

Skatteutskottets betänkande 2020/21:SkU9

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

Sammanfattning

Utskottet ställer sig bakom regeringens förslag till 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 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 i de 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.

Förslaget medför ändringar i inkomstskattelagen.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2021.

I betänkandet finns två särskilda yttranden (M, V).

Behandlade förslag

Proposition 2020/21:23 Justerande bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto.

Innehållsförteckning

Utskottets förslag till riksdagsbeslut	3
Redogörelse för ärendet	4
Ärendet och dess beredning.....	4
Bakgrund	4
Propositionens huvudsakliga innehåll	4
Utskottets överväganden.....	6
Justerande bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto	6
Särskilda yttranden	14
1. Justerande bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto (M)	14
2. Justerande bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto (V)	15
<i>Bilaga 1</i>	
Förteckning över behandlade förslag	16
Propositionen	16
<i>Bilaga 2</i>	
Regeringens lagförslag	17

Utskottets förslag till riksdagsbeslut

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

Riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i lagen (2020:000) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Därmed bifaller riksdagen proposition 2020/21:23 punkterna 1 och 2.

Stockholm den 19 november 2020

På skatteutskottets vägnar

Jörgen Hellman

Följande ledamöter har deltagit i beslutet: Jörgen Hellman (S), Per Åsling (C), Niklas Wykman (M), Hillevi Larsson (S), Helena Bouveng (M), Eric Westroth (SD), Sultan Kayhan (S), Tony Haddou (V), Boriana Åberg (M), David Lång (SD), Patrik Lundqvist (S), Hampus Hagman (KD), Anna Vikström (S), Gulan Avcı (L), Rebecka Le Moine (MP), Kjell Jansson (M) och Anne Oskarsson (SD).

Redogörelse för ärendet

Ärendet och dess beredning

I betänkandet behandlar utskottet regeringens proposition 2020/21:23 Justerande bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto. Regeringens förslag till riksdagsbeslut finns i bilaga 1. Regeringens lagförslag återges i bilaga 2. Det har inte väckts några motioner i ärendet.

Bakgrund

I budgetpropositionen för 2021 (prop. 2020/21:1 Förslag till statens budget för 2021, finansplan och skattefrågor avsnitt 13.17) aviserade regeringen att den under 2020 avser att återkomma med ett förslag om justerande bestämmelser som möjliggör ytterligare avdrag för koncernbidragsspärrade underskott om ett underskotts företag på grund av nekat avdrag för negativt räntenetto annars redovisar överskott.

Nuvarande regler kan leda till att företag som enligt koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, helt eller delvis inte får dra av underskott som kvarstår från tidigare år och som enligt avdragsbegränsningen för negativa räntenetton i 24 kap. 21–29 §§ IL helt eller delvis inte får dra av ett negativt räntenetto, kan redovisa överskott i näringsverksamheten. Detta trots att företaget har ett återstående underskott från tidigare år och trots att överskottet inte motsvaras av mottagna koncernbidrag. Svenskt Näringsliv har uppmärksammat detta i en hemställan den 23 april 2019 till Finansdepartementet (Fi2019/01603). Svenskt Näringsliv anför att denna konsekvens inte är motiverad med hänsyn till syftet med koncernbidragsspärren. FAR har i en hemställan den 26 september 2019 till Finansdepartementet (Fi2019/03289) framställt att en lagändring bör göras utifrån vad Svenskt Näringsliv anför.

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslår regeringen att det införs 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 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 i de 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.

Förslaget medför ändringar i inkomstskattelagen (1999:1229).

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2021.

Utskottets överväganden

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

Utskottets förslag i korthet

Riksdagen antar regeringens förslag till justerande bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto.

Jämför särskilt yttrande 1 (M) och 2 (V).

Propositionen

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, Taxation, 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.

Med anledning av avdragsbegränsningen genomfördes även en ändring av den s.k. koncernbidragsspärren. Koncernbidragsspärren finns i 40 kap. 18 och 19 §§ IL.

Förenklingsregeln framgår av 24 kap. 24 § andra stycket IL. Regeln anger att ett negativt räntenetto får dras av upp till 5 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 5 miljoner kronor.

