen att någon förändring av koncernbidragsspärren i sig inte skulle ha behövt göras i anledning av avdragsbegränsningen för negativt räntenetto. Vidare anges att nackdelen dock är att en sådan turordning skulle kunna riskera att leda till ett för lågt avdragsunderlag för negativa räntenetton för underskottsföretag med koncernbidragsspärrade underskott. Det finns inte skäl att nu göra någon annan bedömning. Något av de övriga alternativen bör därför övervägas.

Bör koncernbidragsspärren vara beroende av om vissa koncernbidrag tas emot?

Som nämns ovan är ett tänkbart alternativ att ändra reglerna i enlighet med förslaget från Svenskt Näringsliv och FAR, se avsnitt 2.1.3. Enligt detta alternativ skulle koncernbidragsspärren ändras på sådant sätt att spärren enbart tillämpas om underskotts företaget tar emot koncernbidrag från ett företag som inte ingick i samma koncern innan den ägarförändring som gjorde att spärren inträdde. Om underskotts företaget inte tar emot koncernbidrag från ett sådant företag, är innebörden av förslaget att avdrag för tidigare års underskott görs utan någon sådan beräkning som anges i 40 kap. 18 och 19 §§ IL.

Frågan är om en sådan förändring är motiverad utifrån det beskrivna problemet att det kan uppstå situationer där koncernbidragsspärren inte fungerar enligt sitt syfte, för företag med koncernbidragsspärrade underskott som inte får fullt avdrag för sitt negativa räntenetto.

En nackdel med förslaget – som också Svenskt Näringsliv nämner – är att förslaget inte helt löser det beskrivna problemet. Anledningen till det är att det beskrivna problemet även kan uppstå om underskotts företaget tar emot ett koncernbidrag som inte får räknas med i ett sådant överskott som beräknas på visst sätt och som utgör beloppsgränsen för avdrag för koncernbidragsspärrade underskott.

Den särskilda beräkningen enligt 40 kap. 18 och 19 §§ IL kräver bl.a. att underskotts företaget skiljer mellan spärrat och ospärrat underskott, dvs. att företaget beräknar i vilken utsträckning som ett inrullat underskott är koncernbidragsspärrat. En sådan åtskillnad är nödvändig för att bedöma i vilken utsträckning som tidigare års underskott ska tas med i beräkningen enligt 40 kap. 18 och 19 §§ IL.

Storleken på det koncernbidragsspärrade underskottet kan vidare minska under spärrtiden, i den utsträckning som det får dras av i förhållande till överskott som genererats i den egna verksamheten eller överskott som motsvarats av koncernbidrag från s.k. gamla företag. För att känna till i vilken utsträckning ett inrullat underskott ett visst beskattningsår består av spärrade underskott, krävs därför att den särskilda beräkningen gjorts under de föregående beskattningsåren sedan spärren inträdde – även om koncernbidrag inte mottagits under dessa år.

Den föreslagna ändringen skulle därmed medföra en relativt omfattande förändring av koncernbidragsspärren. Även underskotts företag vars underskott helt eller delvis är koncernbidragsspärrade men som inte påverkas av det beskrivna problemet, t.ex. för att de inte har negativa räntenetton, skulle påverkas av förändringen. Den föreslagna förändringen skulle även behöva analyseras bl.a. i förhållande till andra spärrar, t.ex. fusionsspärren.

Mot ovanstående bakgrund bedöms en sådan förändring av spärren inte vara det mest lämpliga alternativet för att lösa det beskrivna problemet.

Bör det beskrivna problemet lösas genom införandet av justerande bestämmelser?

En annan möjlighet skulle kunna vara att införa justerande bestämmelser som möjliggör ytterligare avdrag för koncernbidragsspärrade underskott om ett underskotts företag på grund av nekat avdrag för negativt räntenetto

redovisar ett överskott. Det vill säga att efter tillämpning av koncernbidragsspärren och efter tillämpning av avdragsbegränsningen för negativa räntenetton, möjliggöra ytterligare avdrag för koncernbidragsspärrade underskott.

I syfte att förenkla beskrivningen av tillämpningen av koncernbidragsspärren respektive avdragsbegränsningen för negativa räntenetton kan det beskrivas som att de två regelverken – i förhållande till varandra – tillämpas i olika ”steg”. I ett första steg beräknas avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och i ett andra steg beräknas avdrag för negativt räntenetto. I förhållande till dessa två regelverk, kan detta alternativ därför beskrivas som ett ”tredje steg”. Försättningsvis i denna promemoria kommer de ytterligare avdragen för koncernbidragsspärrade underskott som görs i ett förslaget ”tredje steg” att kallas ”utökat underskottsavdrag”.

En fördel med detta alternativ är att det vore i linje med syftena med koncernbidragsspärren. Anledningen är att koncernbidragsspärren inte är avsedd att förhindra underskotts företag att dra av koncernbidragsspärrade underskott i förhållande till egengenererade överskott eller överskott till den del de motsvaras av koncernbidrag från företag som redan innan ägarförändringen ingick i samma koncern (jfr. prop. 1993/94:50 s. 267 samt avsnitt 2.1.2 och 2.2.1). Om ett underskotts företag på grund av nekat avdrag för negativt räntenetto redovisar överskott i näringsverksamheten, bör underskotts företaget alltså få dra av det spärrade underskottet i förhållande till detta överskott.

En nackdel med detta alternativ är att det kan framstå som komplicerat och att det tillsammans med koncernbidragsspärren och avdragsbegränsningen för negativa räntenetton kräver att beräkningar behöver göras i flera steg. Samtidigt bör det beaktas att en fördel med att införa bestämmelser som justerar avdragen för koncernbidragsspärrade underskott är att en sådan ändring kan anknyta till hur de befintliga beräkningsreglerna – EBITDA-regeln respektive koncernbidragsspärren – fungerar och att förslaget inte kräver några förändringar av dessa.

Med inspiration från Svenskt Näringslivs förslag kan ett förslag om bestämmelser som justerar avdragen för koncernbidragsspärrade underskott också skilja mellan underskotts företag som tar emot koncernbidrag som inte får räknas med i ett överskott som beräknas enligt koncernbidragsspärren och underskotts företag som inte tar emot sådant koncernbidrag. Fördelen är därför att även företag som tar emot sådana bidrag skulle kunna öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott. Detta uppnås genom att de justerande bestämmelserna skulle utgöra ett efterföljande steg i förhållande till koncernbidragsspärren och avdragsbegränsningen för negativa räntenetton. De justerande bestämmelserna kan därigenom lösa det beskrivna problemet även för dessa underskotts företag.

Ytterligare en fördel är att de justerande bestämmelserna enbart behöver tillämpas av de företag som har koncernbidragsspärrade underskott och som inte får fullt avdrag för sitt negativa räntenetto, dvs. företag som påverkas av det beskrivna problemet. Underskotts företag med koncernbidragsspärrade underskott, men som saknar negativa räntenetton eller får dra av negativa räntenetton i sin helhet, skulle inte påverkas av förslaget.

En sådan modell bedöms således vara mest träffsäker för att komma till rätta med den ovan beskrivna situationen.

Sammantaget bedöms det därför som lämpligast att införa justerande regler i form av ett utökat underskottsavdrag, för att åstadkomma att koncernbidragsspärren – när den tillämpas av företag som inte får fullt avdrag för sitt negativa räntenetto – ska fungera enligt sitt syfte.

2.3 Närmare om tillämpningsområdet och utformningen av de justerande bestämmelserna

2.3.1 När ska de justerande bestämmelserna tillämpas?

Förslag: Det ska införas justerande bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto för företag som

- enligt koncernbidragsspärren helt eller delvis inte får dra av tidigare års underskott, och
- enligt EBITDA-regeln eller förenklingsregeln helt eller delvis inte får dra av ett negativt räntenetto.

Skälen för förslaget

Som framgår av avsnitt 2.2.1 kan ett företag som enligt koncernbidragsspärren helt eller delvis inte får dra av tidigare års underskott ändå redovisa ett överskott av näringsverksamheten som inte motsvaras av mottagna koncernbidrag från nya företag i koncernen. Den nya regleringen av koncernbidragsspärren kan därmed leda till situationer där spärren inte fungerar enligt sitt syfte. Detta problem kan uppstå när företaget samtidigt inte får dra av ett negativt räntenetto (helt eller delvis). Mot den bakgrunden ska det införas justerande bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto.

Enligt avdragsbegränsningen för negativa räntenetton kan avdrag för negativt räntenetto dock göras på tre olika sätt. För det första kan ett företag med positivt räntenetto dra av ett annat företags negativa räntenetto. För det andra och tredje kan ett företag med negativt räntenetto dra av detta enligt EBITDA-regeln eller förenklingsregeln.

Justerande regler ska omfatta EBITDA-regeln och förenklingsregeln

Den nu gällande bestämmelsen i 40 kap. 18 § inkomstskattelagen (1999:1229) förkortad IL, innebär att ett underskottsföretag med koncernbidragsspärrade underskott, ska beräkna det överskott som utgör beloppsgränsen för avdragen för koncernbidragsspärrade underskott på så sätt att överskottet beräknas ”före avdrag för negativt räntenetto enligt 24 kap. 24 § IL och kvarstående negativt räntenetto enligt 24 kap. 26 §”. I övrigt ska ett sådant överskott beräknas på samma sätt som innan lagändringen den 1 januari 2019. I 24 kap. 24 § IL finns EBITDA-regeln och förenklingsregeln.

Som framgår av avsnitt 2.2.1 kan denna reglering av koncernbidragsspärren innebära att företag som har koncernbidragsspärrade underskott

och negativt räntenetto, kan få ett överskott i näringsverksamheten. Detta trots att företaget har återstående underskott som kvarstår från tidigare år som – sett till syftet med koncernbidragsspärren – borde kunna få dras av i förhållande till detta överskott. Som framgår av exemplet i avsnitt 2.2.1 kan den beskrivna situationen uppstå när ett negativt räntenetto dras av enligt EBITDA-regeln och underskottsföretaget enligt denna avdragsbegränsning inte får fullt avdrag för ett negativt räntenetto.

Motsvarande kan även uppstå när ett företag väljer att, i stället för EBITDA-regeln, tillämpa förenklingsregeln och företaget inte får fullt avdrag för ett negativt räntenetto. Förenklingsregeln tillåter avdrag för ett negativt räntenetto upp till fem miljoner kronor utan att företaget beräknar ett avdragsunderlag (24 kap. 24 § andra stycket första meningen IL). Det är således underskottsföretag vars negativa räntenetto överstiger detta belopp – men som ändå väljer att tillämpa förenklingsregeln – som kan påverkas av den nuvarande lydelsen av koncernbidragsspärren på det sätt som beskrivs. Underskottsföretag som ingår i intressegemenskap med andra företag och som har ett negativt räntenetto som understiger fem miljoner kronor kan också påverkas. Detta gäller om företaget vid tillämpning av förenklingsregeln inte får fullt avdrag för ett negativt räntenetto på grund av att det samlade negativa räntenettet i intressegemenskapen överstiger samma belopp (24 kap. 24 § andra stycket andra meningen IL).

De justerande bestämmelserna ska gälla om företaget, förutom att tidigare års underskott helt eller delvis inte får dras av enligt koncernbidragsspärren, helt eller delvis inte får dra av ett negativt räntenetto enligt EBITDA- eller förenklingsregeln.

Justerande regler behövs inte vid kvittning mellan positiva och negativa räntenetton

Avdrag för negativt räntenetto genom kvittning mellan positivt räntenetto och negativt räntenetto regleras i 24 kap. 28 § IL. Det innebär att sådant avdrag genom kvittning ska göras före en eventuell tillämpning av koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 och 19 §§ IL (prop. 2017/18:245 s. 386). Även en minskning av ett negativt räntenetto enligt 24 kap. 28 § tredje stycket IL ska göras före tillämpningen av koncernbidragsspärren. Ett företag som enligt 24 kap. 28 § andra stycket ska återlägga ett belopp motsvarande det avdrag för negativt räntenetto som ett annat företag drar av mot sitt positiva räntenetto, ska göra denna skattemässiga justering innan tillämpningen av koncernbidragsspärren.

Den beskrivna situationen kan inte uppstå när ett annat företag (genom kvittning) gör avdrag för underskottsföretagets hela negativa räntenetto. Situationen kan inte heller uppstå för ett underskottsföretag med positivt räntenetto och koncernbidragsspärrade underskott, som drar av ett annat företags negativa räntenetto.

Justerande regler behövs inte om ett underskottsföretag drar av kvarstående negativt räntenetto

En förutsättning för att dra av ett kvarstående negativt räntenetto är att företaget under något av de följande sex beskattningsåren efter det att det kvarstående negativa räntenettet uppkom, har ett avdragsutrymme som

helt eller delvis inte används för att dra av det beskattningsårets negativa räntenetto (24 kap. 26 § IL). Det ska således finnas ett ”outnyttjat avdragsutrymme” under något av de följande sex beskattningsåren för att dra av ett kvarstående negativt räntenetto.

Avdrag för kvarstående negativt räntenetto kan bara göras om företaget har ett avdragsutrymme ett senare beskattningsår och företaget antingen inte har ett negativt räntenetto det beskattningsåret eller att det beskattningsårets negativa räntenetto understiger avdragsutrymmet. Om ett företag drar av kvarstående negativt räntenetto kan situationen inte uppstå för företaget att koncernbidragsspärrade underskott helt eller delvis inte får dras av men att företaget ändå redovisar överskott som inte motsvaras av mottagna koncernbidrag.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 40 kap. 19 a §, införs i inkomstskattelagen samt ändringar i 40 kap. 1 och 18 §§ inkomstskattelagen.

2.3.2 När behövs det en samtidig justering av avdraget för negativt räntenetto och avdragen för koncernbidragsspärrade underskott?

Bedömning: I vissa fall bör de justerande bestämmelserna innebära en samtidig justering av avdragen för koncernbidragsspärrade underskott i form av ett utökad underskottsavdrag och av avdraget för negativt räntenetto. Justeringen av avdraget för negativt räntenetto bör göras i förhållande till hur det utökade underskottsavdraget skulle ha påverkat avdragsutrymmet, om detta underskottsavdrag skulle ha fått dras av före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto.

Det krävs inte någon justering av avdraget för negativt räntenetto om ett utökad underskottsavdrag görs av ett underskottsföretag som drar av ett negativt räntenetto enligt förenklingsregeln.

Det krävs inte heller någon justering av avdraget för negativt räntenetto när ett utökad underskottsavdrag görs av ett underskottsföretag som drar av ett negativt räntenetto enligt EBITDA-regeln och underskottsföretaget inte tar emot något koncernbidrag från företag som inte ingick i samma koncern före den ägarförändring som gjorde att spärren inträdde.

Skälen för bedömningen

Innebörden av de justerande reglerna som föreslås i denna promemoria är att möjliggöra för underskottsföretag att göra utökad underskottsavdrag (se avsnitt 2.2.2 och 2.3.1), dvs. öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott. Detta gäller underskottsföretag som helt eller delvis inte får dra av koncernbidragsspärrade underskott och som helt eller delvis inte får dra av ett negativt räntenetto enligt förenklingsregeln eller EBITDA-regeln.

Med hänsyn till att avdrag för tidigare års underskott som utgångspunkt minskar avdragsunderlaget för negativt räntenetto behöver det dock även

överbågas hur ett utökad underskottsavdrag förhåller sig till avdragsbegrånsningen. I detta avseende bör stållning också tas till om det är motiverat med kompletterande bestämmelser för att de justerande bestämmelserna ska vara i linje med avdragsbegrånsningen för negativa räntenetton.

Nedan bedöms det därför i vilka situationer som utökad underskottsavdrag (ett tredje steg) skulle ha påverkat avdraget för negativt räntenetto, om ett sådant underskottsavdrag skulle ha fått dras av före avdragsbegrånsningen för negativt räntenetto. När så är fallet bör bestämmelsen om utökad underskottsavdrag kråva en samtidig justering av avdraget för negativt räntenetto i förhållande till hur det utökade underskottsavdraget skulle ha påverkat avdragsutrymmet.

Förenklingsregeln

Något avdragsunderlag behöver inte beråknas vid avdrag för ett negativt räntenetto enligt förenklingsregeln. Ett sådant avdrag är – till skillnad från avdrag enligt EBITDA-regeln – inte kopplat till resultatet av näringsverksamheten. Avdrag för negativt räntenetto enligt förenklingsregeln påverkas därför inte av avdrag för tidigare års underskott.

Vid ett införande av ett ”tredje steg”, som alltså skulle möjliggöra utökad underskottsavdrag i förhållande till ett eventuellt överskott efter tillämpning av koncernbidragsspårren och avdragsbegrånsningen för negativa räntenetton, ska det utökade underskottsavdraget inte kråva någon justering av avdraget för negativt räntenetto om det avdraget görs enligt förenklingsregeln.

EBITDA-regeln

För att avgöra i vilken utstråkning som ett utökad underskottsavdrag – om underskottsavdraget skulle ha fått dras av före avdragsbegrånsningen för negativt räntenetto – skulle ha påverkat avdraget för negativt räntenetto när det avdraget gjorts enligt EBITDA-regeln, behöver en jämförelse göras. Jämförelsen ska göras mellan å ena sidan bestämmelsen om att avdragsunderlag i vissa fall ska öka med avdrag för tidigare års underskott (24 kap. 25 § andra stycket IL) och å andra sidan koncernbidragsspårren (40 kap. 18 och 19 §§ IL).

I vilken utstråkning påverkar avdrag för tidigare års underskott avdragsunderlaget för negativt räntenetto?

Avdragsunderlaget för negativt räntenetto utgår från resultatet av näringsverksamheten (24 kap. 25 § första stycket IL). Avdragsunderlaget ska sedan öka med vissa utgifter och minska med vissa inkomster. Detta beskrivs närmare i avsnitt 2.1.1.

Utgångspunkten är att avdragsunderlaget utgörs av skillnaden mellan intåktsposterna och kostnadsposterna. Innebörden av att avdragsunderlaget ska öka med vissa avdrag kan därför sägas vara att ett sådant avdrag inte ingår i avdragsunderlaget.

Avdrag för tidigare års underskott ingår – i likhet med alla andra kostnadsposter – som utgångspunkt i avdragsunderlaget. I vissa fall ska dock avdrag för tidigare års underskott ”tas bort” från underlaget genom

att avdragsunderlaget ska öka med sådant avdrag. I vilka fall som avdragsunderlag ska öka med avdrag för tidigare års underskott framgår av 24 kap. 25 § andra stycket IL.

De företag som kan öka avdragsunderlaget med avdrag för tidigare års underskott är företag som har ett underskott av näringsverksamheten före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto enligt 24 § och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 26 §. Det vill säga företag som har underskott av näringsverksamheten när detta resultat (underskottet) beräknas som om företaget får göra avdrag för hela sitt negativa räntenetto (prop. 2017/18:245 s. 374).

Ett sådant företag ska öka avdragsunderlaget med avdrag för tidigare års underskott högst med ett belopp som motsvarar beskattningens underskott beräknat på samma sätt, dvs. beräknat som om företaget drar av hela sitt negativa räntenetto. Avdragsunderlaget kan dock aldrig öka med mer än underskottsavdraget (se prop. 2017/18:245 s. 111).

Jämförelse mellan bestämmelsen om att avdragsunderlag i vissa fall ska öka med avdrag för tidigare års underskott och koncernbidragsspärren

Bestämmelsen i 24 kap. 25 § andra stycket IL om att avdragsunderlag i vissa fall ska öka med avdrag för tidigare års underskott innebär att avdrag för tidigare års underskott ingår i avdragsunderlaget enbart till den del underskottsavdraget görs i förhållande till ett överskott av näringsverksamheten. Detta gäller när överskottet av näringsverksamheten beräknas som om företaget gör avdrag för årets negativa räntenetto i sin helhet (se prop. 2017/18:245 s. 374). Till den del avdraget för tidigare års underskott inte dras av i förhållande ett sådant beräknat överskott, ska avdraget "tas bort" från avdragsunderlaget.

Koncernbidragsspärren enligt dess nuvarande lydelse innebär att avdrag för spärrade underskott enbart får göras till den del som företaget har ett överskott i näringsverksamheten när detta överskott beräknas som om företaget gör avdrag för årets negativa räntenetto i sin helhet. I ett sådant överskott får dock vissa mottagna koncernbidrag inte räknas med.

De två bestämmelserna utgår alltså från samma resultat, dvs. företagets resultat när det beräknas som om företaget drar av hela sitt negativa räntenetto. Det finns dock en skillnad mellan de resultat som de två bestämmelserna utgår från. Denna skillnad avser inkomst i form av mottagna koncernbidrag från företag som inte ingick i samma koncern innan den ägarförändring som gjorde att spärren inträdde. Ett sådant koncernbidrag räknas med i resultatet enligt bestämmelsen om att avdragsunderlaget för negativa räntenetton i vissa fall ska öka med avdrag för tidigare års underskott. Det räknas dock inte med vid beräkningen av ett sådant överskott enligt koncernbidragsspärren som utgör beloppsgränsen för avdragen för de spärrade underskotten.

Av detta följer att någon justering av avdraget för negativt räntenetto inte krävs när ett utökad underskottsavdrag görs av ett underskottsföretag som inte tar emot något koncernbidrag från företag som inte ingick i samma koncern före den ägarförändring som gjorde att spärren inträdde. Anledningen till att en justering inte behövs är att ett sådant utökad underskottsavdrag inte skulle ha ingått i avdragsunderlaget. I stället skulle det ha "tagits bort" från avdragsunderlaget genom en ökning, om

underskottsavdraget skulle ha fått dras av före tillämpningen av avdragsbegränsningen för negativt räntenetto. I denna situation skulle således ett utökat underskottsavdrag (ett tredje steg) inte ha påverkat avdraget för negativt räntenetto, om det skulle ha fått dras av före avdragsbegränsningen. Därför krävs inte någon samtidig justering.

I vilka situationer ska ett utökat underskottsavdrag kräva en justering av avdraget för negativt räntenetto?

För ett underskotts företag som tar emot koncernbidrag från ett företag som inte ingick i samma koncern före den ägarförändring som gjorde att koncernbidragsspärren inträdde, skulle ett utökat underskottsavdrag ha kunnat innebära ett minskat avdragsunderlag för negativt räntenetto om underskottsavdraget skulle ha fått dras av före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto.

För att de justerande bestämmelserna som möjliggör utökat underskottsavdrag ska vara i linje med EBITDA-regeln, bör justeringen av avdragen för koncernbidragsspärrade underskott förenas med en samtidig justering av avdraget för negativt räntenetto. Justeringen av avdraget för negativt räntenetto bör ske i förhållande till hur det utökade underskottsavdraget skulle ha påverkat avdragsutrymmet, om detta underskottsavdrag skulle ha fått dras av före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto.

Sammanfattningsvis är det enbart i en situation som ett utökat underskottsavdrag kräver en justering av avdraget för negativt räntenetto om avdraget görs enligt EBITDA-regeln. Den situationen är när underskottsföretaget tar emot koncernbidrag från ett företag som inte ingick i samma koncern innan den ägarförändring som gjorde att koncernbidragsspärren inträdde. Det är således aktuellt när ett underskottsföretag tar emot ett koncernbidrag som inte får räknas med i ett överskott beräknat enligt 40 kap. 18 och 19 §§ IL. För övriga situationer krävs inte någon justering av avdraget för negativt räntenetto i förhållande till det utökade underskottsavdraget.

2.3.3 Justering av avdragen för koncernbidragsspärrade underskott

<p>Förslag: Om det inte krävs någon justering av avdraget för negativt räntenetto, får det utökade underskottsavdraget inte uppgå till ett högre belopp än ett särskilt beräknat överskott.</p>
--

Skälen för förslaget

Enligt 40 kap. 18 och 19 §§ IL, får s.k. koncernbidragsspärrade underskott inte dras av med högre belopp än ett särskilt beräknat överskott. Det framgår vidare av samma bestämmelser att ett sådant överskott bl.a. ska beräknas som om underskottsföretaget får dra av ett negativt räntenetto i sin helhet.

Av 24 kap. 24 § IL framgår EBITDA-regeln och förenklingsregeln. EBITDA-regeln anger att avdrag för ett negativt räntenetto bara får göras med högst 30 procent av ett avdragsunderlag. Utgångspunkten för beräkningen av ett avdragsunderlag utgörs av resultatet av

näringsverksamheten (24 kap. 25 § IL). Förenklingsregeln anger att ett negativt räntenetto i stället får dras av upp till fem miljoner kronor, se avsnitt 2.1.1.

Om underskotts företaget helt eller delvis inte får dra av koncernbidragsspärrade underskott och helt eller delvis inte får dra av ett negativt räntenetto, kan företaget – trots de återstående underskotten – redovisa ett överskott av näringsverksamheten som inte motsvaras av mottagna koncernbidrag. Som framgår av avsnitt 2.2.1 finns det därför ett behov av ändrade regler.

I avsnitt 2.2.2 görs vidare bedömningen att justerande regler bör införas som möjliggör ytterligare avdrag för koncernbidragsspärrade underskott (utökat underskottsavdrag) om ett underskotts företag på grund av nekat avdrag för ett negativt räntenetto redovisar överskott. Det utökade underskottsavdraget ska göras efter tillämpning av koncernbidragsspärren och efter tillämpning av avdragsbegränsningen för negativt räntenetto.

Vidare föreslås i avsnitt 2.3.1 att de justerande bestämmelserna ska gälla för företag som för det första har koncernbidragsspärrade underskott som helt eller delvis inte får dras av enligt koncernbidragsspärren. För det andra ska företaget helt eller delvis inte få dra av ett negativt räntenetto. Utökat underskottsavdrag ska få göras oavsett om det sker efter tillämpning av förenklingsregeln eller EBITDA-regeln.

Bedömningen görs även att någon justering av avdraget för negativt räntenetto inte krävs när ett utökat underskottsavdrag görs av ett underskotts företag som inte tar emot något koncernbidrag från företag som inte ingick i samma koncern före den ägarförändring som gjorde att spärren inträdde. Det krävs inte heller någon justering av avdraget för negativt räntenetto när ett utökat underskottsavdrag görs av ett underskotts företag som drar av ett negativt räntenetto enligt förenklingsregeln (se avsnitt 2.3.2).

Mot denna bakgrund föreslås att det införs en justerande bestämmelse som innebär att utökat underskottsavdrag ska få göras i situationer där det utökade underskottsavdraget inte skulle ha påverkat avdraget för negativt räntenetto.

Det föreslås vidare att det utökade underskottsavdraget ska göras med ett belopp som inte är högre än beskattningsårets överskott beräknat på ett visst sätt. I avsnitt 2.3.5. behandlas frågan hur ett sådant överskott ska beräknas närmare.

I nästa avsnitt behandlas situationer där det krävs att avdraget för negativt räntenetto justeras i förhållande till det utökade underskottsavdraget (avsnitt 2.3.4).

Exempel

Tillämpningen av den nu föreslagna justerande bestämmelsen som innebär ett utökat underskottsavdrag kan åskådliggöras med följande exempel.

Ett företag har kvarstående underskott från tidigare beskattningsår om 200. I anledning av en ägarförändring är underskottet koncernbidragsspärrat, men omfattas inte av beloppsspärren. Företaget har inga räntekomster och har ränteutgifter om 150, vilket innebär ett negativt räntenetto med samma belopp. Företagets inkomster uppgår till 1 000 och utgifterna i övrigt (dvs. exklusive ränteutgifterna) uppgår till 800, varav

60 utgör årliga värdeminskingsavdrag. Totala utgifter inklusive ränteutgifter uppgår således till 950. Inget av företagen som företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till har positivt räntenetto och alla företag som företaget ingår i intressegemenskap med tillämpar EBITDA-regeln. Företaget tar inte emot koncernbidrag, har ingen inkomst i form av överskott från handelsbolag, gör inte avdrag för avsättning till periodiseringsfond och återför inte heller sådant avdrag.

I ett första steg beräknas avdrag för tidigare års underskott, enligt 40 kap. 18 och 19 §§ IL. Beräkningen görs som om företaget får dra av hela sitt negativa räntenetto om 150. Beskattningsårets överskott enligt 40 kap. 18 och 19 §§ IL beräknas till 50 (1 000-950), vilket innebär att avdrag för tidigare års underskott ska göras med 50.

I ett andra steg beräknas avdrag för negativt räntenetto enligt EBITDA-regeln. Avdragsunderlaget utgörs av resultatet av näringsverksamheten före avdragsbegränsningen (1 000-950-50) ökat med ränteutgifterna (+150) och ökat med de årliga värdeminskingsavdragen (+60). Avdragsunderlaget är 210 och avdragsutrymmet 63 ($0,3 \cdot 210$). Ej avdragsgillt negativt räntenetto uppgår således till 87 (150-63).

Eftersom företaget enbart delvis får dra av koncernbidragsspärrade underskott och enbart delvis får dra av negativt räntenetto, ska de föreslagna justerande bestämmelserna tillämpas. Företaget ska därför öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott. Eftersom företaget inte tar emot koncernbidrag krävs ingen justering av avdraget för negativt räntenetto i förhållande till det utökade underskottsavdraget (se avsnitt 2.3.4).

Med den justerande bestämmelsen, skulle företaget i ett tredje steg därför få göra utökade underskottsavdrag med ett belopp som inte är högre än ett särskilt beräknat överskott (se avsnitt 2.3.5). Beräkningen av ett sådant överskott görs på samma sätt som enligt koncernbidragsspärren (1 000-950), med de skillnaderna att beräkningen görs efter avdrag för koncernbidragsspärrade underskott som får dras av enligt koncernbidragsspärren (-50) och enbart med hänsyn till det negativa räntenetto som får dras av enligt avdragsbegränsningen, vilket är 63 varför den del som inte får dras av ska läggas till (+87).