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 betyder att koncernbidragsspärren inträder vid ägarförändringar som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag eller när ett underskotts företag, eller ett moderföretag till ett underskotts företag, 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 underskotts företaget 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. Om en del av underskotten inte får dras av på grund av beloppsspärren, gäller koncernbidragsspärren för den återstående delen.

Hemställningar från Svenskt Näringsliv och FAR

Svenskt Näringsliv har i en hemställan (Fi2019/01603) 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 underskotts företaget tar emot koncernbidrag eller inte. Det räcker således med att ett underskotts företag, eller ett moderföretag till underskotts företaget, får det bestämmande inflytandet över ett annat företag, t.ex. genom att ett nytt dotterföretag bildas, för att koncernbidragsspärren ska inträda. Om det då finns ett eller flera underskotts företag i koncernen, vilket torde vara det normala, aktualiseras de negativa effekterna som beskrivs här.

Svenskt Näringsliv anger att spärrens syfte inte är att förhindra att underskotts företagets 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 spärrens syfte. Det kan i sammanhanget noteras att vid den ändring av koncernbidragsspärren som gjordes vid inkomstskattelagens införande påtalades särskilt att spärren påverkar skatten bara om underskotts företaget 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 underskotts företaget faktiskt tar emot koncernbidrag från ett företag som före en ägarförändring inte ingick i samma koncern som underskotts företaget.

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

Behovet av ändrade regler

Regeringen gör bedömningen att en förändring bör genomföras så att koncernbidragsspärren ska fungera enligt sitt syfte när den tillämpas av företag som inte får fullt avdrag för sitt negativa räntenetto.

Den 1 januari 2019 trädde nya regler i kraft som bl.a. avser underskotts företag med koncernbidragsspärrade underskott. Enligt 40 kap. 18 och 19 §§ 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 §”. 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 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.

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). Den ändrade lydelsen av koncernbidragsspärren kan dock enligt regeringen 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 anser regeringen att det är 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. *Hur bör ändringen genomföras?*

Regeringen gör vidare bedömningen att 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.

Det finns enligt regeringen 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. Sammantaget bedömer regeringen det som lämpligast att införa justerande regler i form av ett utökad 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.

När ska de justerande bestämmelserna tillämpas?

Ett företag som enligt koncernbidragsspärren helt eller delvis inte får dra av tidigare års underskott kan ändå redovisa ett överskott av näringsverksamheten som inte motsvaras av mottagna koncernbidrag från nya företag i koncernen. Den nya regleringen av koncernbidragsspärren kan därmed enligt regeringen 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 enligt regeringen 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.

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

Regeringen gör bedömningen att de justerande bestämmelserna i vissa fall bör 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.

Regeringen gör vidare bedömningen att det inte krävs någon justering av avdraget för negativt räntenetto om ett utökad underskottsavdrag görs av ett underskotts företag som drar av ett negativt räntenetto enligt förenklingsregeln.

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

Innebörden av de justerande reglerna som föreslås är att möjliggöra för underskotts företag att göra utökad underskottsavdrag, dvs. att öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott i förhållande till avdrag för spärrade underskott som får göras enligt koncernbidragsspärren. Detta gäller underskotts företag som enligt koncernbidragsspärren 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 övervägas hur ett utökad underskottsavdrag förhåller sig till avdragsbegränsningen.

Sammanfattningsvis gör regeringen bedömningen att det enbart är i en situation som ett utökad underskottsavdrag kräver en justering av avdraget för negativt räntenetto om avdraget görs enligt EBITDA-regeln. Den situationen är när underskotts företaget tar emot ett koncernbidrag från ett företag som inte ingick i samma koncern innan den ägarförändring som gjorde att koncernbidragsspärren inträdde. Det är således aktuellt när ett underskotts företag 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.

Justering av avdragen för koncernbidragsspärrade underskott

Regeringen föreslår att 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.

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 underskotts företaget får dra av ett negativt räntenetto i sin helhet och som om företaget inte får dra av kvarstående negativt räntenetto.

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 5 miljoner kronor.