Det beräknade överskottet uppgår då till 87 (1 000-950-50+87) vilket innebär att utökade underskottsavdrag ska göras med 87. Det totala underskottsavdraget blir därmed 137 (50+87).

Företaget skulle därmed redovisa ett nollresultat (1 000-950-137+87). Utrullat underskott är 63 (200-137) och kvarstående negativt räntenetto 87 (150-63).

Om exemplet ändras så att det inrullade underskottet i stället vore ospärrat, men förutsättningarna i övrigt desamma, skulle hela underskottet dras av före tillämpningen av avdragsbegränsningen för negativt räntenetto. Utgångspunkten för avdragsunderlaget skulle därmed vara -150, dvs. resultatet i näringsverksamheten före avdragsbegränsningen (1 000-950-200). Eftersom detta beräknade resultat är ett underskott skulle företaget få öka avdragsunderlaget med avdrag för tidigare års underskott enligt 24 kap. 25 § andra stycket IL, dock högst med ett belopp som motsvarar detta underskott. Denna ökning görs därför med +150. Avdragsunderlaget ska även öka med ränteutgifterna (+150) och öka med värdeminskingsavdragen (+60). Avdragsunderlaget skulle därmed vara

210 och avdragsutrymmet 63 (0,3*210). Resultatet skulle därmed vara ett underskott om 63 (1 000-950-200+87). Det kvarstående negativa räntenettet uppgår till 87 (150-63).

I exemplet får företaget dra av negativt räntenetto med samma belopp, oavsett om underskotten är spärrade eller ospärrade.

Vad den föreslagna justerande bestämmelsen åstadkommer är att det utifrån avdragsbegränsningen för negativt räntenetto saknar betydelse om det inrullade underskottet är spärrat eller ospärrat. Detta gäller således utöver att förslaget medför att underskotts företag med spärrade underskott ska kunna dra av sådana underskott i förhållande till egengenererade överskott.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 40 kap. 19 b §, införs i inkomstskattelagen.

2.3.4 Samtidig justering av avdraget för negativt räntenetto och avdragen för koncernbidragsspärrade underskott

Förslag: Ett företag som ska öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott ska även minska avdraget för negativt räntenetto. Det gäller dock bara om företaget

- endast delvis får dra av ett negativt räntenetto enligt EBITDA-regeln, och
- tar emot koncernbidrag som inte ska räknas med i ett överskott som beräknas enligt koncernbidragsspärren.

Om det krävs en justering av både avdragen för koncernbidragsspärrade underskott och avdraget för negativt räntenetto, får skillnaden mellan de ökade underskottsavdragen och det minskade avdraget för negativt räntenetto inte uppgå till ett högre belopp än det särskilt beräknade överskottet.

Vidare ska avdraget för negativt räntenetto minska med tre tiondelar av de ökade underskottsavdragen. Det gäller dock enbart till den del som de ökade underskottsavdragen inte skulle ha lett till ett ökat avdragsunderlag enligt bestämmelsen om att avdragsunderlaget i vissa fall ska öka med avdrag för tidigare års underskott, beräknat som om underskottsavdragen skulle ha fått dras av före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto.

Skälen för förslaget

Enligt 40 kap. 18 och 19 §§ IL får s.k. koncernbidragsspärrade underskott inte dras av med högre belopp än ett på visst sätt beräknat överskott. Det framgår vidare av samma bestämmelser att ett sådant överskott bl.a. ska beräknas som om underskottsföretaget får dra av ett negativt räntenetto i sin helhet.

Av 24 kap. 24 § IL framgår EBITDA-regeln och förenklingsregeln. EBITDA-regeln anger att avdrag för ett negativt räntenetto bara får göras

med högst 30 procent av ett avdragsunderlag. Utgångspunkten för beräkningen av avdragsunderlaget utgörs av resultatet av näringsverksamheten (24 kap. 25 § IL). Förenklingsregeln anger att ett negativt räntenetto i stället får dras av upp till fem miljoner kronor (se avsnitt 2.1.1).

Om underskotts företaget helt eller delvis inte får dra av koncernbidragsspärrade underskott och helt eller delvis inte får dra av ett negativt räntenetto, kan företaget – trots de återstående underskotten – redovisa ett överskott av näringsverksamheten som inte motsvaras av mottagna koncernbidrag. Som framgår av avsnitt 2.2.1 finns det därför ett behov av ändrade regler.

I avsnitt 2.2.2 görs vidare bedömningen att justerande regler bör införas som möjliggör ytterligare avdrag för koncernbidragsspärrade underskott (utökat underskottsavdrag) om ett underskotts företag på grund av nekat avdrag för negativt räntenetto redovisar överskott. Det utökade underskottsavdraget ska göras efter tillämpning av koncernbidragsspärren och efter tillämpning av avdragsbegränsningen för negativt räntenetto.

Vidare föreslås i avsnitt 2.3.1 att de justerande bestämmelserna ska gälla för företag som för det första har koncernbidragsspärrade underskott som helt eller delvis inte får dras av enligt koncernbidragsspärren. För det andra ska företaget helt eller delvis inte få dra av ett negativt räntenetto. Utökat underskottsavdrag ska få göras oavsett om det sker efter tillämpning av förenklingsregeln eller EBITDA-regeln.

Som framgår av avsnitt 2.3.2 görs bedömningen att ett utökat underskottsavdrag kräver en samtidig justering av avdraget för negativt räntenetto, om sådant avdrag görs med stöd av EBITDA-regeln och företaget tar emot koncernbidrag från företag som inte ingick i samma koncern före den ägarförändring som gjorde att spärren inträdde.

Mot denna bakgrund föreslås att det ska införas justerande bestämmelser för de situationer där det utökade underskottsavdraget skulle ha påverkat avdraget för negativt räntenetto, om ett sådant underskottsavdrag skulle ha fått dras av före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto. De justerande bestämmelserna som nu föreslås ska vidare kräva samtidig justering av avdraget för negativt räntenetto. Det föreslås att bestämmelserna ska tillämpas av underskotts företag som enligt EBITDA-regeln endast delvis får dra av ett negativt räntenetto och som tar emot koncernbidrag som inte ska räknas med i ett överskott som beräknas enligt koncernbidragsspärren. De företag som uppfyller dessa två villkor ska öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott och samtidigt minska avdraget för negativt räntenetto.

Hur ska det minskade avdraget för negativt räntenetto förhålla sig till det utökade underskottsavdraget?

Den nu föreslagna bestämmelsen kräver en samtidig justering av både avdraget för negativt räntenetto och avdragen för spärrade underskott (utökat underskottsavdrag). Frågan uppstår därför i vilken utsträckning som avdraget för negativt räntenetto ska minska i förhållande till det utökade underskottsavdraget.

Som framgår av avsnitt 2.3.2 ovan bör avdraget för negativt räntenetto minska i förhållande till det utökade underskottsavdraget i den utsträckning som det utökade underskottsavdraget skulle ha lett till ett

minskat avdragsutrymme, om underskottsavdraget skulle ha fått dras av före tillämpningen av avdragsbegränsningen för negativt räntenetto.

Eftersom avdragsutrymmet utgörs av 30 procent av avdragsunderlaget, ska avdraget för negativt räntenetto som utgångspunkt minska med tre tiondelar av det utökade underskottsavdraget. Det innebär att om det utökade underskottsavdraget uppgår till 100, ska avdraget för negativt räntenetto som utgångspunkt minska med 30. På så sätt minskas avdraget för negativt räntenetto i samma utsträckning som det utökade underskottsavdraget skulle ha minskat avdragsutrymmet (om underskottsavdraget skulle ha fått dras av före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto).

Avdraget för negativt räntenetto ska dock enbart minska i förhållande till det utökade underskottsavdraget till den del som detta underskottsavdrag skulle ha lett till ett minskat avdragsutrymme, om underskottsavdraget skulle ha fått dras av före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto. De föreslagna justerande bestämmelserna behöver därför ange vad minskningen av avdraget för negativt räntenetto som mest kan uppgå till. Det nämnda innebär att en beräkning behöver göras i vilken utsträckning underskottsavdragen hade påverkat avdragsunderlaget, om underskottsavdragen skulle ha fått dras av före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto. Till den del som underskottsavdragen skulle ha lett till ett ökat avdragsunderlag enligt bestämmelsen om att avdragsunderlag i vissa fall ska öka med avdrag för tidigare års underskott (24 kap. 25 § andra stycket IL), ska någon minskning av avdraget för negativt räntenetto därför inte göras.

Mot denna bakgrund föreslås att avdraget för negativt räntenetto ska minska med tre tiondelar av de ökade underskottsavdragen. Det gäller dock enbart till den del som de ökade underskottsavdragen inte skulle ha lett till ett ökat avdragsunderlag enligt bestämmelsen i 24 kap. 25 § andra stycket IL om att avdragsunderlaget i vissa fall ska öka med avdrag för tidigare års underskott, beräknat som om underskottsavdragen skulle ha fått dras av före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto.

Hur ska minskningen och ökningen förhålla sig till det särskilt beräknade överskottet?

För att inte minskningen av avdraget för negativt räntenetto i förhållande till det utökade underskottsavdraget ska skapa ett nytt överskott i näringsverksamheten, krävs att det utökade underskottsavdraget och det minskade avdraget för negativt räntenetto tillsammans motsvarar det särskilt beräknade överskottet.

Det föreslås därför att skillnaden mellan det ökade underskottsavdraget och det minskade avdraget för negativt räntenetto, inte får uppgå till ett högre belopp än ett särskilt beräknat överskott. Det innebär att om det särskilt beräknade överskottet uppgår till x , ska differensen mellan det utökade underskottsavdraget (y) och det minskade avdraget för negativt räntenetto (z) inte uppgå till ett högre belopp än x enligt formeln $y-z \leq x$. Detta gäller i situationer när det krävs en justering av både avdragen för koncernbidragsspärrade underskott och avdraget för negativt räntenetto. I avsnitt 2.3.5 behandlas frågan hur ett sådant överskott ska beräknas närmare.

Hur ska beräkningen göras i praktiken?

För att beräkna både det utökade underskottsavdraget och det minskade avdraget för negativt räntenetto, krävs att beräkningen på samma gång tar hänsyn såväl till hur minskningen förhåller sig ökningen som till hur minskningen och ökningen tillsammans förhåller sig till det särskilt beräknade överskottet.

I praktiken innebär bestämmelserna att det särskilt beräknade överskottet först ska beräknas. Som framgår av avsnitt 2.3.5 nedan görs beräkningen efter tillämpning av koncernbidragsspärren och efter tillämpning av EBITDA-regeln. Det innebär att denna beräkning görs utifrån redan bestämda belopp.

Den föreslagna bestämmelsen ska ange att skillnaden mellan det ökade underskottsavdraget och det minskade avdraget för negativt räntenetto, inte får uppgå till ett högre belopp än detta överskott. Om det antas att det särskilt beräknade överskottet uppgår till 70, så innebär bestämmelsen att skillnaden eller differensen mellan det ökade underskottsavdraget (y) och det minskade avdraget för negativt räntenetto (z) som mest ska uppgå till 70 ($y-z \leq 70$).

Därefter kan det beräknas vad det utökade underskottsavdraget som mest kan uppgå till. Om minskningen av avdraget för negativt räntenetto ska göras i förhållande till hela det utökade underskottsavdraget, ska minskningen göras med tre tiondelar av det utökade underskottsavdraget ($z=3y/10$). Detta kan uttryckas i följande formel, där y är det utökade underskottsavdraget ($y-3y/10=70$). Det ger att $y=100$. Det innebär att det utökade underskottsavdraget som mest kan uppgå till 100. Om det utökade underskottsavdraget uppgår till 100, anger bestämmelsen att avdraget för negativt räntenetto ska minska med tre tiondelar av 100, dvs. med 30.

Förhållandet mellan det särskilt beräknade överskottet och det utökade underskottsavdraget är att det utökade underskottsavdraget som utgångspunkt ska uppgå till tio sjundedelar av detta överskott ($10/7*70$). Som utgångspunkt ska avdraget för negativt räntenetto minska med tre tiondelar av det utökade underskottsavdraget ($3/10*100$). Det innebär att det även går att uttrycka ett förhållande mellan det särskilt beräknade överskottet och det minskade avdraget för negativt räntenetto, på så sätt att avdraget för negativt räntenetto som utgångspunkt ska minska med tre sjundedelar av det särskilt beräknade överskottet ($3/7*70$).

För att avgöra om underskottsavdragen ska öka med 100 och avdraget för negativt räntenetto minska med 30, krävs även en beräkning om det utökade underskottsavdraget skulle ha lett till ett ökat avdragsunderlag enligt bestämmelsen om att avdragsunderlag i vissa fall ska öka med avdrag för tidigare års underskott (24 kap. 25 § andra stycket IL).

I praktiken innebär detta en beräkning av resultatet av näringsverksamheten beräknat som om företaget får dra av det negativa räntenettet i sin helhet och beräknat som om det utökade underskottsavdraget om maximalt 100 vore ospärrat.

Om det antas att en sådan beräkning inte skulle resultera i ett underskott, ska avdraget för tidigare års underskott öka med 100 och avdraget för negativt räntenetto minska med 30.

Om det i stället antas att en sådan beräkning skulle resultera i ett underskott kan det konstateras att avdraget för negativt räntenetto inte ska

minska i förhållande till hela det utökade underskottsavdraget. Om det vidare antas att det beräknade underskottet uppgår till 40, ska avdraget för negativt räntenetto minska som mest med tre tiondelar av det utökade underskottsavdraget till den del det uppgår till 60 (100-40), dvs. som mest minska med 18 ($3/10 \cdot 60$). Eftersom differensen mellan det ökade underskottsavdraget och det minskade negativa räntenettet som högst kan uppgå till det på visst sätt beräknade överskottet om 70, innebär det att det utökade underskottsavdraget skulle uppgå till 88 ($70+18=88$).

Sammanfattning

De föreslagna bestämmelserna som innebär en samtidig justering av avdraget för negativt räntenetto och avdragen för koncernbidragsspärrade underskott innebär följande.

De justerande bestämmelserna anger att om ett företag helt eller delvis inte får dra av koncernbidragsspärrade underskott och helt eller delvis inte får dra av ett negativt räntenetto enligt EBITDA-regeln eller förenklingsregeln, ska företaget öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott.

Det är enbart i en situation som de ökade avdragen för koncernbidragsspärrade underskott kräver en samtidig justering av avdraget för negativt räntenetto, nämligen om företaget drar av ett negativt räntenetto enligt EBITDA-regeln och tar emot ett sådant koncernbidrag som inte får räknas med i ett överskott som beräknas enligt koncernbidragsspärren.

Den samtidiga justeringen kräver att beräkningen tar hänsyn såväl till hur det minskade avdraget för negativt räntenetto förhåller sig till de ökade avdragen för koncernbidragsspärrade underskott som till hur de ökade underskottsavdragen och det minskade avdraget för negativt räntenetto tillsammans förhåller sig till det särskilt beräknade överskottet. Utgångspunkten, när beräkningen utgår från båda dessa förhållanden, är att avdragen för koncernbidragsspärrade underskott ska öka med tio sjundedelar av detta överskott samtidigt som avdraget för negativt räntenetto ska minska med tre sjundedelar av samma överskott.