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 tidigare framgått anser regeringen att det därför finns ett behov av ändrade regler.

Regeringen gör vidare bedömningen att justerande regler bör införas som möjliggör ytterligare avdrag för koncernbidragsspärrade underskott (utökad 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 (se avsnitt Hur bör ändringen genomföras?).

Vidare föreslår regeringen 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. Utökad underskottsavdrag ska få göras oavsett om det sker efter tillämpning av förenklingsregeln eller EBITDA-regeln (se avsnitt När ska de justerande bestämmelserna tillämpas?).

Regeringen gör även bedömningen att någon justering av avdraget för negativt räntenetto inte krävs när ett utökad 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 utökad underskottsavdrag görs av ett underskotts företag som drar av ett negativt räntenetto enligt förenklingsregeln

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

Regeringen föreslår slutligen att det utökade underskottsavdraget ska göras med ett belopp som inte är högre än beskattningsårets överskott beräknat på ett visst sätt. Regeringen konstaterar att den föreslagna bestämmelsen utgår från samma teknik och grundtanke som koncernbidragsspärren, vilket underlättar förståelsen och tillämpningen av bestämmelsen.

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

Regeringen föreslår att ett företag som ska öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott även ska minska det beräknade avdraget för negativt räntenetto enligt EBITDA-regeln. 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 enligt förslaget 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 och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto.

Ett företag ska enligt förslaget inte minska avdraget för negativt räntenetto, till den del avdraget begränsas i förhållande till företagets avdragsutrymme enligt EBITDA-regeln på grund av att ett annat företag inom samma intresse-gemenskap använder förenklingsregeln.

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

Regeringen föreslår vidare att beskattningsårets överskott vid tillämpning av de justerande bestämmelserna ska beräknas utan hänsyn till de justeringar som ska göras enligt de justerande bestämmelserna samt utan hänsyn till mottagna koncernbidrag. I överskottet ska dock koncernbidrag räknas med i samma utsträckning som följer av koncernbidragsspärren.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringen föreslår att lagändringen ska träda i kraft den 1 januari 2021 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.

När det gäller retroaktivitetsförbudet (2 kap. 10 § regeringsformen) konstaterar regeringen att det enbart tar sikte på retroaktivitet till den skattskyldiges nackdel. De justerande bestämmelserna kräver i vissa situationer att ett företag, förutom att öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott, även ska minska avdraget för negativt räntenetto. Underskott får utan tidsbegränsning rullas vidare och dras av senare år. Kvarstående negativa räntenetton får däremot enbart dras av inom en sexårsperiod. Vidare upphör avdragsrätten för kvarstående negativa räntenetton definitivt vid t.ex. ägarförändringar för företaget med det kvarstående negativa räntenettet, till skillnad från underskott där det avgörande för en bibehållen avdragsrätt inte är en ägarförändring i sig utan köpeskillingens storlek relativt underskotten (den s.k. beloppsspärren). Det finns därför enligt regeringen skillnader i behandlingen över tid av underskott och kvarstående negativa räntenetton.

Bedömningen av om de nya bestämmelserna skulle kunna innebära en nackdel kan således inte enligt regeringen begränsas till ett enskilt beskattningsår, utan bör omfatta en längre tidsperiod. Det kan därmed konstateras att även om de föreslagna bestämmelserna är till fördel för de skattskyldiga som kollektiv, kan bestämmelserna under vissa omständigheter ändå vara till en skattskyldigs nackdel. Med hänsyn till att en retroaktiv lagstiftning kan vara till den skattskyldiges nackdel och därför träffas av retroaktivitetsförbudet samt då sådan tillbakaverkande lagstiftning ska tillämpas mycket restriktivt, bör de föreslagna reglerna enligt regeringen inte tillämpas retroaktivt.

Utskottets ställningstagande

För att den s.k. koncernbidragsspärren ska fungera enligt sitt syfte och därmed inte förhindra att underskotts företag får dra av koncernbidragsspärrade underskott i förhållande till egengenererade överskott föreslår regeringen justerande bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto.

Förslaget innebär att företag som enligt 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.

Utskottet har inget att invända mot förslaget och tillstyrker propositionen.