Avdraget för negativt räntenetto ska dock inte minska i förhållande till de ökade underskottsavdragen till den del de skulle ha lett till ett ökat avdragsunderlag, om underskottsavdragen skulle ha fått dras av före tillämpningen av EBITDA-regeln. Om avdraget för negativt räntenetto ska minska i förhållande till enbart en viss del av de ökade avdragen för koncernbidragsspärrade underskott, bestäms storleken på de ökade underskottsavdragen utifrån att skillnaden mellan de ökade underskottsavdragen och det minskade avdraget för negativt räntenetto inte får vara högre än det särskilt beräknade överskottet.

Eftersom minskningen av avdraget för negativt räntenetto och ökningen av avdragen för koncernbidragsspärrade underskott ska göras i ett ”tredje steg”, dvs. efter tillämpning av EBITDA-regeln, påverkar varken de ökade avdragen för koncernbidragsspärrade underskott eller det minskade avdraget för negativt räntenetto beräkningen av ett avdragsunderlag enligt 24 kap. 25 § IL.

Nedan ges tre exempel på hur förslagen på en samtidig justering av avdraget för negativt räntenetto och avdragen för koncernbidragsspärrade underskott är tänkt att fungera. Exempel 1 är utformat så att avdraget för negativt räntenetto minskar med tre tiondelar av hela det utökade

underskottsavdraget. Vidare är exempel 2 utformat så att avdraget för negativt räntenetto minskar enbart i förhållande till viss del av det utökade underskottsavdraget. Slutligen görs i exempel 3 en jämförelse med hur beskattningen skulle bli om de spärrade underskotten i stället skulle vara ospärrade. Det tredje exemplet är därför utformat så att företaget, trots att det tar emot koncernbidrag som inte får räknas med i ett överskott beräknat enligt koncernbidragsspärren, efter tillämpning av de justerande bestämmelserna ändå får dra av de spärrade underskotten i sin helhet.

Exempel 1

Följande exempel är utformat så att avdraget för negativt räntenetto minskar med tre tiondelar av hela det utökade underskottsavdraget.

Ett företag har kvarstående underskott från tidigare beskattningsår om 200. I anledning av en ägarförändring omfattas underskottet av koncernbidragsspärren, men inte av beloppsspärren. Företaget har inga ränteinkomster och ränteutgifter om 180, vilket innebär ett negativt räntenetto med samma belopp. Företaget tar emot ett koncernbidrag om 160 från ett företag som inte ingick i samma koncern som företaget före den ägarförändring som gjorde att koncernbidragsspärren inträdde. Företagets inkomster i övrigt uppgår till 1 100. Företagets utgifter – exklusive ränteutgifterna – uppgår till 800, varav 190 utgör årliga värdeminskningsskattavdrag. De totala inkomsterna uppgår således till 1 260 och de totala utgifterna till 980. Inget av företagen som företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till har något positivt räntenetto och alla företag som företaget ingår i intressegemenskap med tillämpar EBITDA-regeln. Företaget har inga inkomster i form av överskott från handelsbolag, gör inte avdrag för avsättning till periodiseringsfond och återför inte heller sådant avdrag.

I ett första steg beräknas avdrag för tidigare års underskott, vilket ska göras enligt 40 kap. 18 och 19 §§ IL. Beräkningen görs som om företaget får dra av hela sitt negativa räntenetto om 180 och vid beräkningen får det mottagna koncernbidraget inte räknas med. Beskattningsårets överskott enligt 40 kap. 18 och 19 §§ IL beräknas till 120 ($1\,260 - 160 - 980$), vilket innebär att avdrag för tidigare års underskott ska göras med 120.

I ett andra steg beräknas avdrag för negativt räntenetto enligt EBITDA-regeln. Avdragsunderlaget utgörs av resultatet av näringsverksamheten före avdragsbegränsningen ($1\,260 - 980 - 120$) ökat med ränteutgifterna (+180) och ökat med de årliga värdeminskningsskattavdragen (+190). Avdragsunderlaget blir 530 och avdragsutrymmet 159 ($530 * 0,3$). Ej avdragsgillt negativt räntenetto, efter tillämpning av EBITDA-regeln, uppgår således till 21 ($180 - 159$).

Eftersom företaget enbart delvis får dra av koncernbidragsspärrade underskott och enbart delvis får dra av negativt räntenetto, ska de föreslagna justerande bestämmelserna tillämpas. Företaget ska därför öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott.

Eftersom företaget tar emot koncernbidrag som inte får räknas med i ett överskott som beräknas enligt koncernbidragsspärren och tillämpar EBITDA-regeln, ska den nu föreslagna bestämmelsen tillämpas. Det innebär att företaget i ett tredje steg får göra utökat underskottsavdrag samtidigt som avdraget för negativt räntenetto ska minska i förhållande till

det utökade underskottsavdraget. Som utgångspunkt ska minskningen göras med tre tiondelar av det utökade underskottsavdraget. Tillsammans får skillnaden mellan det utökade underskottsavdraget och minskningen av avdraget för negativt räntenetto inte vara högre än ett särskilt beräknat överskott.

För att genomföra det tredje steget krävs inledningsvis att ett särskilt beräknat överskott bestäms. Det överskottet beräknas som utgångspunkt på samma sätt som enligt koncernbidragsspärren (1 260-160-980). Skillnaderna är dock att beräkningen görs efter avdrag för koncernbidragsspärrade underskott som får dras av enligt koncernbidragsspärren (-120) och enbart med hänsyn till det negativa räntenetto som får dras av enligt avdragsbegränsningen, vilket är 159, varför den del som inte får dras av ska läggas till (+21). Det särskilt beräknade överskottet blir därför 21.

I förhållande till detta överskott om 21 ska företaget sedan öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott (utökat underskottsavdrag) samtidigt som avdraget för negativt räntenetto ska minska med tre tiondelar av det utökade underskottsavdraget, på så sätt att ökningen och minskningen tillsammans motsvarar det nya beräknade överskottet. Detta kan uttryckas i följande formel, där y är det utökade underskottsavdraget ($y-3y/10=21$), dvs. att det utökade underskottsavdraget uppgår tio sjundedelar av 21. Det ger att $y=30$. Utökat underskottsavdrag ska därför göras med 30 samtidigt som avdraget för negativt räntenetto ska minska med tre tiondelar av 30, dvs. med 9.

Det utökade underskottsavdraget skulle inte ha lett till något ökat avdragsunderlag enligt 24 kap. 25 § andra stycket IL, om underskottet skulle ha fått dras av före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto. Anledningen till det är att underskottsavdraget inte skulle ha resulterat i ett underskott för beskattningsåret även om företaget skulle ha fått dra av sitt negativa räntenetto i sin helhet (1260-980-120-30). Avdraget för negativt räntenetto ska därför minska i förhållande till hela det utökade underskottsavdraget. Det totala underskottsavdraget blir därmed 150 (120+30) och det totala avdraget för negativt räntenetto 150 (159-9). Ej avdragsgillt negativt räntenetto, efter tillämpning av den justerande bestämmelsen, blir 30 (180-150).

Företaget redovisar ett överskott om 160 (1 260-980-150+30), vilket beloppsmässigt motsvarar det mottagna koncernbidraget på 160 från ett företag som inte ingick i samma koncern som företaget före den ägarförändring som gjorde att koncernbidragsspärren inträdde. Utrullat underskott är 50 (200-150) och kvarstående negativt räntenetto 30 (180-150).

Exempel 2

Detta exempel är utformat så att avdraget för negativt räntenetto enbart ska minska i förhållande till det utökade underskottsavdraget till den del som underskottsavdraget skulle ha lett till ett minskat avdragsutrymme, om underskottsavdraget skulle ha fått dras av före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto. Följande exempel beskriver hur en sådan beräkning ska göras.

Ett företag har ett kvarstående underskott från tidigare beskattningsår om 200. I anledning av en ägarförändring omfattas underskottet av

koncernbidragsspärren, men inte av beloppsspärren. Företaget har inga ränteinkomster och ränteutgifter om 210, vilket innebär ett negativt räntenetto med samma belopp. Företaget tar emot ett koncernbidrag om 60 från ett företag som inte ingick i samma koncern som företaget före den ägarförändring som gjorde att koncernbidragsspärren inträdde. Företagets inkomster i övrigt uppgår till 1 100. Företagets utgifter – exklusive ränteutgifterna – uppgår till 800, varav 150 utgör årliga värdeminskningsavdrag. De totala inkomsterna uppgår således till 1 160 och de totala utgifterna till 1 010. Inget av företagen som företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till har positivt räntenetto och alla företag som företaget ingår i intressegemenskap med tillämpar EBITDA-regeln. Företaget har inga inkomster i form av överskott från handelsbolag, gör inte avdrag för avsättning till periodiseringsfond och återför inte heller något sådant avdrag.

I ett första steg beräknas avdrag för tidigare års underskott, enligt 40 kap. 18 och 19 §§ IL. Beräkningen görs som om företaget får dra av hela sitt negativa räntenetto om 210 och vid beräkningen får det mottagna koncernbidraget inte räknas med. Beskattningsårets överskott enligt 40 kap. 18 och 19 §§ IL beräknas till 90 ($1\ 160 - 60 - 1010$) vilket innebär att avdrag för tidigare års underskott ska göras med 90.

I ett andra steg beräknas avdrag för negativt räntenetto enligt EBITDA-regeln. Avdragsunderlaget utgörs av resultatet av näringsverksamheten före avdragsbegränsningen ($1\ 160 - 1\ 010 - 90$) ökat med ränteutgifterna (+210) och ökat med de årliga värdeminskningsavdragen (+150). Avdragsunderlaget blir då 420 och avdragsutrymmet 126 ($420 * 0,3$). Ej avdragsgillt negativt räntenetto, efter tillämpning av EBITDA-regeln, uppgår således till 84 ($210 - 126$).

Eftersom företaget enbart delvis får dra av koncernbidragsspärrade underskott och enbart delvis får dra av negativt räntenetto, ska de justerande bestämmelserna tillämpas. Företaget ska därför öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott.

Eftersom företaget tar emot koncernbidrag som inte får räknas med i ett överskott som beräknas enligt koncernbidragsspärren och tillämpar EBITDA-regeln, ska den nu föreslagna bestämmelsen tillämpas. Det innebär att företaget i ett tredje steg får göra utökade underskottsavdrag samtidigt som avdraget för negativt räntenetto ska minska i förhållande till det utökade underskottsavdraget. Som utgångspunkt ska minskningen göras med tre tiondelar av det utökade underskottsavdraget. Skillnaden mellan det utökade underskottsavdraget och minskningen av avdraget för negativt räntenetto får inte vara högre än ett särskilt beräknat överskott (se avsnitt 2.3.5).

För att genomföra det tredje steget krävs inledningsvis att detta överskott bestäms. Det överskottet beräknas som utgångspunkt på samma sätt som enligt koncernbidragsspärren ($1\ 160 - 60 - 1\ 010$). Skillnaderna är dock att beräkningen görs efter avdrag för koncernbidragsspärrade underskott som får dras av enligt koncernbidragsspärren (-90) och enbart med hänsyn till det negativa räntenetto som får dras av enligt avdragsbegränsningen, vilket är 126, varför den del som inte får dras av ska läggas till (+84). Det särskilt beräknade överskottet blir därför 84.

För det fall avdraget för negativt räntenetto ska minska med tre tiondelar i förhållande till hela det utökade underskottsavdraget används formeln (y -

$3y/10=84$), där y är vad det utökade underskottsavdraget som högst kan uppgå till. Det skulle ge att det utökade underskottsavdraget skulle uppgå till högst 120. Det finns dock enbart återstående underskott om 110 (200-90). Om avdraget för negativt räntenetto ska minska i förhållande till hela det återstående underskottet, ska minskningen göras med tre tiondelar av 110, dvs. med 33.

Avdraget för negativt räntenetto ska dock inte minska i förhållande till det utökade underskottsavdraget till den del underskottsavdraget inte skulle ha lett till ett minskat avdragsutrymme, om underskottsavdraget skulle ha fått dras av före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto. Uttryckt på ett annat sätt innebär det att avdraget för negativt räntenetto inte ska minska i förhållande till det utökade underskottsavdraget till den del underskottsavdraget skulle ha lett till ett ökat avdragsunderlag enligt bestämmelsen om att avdragsunderlaget i vissa fall ska öka med avdrag för tidigare års underskott i 24 kap. 25 § andra stycket IL.

Det nämnda innebär att en beräkning även behöver göras för att avgöra i vilken utsträckning som det kvarstående underskottet från tidigare beskattningsår hade lett till ett minskat avdragsunderlag, om det kvarstående underskottet skulle ha fått dras av före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto. Om så hade varit fallet hade företaget redovisat ett underskott före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto om 50 (1 160-1 010-200). Enligt bestämmelsen om att avdragsunderlaget i vissa fall ska öka med avdrag för tidigare års underskott, hade företaget i så fall fått öka avdragsunderlaget med avdrag för tidigare års underskott motsvarande detta underskott – dvs. öka med 50. Av detta följer att till den del de totala underskottsavdragen överstiger 150 (200-50) så skulle avdragen inte leda till något minskat avdragsunderlag. Det är således enbart till den del som det utökade underskottsavdraget inte överstiger 60 (150-90) som det utökade underskottsavdraget skulle ha lett till ett minskat avdragsunderlag, om det utökade underskottsavdraget skulle ha fått dras av före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto. Avdraget för negativt räntenetto ska alltså inte minska med mer än tre tiondelar av 60, dvs. minska som mest med 18.

Skillnaden mellan det utökade underskottsavdraget och det minskade avdraget för negativt räntenetto får fortfarande inte uppgå till ett högre belopp än det särskilt beräknade överskottet om 84. Det innebär att utökat underskottsavdrag ska göras med 102 ($y-18=84$).

Det totala underskottsavdraget blir därmed 192 (90+102) och det totala avdraget för negativt räntenetto blir 108 (126-18). Ej avdragsgillt negativt räntenetto, efter tillämpning av den justerande bestämmelsen, blir 102 (210-108).

Företaget redovisar ett överskott om 60 (1 160-1 010-192+102), vilket beloppsmässigt motsvarar mottaget koncernbidrag på 60 från ett företag som inte ingick i samma koncern som företaget före den ägarförändring som gjorde att koncernbidragsspärren inträdde. Utrullat underskott är 8 (200-192) och kvarstående negativt räntenetto 102 (210-108).

Exempel 3

I detta exempel görs en jämförelse med hur beskattningen skulle bli om de spärrade underskotten i stället skulle vara ospärrade. Exemplet är därför

utformat så att företaget tar emot koncernbidrag som inte får räknas med i ett överskott beräknat enligt koncernbidragsspärren. Företaget får ändå dra av de koncernbidragsspärrade underskotten i sin helhet efter tillämpning av den föreslagna justerande bestämmelsen.

Ett företag har ett kvarstående underskott från tidigare beskattningsår om 120. I anledning av en ägarförändring omfattas underskottet av koncernbidragsspärren, men inte av beloppsspärren. Företaget har inga ränteinkomster och ränteutgifter om 210, vilket innebär ett negativt räntenetto med samma belopp. Företaget tar emot ett koncernbidrag om 70 från ett företag som inte ingick i samma koncern som företaget före den ägarförändring som gjorde att koncernbidragsspärren inträdde. Företagets inkomster i övrigt uppgår till 1 100. Företagets utgifter – exklusive ränteutgifterna – uppgår till 800, varav 140 utgör årliga värdeminskningsavdrag. De totala inkomsterna uppgår således till 1 170 och de totala utgifterna till 1 010. Inget av företagen som företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till har positivt räntenetto och alla företag som företaget ingår i intressegemenskap med tillämpar EBITDA-regeln. Företaget har inga inkomster i form av överskott från handelsbolag, gör inte avdrag för avsättning till periodiseringsfond och återför inte heller något sådant avdrag.

I ett första steg beräknas avdrag för tidigare års underskott, enligt 40 kap. 18 och 19 §§ IL. Beräkningen görs som om företaget får dra av hela sitt negativa räntenetto om 210 och vid beräkningen får det mottagna koncernbidraget inte räknas med. Beskattningsårets överskott enligt 40 kap. 18 och 19 §§ IL beräknas till 90 ($1\ 170 - 70 - 1010$), vilket innebär att avdrag för tidigare års underskott ska göras med 90.

I ett andra steg beräknas avdrag för negativt räntenetto enligt EBITDA-regeln. Avdragsunderlaget utgörs av resultatet av näringsverksamheten före avdragsbegränsningen ($1\ 170 - 1\ 010 - 90$) ökat med ränteutgifterna (+210) och ökat med de årliga värdeminskningsavdragen (+140). Avdragsunderlaget blir då 420 och avdragsutrymmet $126 (420 * 0,3)$. Ej avdragsgillt negativt räntenetto, efter tillämpning av EBITDA-regeln, uppgår således till 84 ($210 - 126$).

Eftersom företaget enbart delvis får dra av koncernbidragsspärrade underskott och enbart delvis får dra av negativt räntenetto, ska de föreslagna justerande bestämmelserna tillämpas. Företaget ska därför öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott.

Eftersom företaget tar emot koncernbidrag som inte får räknas med i ett överskott som beräknas enligt koncernbidragsspärren och tillämpar EBITDA-regeln, ska den nu föreslagna bestämmelsen tillämpas. Det innebär att företaget i ett tredje steg får göra utökade underskottsavdrag samtidigt som avdraget för negativt räntenetto ska minska i förhållande till det utökade underskottsavdraget. Som utgångspunkt ska minskningen göras med tre tiondelar av det utökade underskottsavdraget. Skillnaden mellan det utökade underskottsavdraget och minskningen av avdraget för negativt räntenetto får inte vara högre än ett särskilt beräknat överskott.

Det särskilt beräknade överskottet beräknas som utgångspunkt på samma sätt som enligt koncernbidragsspärren ($1\ 170 - 70 - 1\ 010$). Skillnaderna är dock att beräkningen görs efter avdrag för koncernbidragsspärrade underskott som får dras av enligt koncernbidragsspärren (-90) och enbart med hänsyn till det negativa räntenetto som får dras av enligt

avdragsbegränsningen, vilket är 126, varför den del som inte får dras av ska läggas till (+84). Det särskilt beräknade överskottet blir därför 84.

För det fall avdraget för negativt räntenetto ska minska med tre tiondelar i förhållande till hela det utökade underskottsavdraget används formeln ($y - 3y/10 = 84$), där y är vad det utökade underskottsavdraget som högst kan uppgå till. Det skulle ge att det utökade underskottsavdraget skulle uppgå till högst 120. Det finns dock enbart återstående underskott om 30 (120-90). Om avdraget för negativt räntenetto ska minska i förhållande till hela det återstående underskottet, ska minskningen göras med tre tiondelar av 30, dvs. med 9.

En beräkning behöver även göras för att avgöra i vilken utsträckning som det kvarstående underskottet från tidigare beskattningsår skulle ha lett till ett minskat avdragsunderlag, om det kvarstående underskottet skulle ha fått dras av före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto. Om så hade varit fallet hade företaget redovisat ett överskott om 40 (1 170-1 010-120) före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto. Det utökade underskottsavdraget skulle alltså inte ha lett till något ökat avdragsunderlag enligt 24 kap. 25 § andra stycket IL, om det utökade underskottsavdraget skulle ha fått dras av före avdragsbegränsningen. Avdraget för negativt räntenetto ska därför minska i förhållande till hela det utökade underskottsavdraget. Det totala underskottsavdraget blir därmed 120 (90+30) och det totala avdraget för negativt räntenetto 117 (126-9). Ej avdragsgillt negativt räntenetto, efter tillämpning av den justerande bestämmelsen, blir 93 (210-117).

Företaget redovisar därmed ett överskott om 133 (1 170-1 010-120+93). Kvarstående negativt räntenetto är 93 (210-117).

Om exemplet ändras så att det inrullade underskottet i stället vore ospärrat, men förutsättningarna i övrigt desamma, skulle hela underskottet dras av före tillämpningen av avdragsbegränsningen för negativt räntenetto. Utgångspunkten för avdragsunderlaget skulle därmed vara ett överskott om 40 (1 170-1 010-120), dvs. resultatet i näringsverksamheten före avdragsbegränsningen. Avdragsunderlaget ska sedan öka med ränteutgifterna (+210) och öka med värdeminskningssavdragen (+140). Avdragsunderlaget skulle därmed vara 390 och avdragsutrymmet 117 (390*0,3).

Resultatet skulle därmed även i en sådan situation vara ett överskott om 133 (1 170-1 010-120+93) och det kvarstående negativa räntenettet skulle uppgå till 93 (210-117).

Lagförslag

Förslaget föranleder att tre nya paragrafer, 24 kap. 25 a och 25 b §§ och 40 kap. 19 c §, införs i inkomstskattelagen samt ändringar i 24 kap. 24 och 26 §§ inkomstskattelagen.

2.3.5 Det utökade underskottsavdraget ska dras av i förhållande till ett särskilt beräknat överskott

Förslag: Vid tillämpning av de justerande bestämmelserna ska beskattningsårets överskott beräknas på det sätt som framgår av koncernbidragsspärren. Beräkningen ska dock göras

- efter avdrag för koncernbidragsspärrade underskott som får dras av enligt koncernbidragsspärren, och
- efter avdrag för ett negativt räntenetto som får dras av enligt EBITDA-regeln eller förenklingsregeln.

Skälen för förslaget

Det utökade underskottsavdraget ska, som framgår av avsnitt 2.3.3 och 2.3.4, göras i förhållande till ett överskott som beräknas på visst sätt. Avsikten med de justerande bestämmelserna som föreslås i denna promemoria är att möjliggöra utökat underskottsavdrag i vissa situationer så att underskottsföretag med koncernbidragsspärrade underskott ska kunna dra av sådana underskott om företaget på grund av nekat avdrag för negativt räntenetto redovisar överskott. I likhet med koncernbidragsspärren ska således även avdrag för koncernbidragsspärrade underskott enligt de nu föreslagna justerande bestämmelserna (dvs. utökat underskottsavdrag), få dras av i förhållande till ett på visst sätt beräknat överskott. I detta avsnitt behandlas frågan hur detta överskott ska beräknas.

Hur ska det särskilt beräknade överskottet beräknas?

Vid tillämpning av koncernbidragsspärren, avdragsbegränsningen för negativa räntenetton och de nu föreslagna reglerna kommer beräkningar att behöva göras i flera steg.

I ett första steg beräknas avdrag för koncernbidragsspärrade underskott enligt 40 kap. 18 och 19 §§ IL. Storleken på avdragen motsvaras av ett på visst sätt beräknat överskott, där det nu centrala är att överskottet beräknas som om företaget får dra av ett negativt räntenetto i sin helhet enligt EBITDA-regeln eller förenklingsregeln.

I ett andra steg beräknas avdrag för negativt räntenetto enligt EBITDA-regeln eller förenklingsregeln i 24 kap. 24 § IL. Om företaget helt eller delvis inte får dra av ett negativt räntenetto kan företaget redovisa ett överskott i näringsverksamheten – trots att företaget har kvarstående underskott från tidigare beskattningsår och överskottet inte motsvaras av mottagna koncernbidrag.

De föreslagna justerande bestämmelserna kan således beskrivas som ett ”tredje steg” i förhållande till koncernbidragsspärren och avdragsbegränsningen för negativa räntenetton. Ytterligare avdrag för koncernbidragsspärrat underskott, dvs. utökat underskottsavdrag, ska således göras i förhållande till det nya beräknade överskottet.

Utgångspunkten för beräkningen av ett sådant särskilt beräknat överskott ska vara den beräkning som framgår av 40 kap. 18 och 19 §§ IL. Anledningen till detta är att det är nödvändigt att säkerställa att det utökade underskottsavdraget inte görs till den del överskottet motsvaras av

mottagna koncernbidrag från företag som inte ingick i samma koncern före den ägarförändring som gjorde att spärren inträdde.

Eftersom det särskilt beräknade överskottet ska vara det överskott som underskottsföretaget har efter tillämpning av koncernbidragsspärren och efter tillämpning av avdragsbegränsningen för negativt räntenetto, behöver dock beräkningen i två avseenden skilja sig jämfört med 40 kap. 18 och 19 §§.

Mot denna bakgrund föreslås att beräkningen ska göras efter avdrag för negativt räntenetto som får dras av enligt EBITDA-regeln eller förenklingsregeln, i stället för före avdrag för negativt räntenetto. Det vill säga att beräkningen görs när avdraget för negativt räntenetto bestämts till sitt belopp enligt 24 kap. 24 § IL.

Vidare föreslås att beräkningen ska göras efter avdrag för koncernbidragsspärrade underskott som får dras av efter tillämpning av 40 kap. 18 och 19 §§ IL.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 40 kap. 19 d §, införs i inkomstskattelagen.

2.3.6 Inga ändringar krävs avseende andra tillfälliga spärrar

Bedömning: Varken avdragsbegränsningen för negativa räntenetton eller de justerande bestämmelserna föranleder ändringar avseende de tillfälliga spärrarna för avdrag för underskott i näringsverksamhet som återfinns i bestämmelserna om kvalificerade fusioner och fissioner, om verksamhetsavyttring eller om partiella fissioner.

Skälen för bedömningen: Förutom koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 och 19 §§ inkomstskattelagen finns det i lagen andra tillfälliga spärrar mot att dra av underskott i näringsverksamheten från tidigare år. Det gäller den s.k. fusionsspärren i 37 kap. 24 och 25 §§ IL, bestämmelserna i 38 kap. 17 a och 17 b §§ IL som begränsar avdragsrätten för underskott för det köpande företaget vid verksamhetsavyttring och bestämmelserna i 38 a kap. 18 och 19 §§ IL som begränsar avdragsrätten för underskott för det övertagande företaget vid partiell fission. Eftersom dessa spärrar uppvisar vissa likheter med koncernbidragsspärren finns det skäl att ta ställning till om avdragsbegränsningen för negativa räntenetton eller de justerande bestämmelserna även föranleder förändringar av dessa begränsningar.

Av avsnitt 2.1.2 ovan framgår att en skillnad mellan dessa tillfälliga spärrar, jämfört med koncernbidragsspärren, är att underskott som kvarstår från beskattningsår före det att dessa spärrar inträder och som omfattas av dessa begränsningar inte alls kan dras av under spärrtiden. Till skillnad från koncernbidragsspärren görs det enligt dessa begränsningar ingen beräkning som utgår från resultatet av näringsverksamheten. Underskott som omfattas av dessa spärrar dras alltså inte av under spärrtiden, och påverkar därför inte avdragsunderlaget för negativa räntenetton under spärrtiden. Att sådana underskott ändå fastställs vid beskattningen och

ingår i det utrullade underskottet (se Skatteverkets ställningstagande 2017-10-02, dnr 202 392964-17/111) förändrar inte denna bedömning. Avdragsbegränsningen för negativa räntenetton föranleder därför ingen ändring av övriga tillfälliga begränsningar mot att dra av tidigare års underskott. Inte heller föranleder förslagen om justerande bestämmelser några förändringar av övriga tillfälliga spärrar.

3 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslag: Lagändringen träder i kraft den 1 januari 2021 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.

Skälen för förslaget: Vad gäller förslaget om justerande bestämmelser för företag med koncernbidragsspärrade underskott som inte får fullt avdrag för negativt räntenetto (se avsnitt 2.3) anger FAR i sin hemställan att det inte finns hinder mot att de nya bestämmelserna får tillämpas även retroaktivt.

Bedömningen är att det inte är lämpligt att tillämpa de nya bestämmelserna retroaktivt. Lagändringen bör dock träda i kraft så snart som möjligt, vilket innebär att den bör träda i kraft den 1 januari 2021. Det föreslås att de nya bestämmelserna ska tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.

4 Konsekvensanalys

4.1 Syfte och alternativa lösningar

Syftet med förslaget är att införa justerande bestämmelser som medför att koncernbidragsspärrade underskott kan dras av mot ett på visst sätt beräknat överskott, som bl.a. beräknas med hänsyn endast till den del av det negativa räntenettet som får dras av. Om de justerande bestämmelserna inte genomförs kommer företag som har koncernbidragsspärrade underskott samtidigt som de har negativa räntenetton som inte får dras av till fullo, att kunna redovisa överskott trots att det principiellt rätta skattemässiga resultatet borde vara ett nollresultat eller ett lägre överskott.

Svenskt Näringsliv presenterar i sin hemställan (som FAR ansluter sig till) en alternativ lösning som innebär att en särskild beräkning av avdrag för koncernbidragsspärrade underskott endast ska göras om underskotts-företaget faktiskt tar emot ett koncernbidrag från ett nytt företag i koncernen. Förslaget skulle dock medföra att det behöver införas ett nytt system för att hantera underskott i underskottsföretag under den tidsperiod koncernbidragsspärren ska gälla. Den alternativa lösningen skulle därmed påverka även företag som har koncernbidragsspärrade underskott, men

som inte har negativa räntenetton eller negativa räntenetton som får dras av i sin helhet. Förslaget i denna promemoria bedöms vara mer träffsäkert. Detta eftersom det endast berör företag som med dagens regler redovisar egengenererade överskott, trots att det finns inrullade underskott.

4.2 Offentligfinansiella effekter

Nedan beskrivs förslagens effekter på dels den offentliga sektorns finansiella sparande, dels den offentligfinansiella effekt som enligt Finansdepartementets beräkningskonvention uppstår vid en uppbördsförskjutning när beskattningstidpunkten ändras över tid.

Den offentliga sektorns finansiella sparande påverkas på följande sätt. Den föreslagna ändringen medför att företag som har både koncernbidragssparade underskott och ett negativt räntenetto som inte får dras av till fullo, kommer att få dra av ett större underskott än de hade fått göra utifrån nu gällande bestämmelser. Effekten är en förskjutning av underskottsavdragen i tiden. Detta eftersom underskottet förr eller senare ändå skulle få dras av. Underskottet skulle ändå få dras av i två situationer. Den första är om det uppstår egengenererade överskott efter förvärvet av det aktuella koncernbolaget eller efter någon annan ägarförändring som gör att spärren inträder. Den andra situationen är när den koncernbidragssparade tidsperioden (den s.k. spärrtiden) går ut, vilket sker det femte beskattningsåret efter det år spärren inträdde.

I den samlade effekten finns två deleffekter. Den ena uppkommer genom en redovisningsförskjutning i form av tidigarelagda underskottsavdrag. Den andra följer av en uppbördsförskjutning som visar sig genom att skattebetalningar kommer att ske senare i tiden. Den första deleffekten är en följd av att redovisade skatter ändras, vilket påverkar det finansiella sparandet de år redovisningsförskjutningen sker. Sett över en lång tidsperiod är emellertid nettoeffekten på redovisade skatter noll. Det som återstår betraktat ur ett långt tidsperspektiv är därmed den förskjutning av betalda skatter som redovisningsförskjutningen medför. Effekten av detta uttrycks som en räntekostnad.

De ovan beskrivna effekterna kan redovisas ur två olika perspektiv. I det första perspektivet är utgångspunkten redovisade skatter. I det andra perspektivet är utgångspunkten de finansieringskostnader som förslaget medför. Eftersom skatterna fastställs årligen är effekterna i det första perspektivet bundna till år. De årliga effekterna kompletteras sedan med den varaktiga effekt som återstår om det årliga perspektivet byts ut mot ett längre tidsperspektiv.

Det andra perspektivet är det omvända. I det perspektivet bortses från att förslaget påverkar de fastställda skatterna enstaka år. Utgångspunkten är i stället ett längre tidsperspektiv än det årliga, som tar fasta på att de fastställda skatterna summerar till noll sett i långt tidsperspektiv. I detta perspektiv är de offentligfinansiella effekterna begränsade till den årliga räntekostnaden för att finansiera de uppbördsförskjutningar som följer på redovisningsförskjutningarna.

Nedan redovisas effekterna ur båda perspektiven. Det första perspektivet benämns effekter på det finansiella sparandet. Det andra perspektivet benämns finansieringskostnader.

4.2.1 Effekter på det finansiella sparandet

Införandeåret motsvarar effekten på det finansiella sparandet skatteeffekten av den ökning av underskottsavdraget som de ändrade reglerna medför. Denna ökning motsvarar i princip det skattemässiga värdet av nekat avdrag för negativt räntenetto för de företag som har koncernbidragsspärrade underskott. En beräkning utifrån SCB:s Företags och individdatabas (Frida) visar att företag som redovisar spärrade underskott står för cirka en fjärdedel av ett beräknat nekat räntenetto. Enligt beräkningarna i prop. 2017/18:245 uppgår skatteeffekten av det totala nekade räntenettet år 2021 till 9,68 miljarder kronor. En fjärdedel av detta belopp motsvarar cirka 2,4 miljarder kronor, vilket bedöms vara effekten på finansiellt sparande införandeåret.

Den föreslagna regeländringen medför en förskjutning av underskottsavdragen i tiden. De underskottsavdrag som får göras som en följd av regeländringen skulle ändå få göras, men först efter ett antal år. Den tid det skulle ta innan underskottet ändå skulle få dras av skiljer sig åt mellan olika företag. Koncernbidragsspärren gäller i sex år efter en ägarförändring. Spärrade underskott kan dock dras av inom denna tidsperiod till den del som det uppstår t.ex. egengenererade överskott efter ägarförändringen. Företag som ingår i koncerner där det kontinuerligt sker företagsförvärv kan dock ha koncernbidragsspärrade underskott under längre tid än sex år. Således kan en del av de samlade underskotten vara spärrade under kortare tid än sex år, medan en annan del kan vara spärrade under längre tid. Vid beräkningen av hur de föreslagna reglerna påverkar de offentliga finanserna åren efter införandeåret antas dessa avvikelser ta ut varandra. Därmed antas att de spärrade underskotten successivt skulle få dras av under en sexårsperiod, om inte de föreslagna reglerna hade genomförts.

Vid beräkningen av effekten åren efter genomförandeåret antas att de samlade underskotten som spärras på grund av förvärv av koncernbolag motsvarar en bolagsskatt om 2,4 miljarder kronor varje år. Varje år uppstår dock en motverkande effekt genom att underskottsavdragen har tidigare lagts, dvs. åren efter införandeåret medför regeländringen att det inte kommer att göras några underskottsavdrag för de sex år gamla underskott som tidigare läggs på grund av regeländringen. Om det antas att de underskott som spärras byggs upp successivt under den föregående sexårsperioden kan 0,4 miljarder kronor ($2,4 / 6 = 0,4$) hänföras till respektive år. Sammantaget betyder detta följande. Införandeåret 2021 uppgår effekten på det finansiella sparandet till -2,4 miljarder kronor. Året efter att reglerna har trätt i kraft (år 2022) uppstår nya koncernbidragsspärrade underskott om sammanlagt 2,4 miljarder kronor, som får dras av sex år tidigare på grund av de föreslagna reglerna. Samtidigt uppstår en motverkande effekt genom att den del av underskottsavdraget som tidigare lades år 2021 och som är sex år gammalt inte kommer att dras av på grund av de föreslagna reglerna. Den motverkande effekten uppgår

till 0,4 miljarder kronor, vilket innebär att den sammantagna effekten år 2022 uppgår till -2,0 miljarder kronor ($-2,4 + 0,4 = -2,0$), vilket är bolagsskatteeffekten. År 2023 uppstår återigen en effekt om -2,4 miljarder. Den motverkande effekten består dock av både det sex år gamla underskott som tidigare lades år 2021 och det som tidigare lades år 2022. Effekten uppgår därmed till -1,6 miljarder kronor ($-2,4 + 0,4 + 0,4 = -1,6$). På detta sätt ökar den motverkande effekten för varje efterföljande år med 0,4 per år, vilket betyder att effekten uppgår till noll år 2027 ($-2,4 + 0,4 + 0,4 + 0,4 + 0,4 + 0,4 + 0,4 = 0,0$).

Utöver den årliga effekten finns en varaktig effekt av förslaget. Den varaktiga effekten motsvarar en årlig räntekostnad för de tidigare lagda underskottsavdragen. Det femte året efter införandeåret är det sista året som underskottsavdrag som tidigare läggs genom förslaget ändå skulle ha dragits av. Det betyder att ränteeffekten beräknas på nuvärdet av en betalningsström under en sexårsperiod. Med en räntesats motsvarande den femåriga statslåneräntan (0,63 procent) beräknas den varaktiga effekten till 0,05 miljarder kronor¹.

Tabell 1 Effekt på den offentliga sektorns finansiella sparande

Miljarder kronor, fasta priser och baser

2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	Varaktig effekt
-2,40	-2,00	-1,60	-1,20	-0,80	-0,40	0,00	-0,05

Källa: SCB, databasen Frida, egna beräkningar

Storleken på effekten införandeåret bör betraktas som en övre gräns, dvs. den maximalt möjliga effekten. Det finns en mängd faktorer som medför att effekten i verkligheten troligen är mindre. En viktig faktor är att beräkningen är statisk medan de nya reglerna sedan den 1 januari 2019 under vissa förutsättningar medger möjligheter att fördela intäkter och kostnader inom koncerner (dvs. kvittning mellan positiva och negativa räntenetton inom en koncern), vilket i sin tur innebär att effekterna av spärrade underskott blir lägre. Det saknas dock underlag för att bedöma hur stora dessa möjligheter är. En annan osäkerhetsfaktor gäller tidsaspekten. Antagandet att underskotten med dagens regler i genomsnitt hade utnyttjats inom en sexårsperiod är osäkert.

4.2.2 Finansieringskostnader

Beräkningen av finansieringskostnaderna följer beskrivningen i Finansdepartementets beräkningskonventioner över hur de offentligfinansiella effekterna beräknas vid förändrade regler för uppbörd, betalningsförskjutningar eller uppskov med inbetalning av skatt.² Den offentligfinansiella bruttoeffekten, vid förändrade regler för uppbörd, beräknas som skillnaden mellan nuvärdet av betalningsströmmen av intäkterna för

¹ $(\sum_{t=0}^5 \text{Årlig effekt} / 1,0063^t) \times 0,0063$

² <https://www.regeringen.se/rapporter/2019/10/berakningskonventioner-2020/>

ett visst inkomstår om betalningarna sker i enlighet med de föreslagna reglerna och nuvärdet om betalningarna sker i enlighet med de befintliga reglerna. Den periodvisa diskonteringsränta som används vid nuvärdesberäkningarna ska på årsbasis motsvara statens diskonteringsränta. Den offentligfinansiella nettoeffekten utgörs av hur statens förändrade lånebehov och därmed lånekostnader påverkar de offentliga finanserna. Vid förändrade regler för uppbörd, betalningsförskjutningar eller uppskov med inbetalning av skatt är den offentligfinansiella effekten ofta liten i förhållande till den intäkt som berörs av förändringen. Exempelvis skatter, som med befintliga regler skulle betalas in i dag, istället kommer att betalas in senare minskar den offentliga sektorns finansiella sparande på kort sikt. Effekten på det finansiella sparandet och den offentligfinansiella effekten uttryckt som finansieringskostnad skiljer sig åt.

År 2021 bedöms staten behöva låna 2,4 miljarder kronor för att kompensera de skatteintäkter som senareläggs till följd av förslaget. Upplåningskostnaden för detta bedöms uppgå till 0,02 miljarder kronor (finansieringsbehov x ränta 5-årig statsobligation = $2,4 \times 0,0063 = 0,02$), vilket utgör finansieringskostnaden för förslaget införandeåret. År 2022 uppgår finansieringsbehovet till den skatt som senareläggs både år 2022 och 2023, dvs. 4,4 miljarder kronor. Finansieringskostnaden beräknas till 0,03 miljarder kronor (nuvärdet av finansieringskostnaden x ränta 5-årig statsobligation = $4,4 \times 0,0063 / 1,0063^1 = 0,03$). På motsvarande sätt beräknas finansieringskostnaden för åren 2023 till 2026. Den varaktiga effekten uppgår till 0,05 miljarder kronor.

Tabell 2 Offentliga sektorns finansieringskostnader

Miljarder kronor, fasta priser och baser

2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	Varaktig effekt
-0,02	-0,03	-0,04	-0,04	-0,05	-0,05	0	-0,05

Källa: SCB, databasen Frida, egna beräkningar

4.3 Effekter för företagen

4.3.1 Berörda företag

De justerande bestämmelserna kommer enbart att gälla för företag som på samma gång har koncernbidragsspärrade underskott och negativa räntenetton som inte får dras av i sin helhet. Eftersom den s.k. förenklingsregeln alltid tillåter avdrag för negativt räntenetto upp till fem miljoner kronor, är det företag vars negativa räntenetto överstiger detta belopp som berörs av de nya bestämmelserna. Även företag vars negativa räntenetto understiger samma belopp kan beröras av de nya bestämmelserna, om företaget ingår i intressegemenskap med andra företag och det samlade negativa räntenettet inom intressegemenskapen överstiger fem miljoner kronor.

Antalet företag som redovisade ett koncernbidragsspärrat underskott inkomståret 2016 uppgick till 4 845. Av dessa hade 364 företag inte fått fullt avdrag för negativt räntenetto, om nuvarande regler hade gällt.

Antalet företag som direkt berörs av förslaget kan därmed uppskattas till 364. Företag som har ett koncernbidragsspärrat underskott men inte får ränteavdraget begränsat behöver inte vidta några särskilda åtgärder på grund av de föreslagna reglerna. Därmed kan konstateras dels att reglerna är träffsäkra, dels att det är ett relativt litet antal företag som direkt berörs. Av de företag som direkt berörs omfattas 166 av förenklingsregeln, dvs. företagets ränteavdragsutrymme bestäms inte utifrån företagets EBITDA. Dessa företag står för cirka 8 procent av det totala nekade räntenettet hos berörda företag.

Tabell 3 Antal företag med spärrat underskott och nekat räntenetto

	Antal
Företag med spärrat underskott	4 845
varav med nekat räntenetto	364
varav omfattas av förenklingsregeln	166

Källa: SCB, databasen Frida

De flesta företag som direkt berörs bedriver fastighetsverksamhet, där antalet uppgår till 181. De näst största grupperna utgörs av företag som bedriver verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik samt företag som bedriver finans- och försäkringsverksamhet, där antalet uppgår till 72 respektive 44 företag. Resterande 67 företag är fördelade över övriga branscher.

Tabell 4 Antal berörda företag per bransch

Branschgrupp (SNI2007)	Antal
K Finans- och försäkringsverksamhet	44
L Fastighetsverksamhet	181
M Verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik	72
Övriga branscher	67
Samtliga	364

Källa: SCB, databasen Frida

Samtliga berörda företag ingår i en koncern. Det totala antalet berörda koncerner uppgår till 190. Av dessa koncerner har 45 en omsättning understigande 100 miljoner kronor, 71 har en omsättning på mellan 100 miljoner kronor och en miljard medan 74 koncerner har en omsättning överstigande en miljard kronor.

Tabell 5 Berörda koncerner efter omsättning

Koncernens omsättning i intervall, miljoner kronor	Antal	Koncern-omsättning i miljoner kronor
100	45	2 048
100 – 1 000	71	31 713
1 000 -	74	510 148
Samtliga	190	543 909

Källa: SCB, databasen Frida

När det gäller storleken på berörda verksamheter finns det enskilda företag som redovisar en omsättning som skulle klassificera dem som små. Samtliga företag ingår dock i koncerner. Bedömningen av om särskild hänsyn behöver tas till små företag bör därför göras på koncernnivå. Det är endast undantagsvis som de berörda koncernerna har en omsättning understigande 10 miljoner kronor. Bedömningen är därför att förslaget uteslutande berör företag som tillhör stora eller medelstora koncerner och att särskild hänsyn inte behöver tas till små företag vid reglernas utformning.

4.3.2 Administrativa kostnader

Förslaget kommer att medföra administrativa kostnader för företagen. Kostnaderna består dels av initiala kostnader i samband med införandet av reglerna, dels löpande kostnader som uppstår vid tillämpningen av reglerna. De initiala kostnaderna består av kostnader för att sätta sig in i regelverket och göra bedömningar av i vilken grad de berör företaget samt skapa rutiner och system i de fall reglerna bedöms beröra företaget. De initiala kostnaderna minskar i takt med att företagen lär sig tillämpa reglerna, och betraktas därför som engångskostnader. De löpande kostnaderna är i princip konstanta sett över tiden.

När det gäller de initiala kostnaderna har de flesta stora koncerner, även med befintliga regler, en komplicerad situation att hantera när det gäller beskattningen. Det är därför troligt att situationen inte blir särskilt mycket mer komplicerad med de föreslagna reglerna. Bedömningen är dessutom att det finns en kompetens och beredskap att hantera dessa regler hos de allra flesta koncerner som berörs. Storleken på de initiala kostnaderna varierar dock troligen stort mellan olika företag. Det är därför inte meningsfullt att göra en uppskattning av den initiala kostnaden för ett genomsnittsföretag, men den bör inte uppgå till stora summor.

När det gäller löpande kostnader bedöms den tid det tar för själva beräkningen, som reglerna medför, och redovisningen av resultatet som beräkningen resulterar i, som högst begränsad. Tiden för detta bör kunna räknas i minuter. Det är dock troligt att själva beräkningen föregås av en analys som omfattar flera alternativa sätt att sammanväga en mängd olika sätt att hantera intäkter och kostnader i koncernen. Sådana sammanvägningar måste dock göras även med dagens regler. Det är därför mycket svårt att bedöma hur mycket tid som tillkommer på grund av de föreslagna reglerna. En mycket grov uppskattning är att den löpande tiden som tillkommer varierar mellan 1 timme och 10 timmar för berörda företag.

Den genomsnittliga löpande timkostnaden beräknas i enlighet med Tillväxtverkets rekommendationer³. Bedömningen är att en jurist eller kvalificerad ekonom utför de uppgifter som resulterar i de löpande kostnaderna. Den genomsnittliga månadslönen för en affärs- och företagsjurist uppgår enligt SCB:s statistik över genomsnittlig månadslön 2017 till 56 100 kronor. Enligt Tillväxtverket ska den genomsnittliga månadslönen multipliceras med schablonvärdet 1,84 som inkluderar semesterersättning, arbetsgivaravgifter och en overheadkostnad. Om det antas att tiden för den löpande hanteringen varierar mellan 1 timme och 10 timmar för alla företag, motsvarar kostnaden mellan 1/160 och 1/16 månadslön. De löpande kostnaderna kan därmed beräknas till mellan 600 kronor ($56\,100 \times 1,84 / 160 \approx 600$) och 25 800 kronor ($56\,100 \times 1,84 / 16 \approx 6\,500$). Det totala antalet berörda koncerner beräknas uppgå till 190. Om de löpande kostnaderna fördelar sig jämnt mellan dessa koncerner kan totalkostnaden uppskattas till cirka 0,7 miljoner kronor ($[(600 + 6\,500) / 2 \times 190 \approx 0,7]$) per år.

4.3.3 Övrig påverkan på företag

Förslaget medför en förbättring för företagen i den meningen att underskottsavdrag kan utnyttjas tidigare än vad som är möjligt med dagens regler. Förslaget medför också att det inte längre finns en olikformighet mellan företag som ingår i en koncern som förvärvat ett koncernbolag och andra företag. Förslaget bidrar därför till ökad konkurrensneutralitet.

4.4 Effekter för jämställdheten

Det övergripande målet för regeringens jämställdhetspolitik är att kvinnor och män ska ha samma makt att forma samhället och sitt eget liv. Utifrån det övergripande målet arbetar regeringen efter sex delmål. Det andra jämställdhetspolitiska delmålet är ekonomisk jämställdhet. Kvinnor och män ska ha samma möjligheter och villkor i fråga om betalt arbete som ger ekonomisk jämställdhet livet ut.

De som ur ett tillämpningsperspektiv direkt berörs av förslaget är företag i koncerner. Det betyder att regeltillämpningen inte direkt berör fysiska personer. Fysiska personer kan däremot beröras indirekt i egenskap av delägare i bolag i sådana företag. Bedömningen är dock att förslagets påverkan på andelarnas värde inte är märkbar. Därmed är också eventuell påverkan på kvinnors respektive mäns ekonomiska förutsättningar inte märkbar. Samma slutsats kan dras gällande effekter för inkomstfördelningen.

³ Tillväxtverket, Ekonomiska effekter av nya regler-Så beräknar du företagens kostnader

4.5 Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget medför att Skatteverket behöver uppdatera informationsmaterial. Några särskilda informationsinsatser bedöms inte vara nödvändiga. De ökade kostnaderna bedöms kunna rymmas inom befintliga ekonomiska ramar.

Förslaget bedöms inte påverka antalet mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna.

4.6 Övriga effekter

Förslaget bedöms inte medföra några effekter för enskilda personer, offentlig sektor, miljön, sysselsättningen eller inkomstfördelningen.

5 Författningskommentar

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

24 kap.

24 §

Paragrafen innehåller den s.k. EBITDA-regeln och den s.k. förenklingsregeln. EBITDA-regeln framgår av första stycket och anger att ett företag bara får dra av ett negativt räntenetto med högst 30 procent av ett särskilt avdragsunderlag. Förenklingsregeln framgår av andra stycket och anger att ett negativt räntenetto i stället får dras av upp till fem miljoner kronor.

Ändringen i paragrafens *första stycke* är föranledd av att det enligt den nya 25 a § i vissa fall ska göras en justering avseende avdrag för negativt räntenetto som får dras av enligt den så kallade EBITDA-regeln, i förhållande till ökade avdrag för koncernbidragsspärrade underskott. Av 25 b § framgår i vilken utsträckning en sådan justering i form av en minskning av avdraget ska göras. Genom ändringen införs en hänvisning till den nya 25 a §.

Negativt räntenetto som får dras av enligt den s.k. EBITDA-regeln i första stycket, kan i vissa situationer nekas med stöd av den nya 25 a §. Detta gäller i den utsträckning det enligt den nya 25 b §§ ska göras en minskning av avdraget för negativt räntenetto. Av den nya 25 a § framgår även att bestämmelserna innebär en viss turordning, på så sätt att denna paragraf ska tillämpas före 25 a §. Se även kommentaren till 25 a och 25 b §§.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 2.3.4.

25 §

Ändringarna i paragrafens *andra stycke* är språkliga och redaktionella och innebär ingen ändring i sak. Genom den ändrade ordalydelsen används samma uttryckssätt som i första stycket.

25 a §

Paragrafen är ny och innebär att en justering i vissa fall ska göras av avdrag för negativt räntenetto i förhållande till ökade avdrag för koncernbidragsspärrade underskott som dras av enligt de nya bestämmelserna om justering av avdrag för koncernbidragsspärrade underskott (40 kap. 19 a–19 d §§).

Ett negativt räntenetto som enligt den s.k. EBITDA-regeln i 24 § första stycket får dras av, kan alltså enligt denna paragraf i vissa situationer nekas. Detta gäller i den utsträckning det enligt den nya 25 b §§ ska göras en minskning av avdraget för negativt räntenetto. Paragrafen anger därför en viss turordning, på så sätt att 24 § ska tillämpas först. Den praktiska innebörden är att det först bestäms i vilken utsträckning ett negativt räntenetto får dras av enligt EBITDA-regeln i 24 § första stycket. Därefter ska företaget i vissa fall minska detta avdrag. En sådan minskning ska enbart göras om företaget enligt 40 kap. 19 a § ska öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott och även uppfyller de förutsättningar som anges i denna paragraf.

Av *första stycket (första meningen)* framgår att ett företag som ska öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott enligt den nya 40 kap. 19 a §, även ska minska avdraget för negativt räntenetto. Paragrafen anger därför en viss turordning, på så sätt att 40 kap. 19 a § ska tillämpas först. Vidare innebär detta att paragrafen enbart tillämpas om villkoren som anges i 40 kap. 19 a § är uppfyllda. För att ett företag ska omfattas av 40 kap. 19 a § krävs att företaget helt eller delvis inte får dra av tidigare års underskott på grund av den s.k. koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 §. Som ytterligare förutsättning gäller att företaget helt eller delvis inte får dra av ett negativt räntenetto enligt EBITDA-regeln eller förenklingsregeln i 24 §. Om dessa förutsättningar är uppfyllda ska företaget enligt 40 kap. 19 a § öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott. Se kommentar till 40 kap. 19 a §.

Av *första stycket (andra meningen)* framgår vidare att minskningen av avdraget för negativt räntenetto ska göras i förhållande till de ökade avdragen för koncernbidragsspärrade underskott enligt vad som anges i 25 b §. Se kommentar till den paragrafen.

Av *andra stycket* framgår att ytterligare två förutsättningar ska vara uppfyllda för att ett företag ska minska avdraget för negativt räntenetto enligt första stycket.

Den första förutsättningen är att företaget endast delvis får dra av negativt räntenetto enligt 24 kap. 24 § första stycket (*första strecksatsen*).

Hänvisningen till 24 kap. 24 § första stycket innebär att det enbart är företag som tillämpar den s.k. EBITDA-regeln som kan omfattas av denna paragraf. Till skillnad från 40 kap. 19 a § omfattas alltså inte företag som tillämpar den s.k. förenklingsregeln i 24 kap. 24 § andra stycket av denna paragrafs tillämpningsområde. Ett företag som tillämpar förenklingsregeln ska alltså, om de villkor som anges i 40 kap. 19 a § är uppfyllda, öka

avdragen för koncernbidragsspärrade underskott utan att samtidigt minska avdraget för negativt räntenetto enligt denna paragraf.

Företag som inte alls får dra av negativt räntenetto enligt EBITDA-regeln kan inte minska avdraget, och omfattas inte av denna paragraf. Ett företag som helt nekas avdrag för negativt räntenetto enligt EBITDA-regeln kan dock omfattas av 40 kap. 19 a §.

Den andra förutsättningen som ska vara uppfylld är att företaget tar emot koncernbidrag som inte ska räknas med i ett överskott beräknat enligt 40 kap. 18 och 19 §§ (*andra strecksatsen*).

Av 40 kap. 18 och 19 §§ framgår den s.k. koncernbidragsspärren. Den innebär att underskotts företag inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder med högre belopp än ett på visst sätt beräknat överskott. Av 18 § första stycket framgår bland annat att i det på visst sätt beräknade överskottet ska inte mottagna koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap. ingå. Vidare framgår det av 19 § första meningen att koncernbidrag från företag som ingick i samma koncern som underskotts företaget redan före ägarförändringen ska räknas med i överskottet vid tillämpning av 18 §. I 19 § anges två undantag till detta koncernundantag. Det första undantaget innebär att koncernbidraget inte ska räknas med i överskottet om ett företag som inte tillhörde samma koncern före ägarförändringen genom fusion har gått upp i det företag som lämnar bidraget. Koncernbidraget ska inte heller räknas med till den del det motsvaras av koncernbidrag från något annat företag som inte ingick i samma koncern före ägarförändringen.

Ett företag som inte är mottagare av ett sådant koncernbidrag som inte ska räknas med i ett överskott som beräknas enligt koncernbidragsspärren ska alltså, om de villkor som anges i 40 kap. 19 a § är uppfyllda, öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott utan att samtidigt minska avdraget för negativt räntenetto enligt denna paragraf.

Begreppet företag definieras i 21 §. En förutsättning för att tillämpa bestämmelsen är dock att företaget även omfattas av de villkor som anges i 40 kap. 19 a §. Detta innebär att paragrafen enbart tillämpas av de företag som både omfattas av företagsdefinitionen i 21 § och av företagsdefinitionen i 40 kap. 3 §. Exempelvis omfattas svenska handelsbolag av företagsdefinitionen i 21 §, men inte av motsvarande definition i 40 kap. 3 §. Därför omfattas svenska handelsbolag och andra juridiska personer som inte omfattas av företagsdefinitionen i 40 kap. 3 §, inte av paragrafen.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 2.3.4.

25 b §

Paragrafen är ny och anger i vilken utsträckning som avdraget för negativt räntenetto ska minska i förhållande till de ökade underskottsavdragen. Paragrafen är tillämplig i de fall då det enligt den nya 25 a § ska ske en justering av avdrag för negativt räntenetto i förhållande till ökade avdrag för koncernbidragsspärrade underskott.

Paragrafen tillämpas således av företag som ska öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott enligt 40 kap. 19 a § och som även ska minska avdraget för negativt räntenetto enligt 25 a §. Se kommentarer till 25 a § och 40 kap. 19 a §. Av paragrafen framgår hur minskningen av

avdraget för negativt räntenetto förhåller sig till de ökade avdragen för koncernbidragsspärrade underskott.

Av *första stycket* framgår att avdraget för negativt räntenetto ska minska med tre tiondelar av de ökade underskottsavdragen. Det innebär att om avdragen för tidigare års underskott exempelvis ska öka med 10, så ska avdraget för negativt räntenetto minska med 3. Uttryckt som en ekvation innebär förhållandet mellan det minskade avdraget för negativt räntenetto (z) och de ökade underskottsavdragen (y), att $z=3y/10$.

Av *andra stycket* framgår en begränsning gällande minskningen av avdraget för negativt räntenetto enligt första stycket. Avdraget för negativt räntenetto ska enbart minska med tre tiondelar av de ökade underskottsavdragen till den del som de ökade underskottsavdragen inte skulle ha lett till ett ökat avdragsunderlag enligt 25 § andra stycket, beräknat som om de ökade underskottsavdragen skulle ha fått dras av före avdragsbegränsning för negativt räntenetto enligt 24 §.

I 25 § andra stycket, som andra stycket hänvisar till, anges att avdragsunderlag för negativt räntenetto i vissa fall ska öka med avdrag för tidigare års underskott. I den bestämmelsen anges att 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 med avdrag för tidigare års underskott enligt 40 kap. 2 §. En sådan ökning ska dock högst göras med ett belopp som motsvarar beskattningens underskott före avdragsbegränsningen enligt 24 § och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 26 §.

Hänvisningen i andra stycket till 25 § andra stycket innebär således att en beräkning ska göras om, och i så fall i vilken utsträckning, de ökade avdragen för tidigare års underskott hade lett till en ökning av avdragsunderlaget, för det fall underskottsavdragen skulle ha fått dras av före tillämpningen av avdragsbegränsningen i 24 §. I avsnitt 2.3.4 lämnas ett exempel (exempel 2) på hur en sådan beräkning ska göras.

För att paragrafen ska vara tillämplig krävs att de förutsättningar som anges i 25 a § och 40 kap. 19 a § är uppfyllda. En förutsättning är därför att företaget endast delvis får dra av negativt räntenetto enligt den s.k. EBITDA-regeln i 24 § första stycket. Se kommentar till 25 a §. Ett företag som helt eller delvis inte får dra av negativt räntenetto enligt EBITDA-regeln kan inte dra av kvarstående negativt räntenetto enligt 26 §. Därför anges i andra stycket – till skillnad från 25 § andra stycket – enbart att beräkningen ska göras som om de ökade underskottsavdragen skulle ha fått dras av före avdragsbegränsning för negativt räntenetto enligt 24 §.

Paragrafen tillämpas tillsammans med den nya 40 kap. 19 c §. Av 40 kap. 19 c § framgår hur de ökade avdragen för koncernbidragsspärrade underskott och det minskade avdraget för negativt räntenetto tillsammans förhåller sig till ett på visst sätt beräknat överskott. Se kommentar till 40 kap. 19 c §.

I paragrafen anges hur minskningen av avdraget för negativt räntenetto förhåller sig till de ökade avdragen för koncernbidragsspärrade underskott. För att beräkna i vilken utsträckning som avdragen för tidigare års underskott ska öka och i vilken utsträckning som avdraget för negativt räntenetto ska minska, behöver således både denna paragraf och 40 kap. 19 c § tillämpas. I avsnitt 2.3.4 lämnas exempel på sådana situationer där

det görs en samtidig justering av avdragen för koncernbidragsspärrade underskott och avdraget för negativt räntenetto.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 2.3.4.

26 §

Paragrafen anger vad som utgör ett s.k. kvarstående negativt räntenetto och förutsättningarna för att dra av ett sådant kvarstående negativt räntenetto.

Ändringen i paragrafens *första stycke* innebär att en hänvisning införs till den nya 25 a §. Se kommentar till den paragrafen. Ändringen innebär att ett företag har möjlighet att ett senare beskattningsår dra av negativt räntenetto enligt bestämmelserna om kvarstående negativa räntenetton. Detta gäller i den utsträckning som ett företag, på grund av en minskning av avdraget för negativt räntenetto enligt 25 a §, nekas avdrag för negativt räntenetto.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 2.3.4.

40 kap.

1 §

Ändringen i paragrafens *tredje strecksats* är föranledd av de nya bestämmelserna om justering av avdrag för koncernbidragsspärrade underskott i 19 a–19 d §§. Den innebär att hänvisningen till bestämmelserna om begränsningar i rätten till avdrag för underskott hos företag efter ägarförändringar även avser dessa paragrafer.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 2.3.1.

18 §

I paragrafen finns den s.k. koncernbidragsspärren som inträder vid vissa ägarförändringar. Koncernbidragsspärren innebär att underskott som kvarstår från tidigare år inte får dras av med högre belopp än ett på visst sätt beräknat överskott. Att överskottet beräknas på visst sätt innebär att beräkningen görs utan hänsyn till vissa mottagna koncernbidrag samt utan hänsyn till avdragen för underskott. Vidare ska beräkningen göras som om företaget får dra av sitt negativa räntenetto i sin helhet och utan hänsyn till eventuella avdrag för kvarstående negativa räntenetton.

Ändringarna i paragrafens *första stycke* är språkliga och redaktionella och innebär ingen ändring i sak. Genom den ändrade ordalydelsen används samma uttrycksätt som i 24 kap. 25 § första stycket.

Ändringen i paragrafens *tredje stycke* är föranledd av 19 a §, som innebär att företag under vissa förutsättningar ska öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott. Se kommentaren till 19 a §. Ändringen innebär att belopp som på grund av bestämmelsen i första stycket eller 19 a § inte har kunnat dras av ska dras av det följande beskattningsåret. Detta gäller om det inte finns någon begränsning då.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 2.3.1.

19 a §

Paragrafen är ny och innebär att företag, i förhållande till de avdrag för koncernbidragsspärrade underskott som får göras enligt 18 och 19 §§, i vissa fall ska justera sådana avdrag.

Av paragrafen framgår att ett företag som uppfyller de två förutsättningar som framgår av strecksatserna, ska öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott. Ökningen ska göras enligt vad som anges antingen i den nya 19 b eller den nya 19 c §§.

Den första förutsättningen är att företaget enligt 18 § helt eller delvis inte får dra av underskott som kvarstår från tidigare beskattningsår (*första strecksatsen*). Hänvisningen till 18 § innebär att underskotten ska omfattas av den s.k. koncernbidragsspärren som inträder vid ägarförändringar enligt 10 och 14 §§. Begränsningen i koncernbidragsspärren är utformad på så sätt att det i lagtexten anges en beloppsmässig gräns för hur stor del av ett spärrat underskott som får dras av. Denna gräns utgörs av ett på visst sätt beräknat överskott. Detta överskott ska bl.a. beräknas före avdragsbegränsning för negativt räntenetto enligt 24 kap. 24 § och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 24 kap. 26 §. Den praktiska innebörden är att ett sådant på visst sätt beräknat överskott beräknas som om företaget drar av innevarande års negativa räntenetto i sin helhet och att det beräknas utan hänsyn till eventuella avdrag för kvarstående negativa räntenetton (prop. 2017/18:245 s. 386).

Den andra förutsättningen är att företaget helt eller delvis inte får dra av ett negativt räntenetto enligt 24 kap. 24 § (*andra strecksatsen*). Hänvisningen till 24 kap. 24 § innebär att företag som inte får dra av ett negativt räntenetto enligt den s.k. EBITDA-regeln i 24 kap. 24 § första stycket omfattas av paragrafen. Vidare kan även företag som inte får dra av ett negativt räntenetto enligt den s.k. förenklingsregeln i 24 kap. 24 § andra stycket omfattas av paragrafen.

Hänvisningarna i de två strecksatserna till 18 § och 24 kap. 24 § innebär en viss turordning, på så sätt att paragrafen tillämpas efter att 18 § och 24 kap. 24 § har tillämpats. I 18 § uttrycks samtidigt en viss turordning mellan 18 § och 24 kap. 24 §. Enligt den turordning som anges i 18 § ska 18 § tillämpas före 24 kap. 24 § (prop. 2017/18:245 s. 385-386). Den praktiska innebörden är att det först bestäms hur stora avdrag för koncernbidragsspärrade underskott som får göras enligt 18 §. Sedan bestäms avdrag för negativt räntenetto som får göras enligt 24 kap. 24 §. Först därefter ska företaget öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott, om företaget uppfyller villkoren i denna paragraf. I förhållande till koncernbidragsspärren och avdragsbegränsningen för negativa räntenetton, kan tillämpningen av denna paragraf – tillsammans med de övriga nya bestämmelserna om justering av avdrag för koncernbidragsspärrade underskott – därför beskrivas som ett efterföljande steg.

Begreppet företag definieras i 3 §. De som omfattas av företagsdefinitionen i 3 § omfattas även av motsvarande definition i 24 kap. 21 §. Att den andra förutsättningen anger att företaget helt eller delvis inte får dra av negativt räntenetto enligt 24 kap. 24 § – vilket är en förutsättning som bara kan gälla de som omfattas av företagsdefinitionen i 24 kap. 21 § – innebär således ingen inskränkning vad gäller de företag som kan omfattas av paragrafen i förhållande till definitionen i 3 §. Det innebär

även att svenska handelsbolag och andra juridiska personer som omfattas av företagsdefinitionen i 24 kap. 21 § men som inte omfattas av motsvarande definition i 3 §, inte omfattas av paragrafens tillämpningsområde.

Av den nya 24 kap. 25 a § framgår att ett företag, förutom att justera avdragen för koncernbidragsspärrade underskott, under vissa förutsättningar även ska justera avdraget för negativt räntenetto. Det framgår även av de nya 19 b och 19 c §§ att det finns en koppling till 24 kap. 25 a §. Hänvisningarna i 19 b och 19 c §§ till 24 kap. 25 a § och hänvisningen i 24 kap. 25 a § till 19 a §, innebär en turordning mellan paragrafen och 24 kap. 25 a § på så sätt att paragrafen tillämpas före 24 kap. 25 a §.

Beroende av om även avdraget för negativt räntenetto ska minska, får ökningen av avdragen för koncernbidragsspärrade underskott göras högst med det belopp som framgår av antingen 19 b eller 19 c §§.

Ett företag som omfattas av denna paragraf och som ska öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott, men som inte ska göra någon justering av avdraget för negativt räntenetto enligt den nya 24 kap. 25 a §, ska öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott enligt vad som anges i 19 b §. Se kommentaren till den paragrafen.

Ett företag som omfattas av denna paragraf och som ska öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott, och som även ska justera avdraget för negativt räntenetto enligt den nya 24 kap. 25 a §, ska öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott enligt vad som anges i 19 c §. Se kommentar till den paragrafen. Vidare framgår det av den nya 24 kap. 25 b § hur det minskade avdraget för negativt räntenetto förhåller sig till de ökade avdragen för koncernbidragsspärrade underskott. Den paragrafen anger i vilken utsträckning som avdraget för negativt räntenetto ska minska. Se kommentaren till den paragrafen. I likhet med 18 § används i paragrafen pluralformer, ”avdragen” respektive ”koncernbidragsspärrade underskott” (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 475–476).

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 2.3.1.

19 b §

Paragrafen är ny och anger en beloppsgräns för de ökade avdragen för koncernbidragsspärrade underskott för ett företag som ska öka dessa avdrag enligt de nya bestämmelserna om justering av avdrag för koncernbidragsspärrade underskott, men som inte ska minska avdraget för negativt räntenetto. Paragrafen gäller för företag som ska öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott enligt 19 a §, men som inte ska minska avdraget för negativt räntenetto enligt 24 kap. 25 a §. Se kommentarer till 19 a § och 24 kap. 25 a §.

Paragrafen anger en beloppsmässig gräns för de ökade avdragen för koncernbidragsspärrade underskott. Denna beloppsmässiga gräns består av ett på visst sätt beräknat överskott. Detta överskott beräknas enligt vad som anges i 19 d §. Se kommentaren till den paragrafen. I avsnitt 2.3.3 lämnas ett exempel på en ökning av avdragen för koncernbidragsspärrade underskott utan samtidig justering av avdraget för negativt räntenetto.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 2.3.3.

19 c §

Paragrafen är ny och anger en beloppsgräns för de ökade avdragen för koncernbidragsspärrade underskott för ett företag som ska öka dessa avdrag enligt de nya bestämmelserna om justering av avdrag för koncernbidragsspärrade underskott, och som även ska minska avdraget för negativt räntenetto. Detta kommer till uttryck genom att det anges vad skillnaden mellan de ökade avdragen för koncernbidragsspärrade underskott och det minskade avdraget för negativt räntenetto som högst får uppgå till.

Paragrafen gäller för företag som både ska öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott enligt 19 a § och minska avdraget för negativt räntenetto enligt 24 kap. 25 a §. Se kommentarerna till 19 a § och 24 kap. 25 a §.

Av *första stycket* framgår att skillnaden mellan de ökade underskottsavdragen och det minskade avdraget för negativt räntenetto, inte får uppgå till ett högre belopp än ett på visst sätt beräknat överskott. Överskottet beräknas på det sätt som anges i 19 d §. Se kommentaren till den paragrafen.

Det som anges i första stycket uttrycker hur de ökade underskottsavdragen och det minskade avdraget för negativt räntenetto tillsammans förhåller sig till ett särskilt beräknat överskott. Förhållandet är att skillnaden, dvs. differensen, mellan de ökade underskottsavdragen och det minskade avdraget för negativt räntenetto som högst får uppgå till detta överskott. Om detta överskott uppgår till x , får differensen mellan de ökade underskottsavdragen (y) och det minskade avdraget för negativt räntenetto (z) inte uppgå till ett belopp som är högre än x enligt ekvationen $y-z \leq x$.

I *andra stycket* anges att det av 24 kap. 25 b § framgår hur det minskade avdraget för negativt räntenetto förhåller sig till de ökade underskottsavdragen.

För att beräkna i vilken utsträckning som avdragen för tidigare års underskott ska öka och i vilken utsträckning som avdraget för negativt räntenetto ska minska, krävs att både denna paragraf och 24 kap. 25 b § tillämpas. I avsnitt 2.3.4 lämnas exempel på sådan samtidig justering av avdragen för koncernbidragsspärrade underskott och avdraget för negativt räntenetto.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 2.3.4.

19 d §

Paragrafen är ny och anger hur beskattningens års överskott ska beräknas vid tillämpning av 19 b eller 19 c §§. Paragrafen är föranledd av 19 a § och 24 kap. 25 a §.

I 19 a § anges att företag under vissa förutsättningar ska öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott. I 24 kap. 25 a § anges att företag som omfattas av 19 a § under vissa förutsättningar även ska minska avdraget för negativt räntenetto. Justeringarna ska antingen göras i form av att underskottsavdragen ska öka eller att underskottsavdragen ska öka och avdraget för negativt räntenetto minska. Dessa justeringar ska göras i förhållande till ett på visst sätt beräknat överskott. Detta framgår av 19 b och 19 c §§. Se kommentarerna till de paragraferna.

I denna paragraf anges hur ett sådant överskott som anges i 19 b och 19 c §§ ska beräknas.

Av *första meningen* framgår att utgångspunkten för beräkningen av ett sådant på visst sätt beräknat överskott är det sätt som framgår av 18 och 19 §§.

Hänvisningen till 18 och 19 §§ innebär en hänvisning till den s.k. koncernbidragsspärren, som anger att koncernbidragsspärrade underskott enbart får dras av med ett belopp som inte är högre än ett på visst sätt beräknat överskott. I och med att 19 a § enbart gäller för företag som inte får dra av tidigare års underskott enligt 18 §, innebär bestämmelsen att utgångspunkten för det på visst sätt beräknade överskottet enligt paragrafen är den beräkning som redan gjorts vid tillämpning av koncernbidragsspärren.

Av *andra meningen* följer att beräkningen av ett på visst sätt beräknat överskott enligt paragrafen dock ska skilja sig från beräkningen enligt 18 och 19 §§ i två avseenden.

Den första skillnaden är att beräkningen av överskottet ska göras efter avdrag för koncernbidragsspärrade underskott som får dras av enligt 18 § (*första strecksatsen*). Det innebär att om företaget delvis får dra av koncernbidragsspärrade underskott enligt koncernbidragsspärren, så ska ett sådant avdrag tas med i beräkningen av ett på visst sätt beräknat överskott enligt paragrafen. Skillnaden jämfört med 18 och 19 §§ är att beräkningen tar hänsyn till avdrag för koncernbidragsspärrade underskott. Sådana avdrag tas således med i beräkningen till den del sådana avdrag får göras enligt 18 och 19 §§. Avdrag för koncernbidragsspärrade underskott enligt 19 a § tas dock inte med i beräkningen.

Den andra skillnaden är att beräkningen av överskottet ska göras efter avdrag för ett negativt räntenetto som får dras av enligt 24 kap. 24 § (*andra strecksatsen*). Det innebär att beräkningen utgår från det avdrag för negativt räntenetto som får göras enligt den s.k. EBITDA-regeln i 24 kap. 24 § första stycket eller den s.k. förenklingsregeln i 24 kap. 24 § andra stycket. Skillnaden jämfört med 18 och 19 §§ är således att beräkningen inte utgår från beskattningsårets överskott beräknat som om underskotts företaget får dra av negativt räntenetto i sin helhet (prop. 2017/18:245 s. 386), utan utgår från det avdrag som får göras enligt 24 kap. 24 § första eller andra stycket. En eventuell minskning av avdraget för negativt räntenetto enligt 24 kap. 25 a § påverkar dock inte beräkningen av det särskilt beräknade överskottet enligt paragrafen.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 2.3.5.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Av *första punkten* framgår att lagen träder i kraft den 1 januari 2020.

Av *andra punkten* framgår att lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.