Särskilda yttranden

1. Justerande bestämmelser om avdrag för koncernbidragspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto (M)

Niklas Wykman (M), Helena Bouveng (M), Boriana Åberg (M) och Kjell Jansson (M) anför:

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 ägar-förändringen ingick i samma koncern. Den 1 januari 2019 trädde nya skatte-regler för företagssektorn i kraft, vilka dock skapade ett sådant hinder. Detta hinder har medfört att företag i vissa situationer tvingas att betala skatt, trots att de har underskott från tidigare år.

Regeringens förslag innebär att ovanstående hinder undanröjs och att en brist i lagstiftningen läks. Förslaget kompletteras med en ändring som innebär att det i ett fåtal fall samtidigt ska ske en korrigering varigenom avdrag för negativt räntenetto minskas.

Med beaktande av att dagens regler har brister som tvingar företag att, i strid med syftet, betala skatt trots att de har underskott menar vi att det finns starka skäl för att införa en möjlighet att tillämpa den utökade avdragsrätten för underskott retroaktivt. I propositionen anför regeringen dock att de föreslagna bestämmelserna inte bör tillämpas retroaktivt. Regeringen motiverar detta med att en retroaktiv tillämpning i vissa fall över tid skulle kunna leda till negativa skatteeffekter för en skattskyldig.

Genom en retroaktiv möjlighet som begränsar sig till de situationer där det utökade avdraget för underskott inte föranleder någon korrigering av ränte-avdraget uppstår dock ingen risk för negativa skatteeffekter för de skatt-skyldiga. Med en sådan möjlighet skulle flertalet av de berörda företagen ges möjlighet att läka en sådan felaktig beskattning som dagens regler förorsakar.

Mot bakgrund av ovanstående är det vår uppfattning att de bestämmelser som föreslås i propositionen bör kompletteras med en möjlighet till s.k. frivillig retroaktivitet (retroaktiv tillämpning på den skattskyldiges yrkande) för de situationer där ett utökat avdrag för underskott inte medför en samtidig justering av avdraget för negativt räntenetto.

Efter det ovan anförda ställer vi oss bakom propositionen.

2. Justerande bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto (V)

Tony Haddou (V) anför:

Regeringen föreslår bl.a. nya regler om koncernbidragsspärrade underskott m.m. i budgetpropositionen.

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

Regeringen har vidtagit flera ekonomiska åtgärder med anledning av coronapandemin för att sänka företagens kostnader, och jag anser att många av dessa har varit för generösa. Många företag lyckades pressa kostnaderna ännu mer genom att utnyttja de statliga krisstöden. Framförallt har krisåtgärderna gynnat storföretagen och kapitalägande, vilka gynnats under lång tid.

Jag och mitt parti anser, i likhet med Skatteverket, att de nya reglerna ökar komplexiteten i ett redan komplext system. Vänsterpartiet lägger fram en egen budgetmotion som ska ses som en helhet. Jag och mitt parti skulle vilja avslå förslaget, men ställer oss bakom propositionen. Ett avslag skulle stärka de offentliga finanserna med 2,4 miljarder kronor för 2021.

BILAGA 1

Förteckning över behandlade förslag

Propositionen

Proposition 2020/21:23 Justerande bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto:

1. Riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).
2. Riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i lagen (2020:000) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

BILAGA 2

Regeringens lagförslag

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

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

dels att 24 kap. 25 och 26 §§ och 40 kap. 18 § ska ha följande lydelse,

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

24 kap.

25 §²

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 värdeminskningsskattavdrag enligt 18 kap. 3 §, 19 kap. 4 och 26 §§ samt 20 kap. 4 och 17 §§,

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

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

minskat med

– ränteinkomster,

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

– återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap.

Om ett företag har ett underskott av näringsverksamheten före *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 §*

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2019:1241.

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 det enligt 24 § första stycket beräknade avdraget för negativt räntenetto. Minskningen 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 § och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 26 §.

Ett företag ska inte minska avdraget för negativt räntenetto enligt första stycket, till den del avdraget begränsas i förhållande till företagets avdragsutrymme enligt 24 § första stycket på grund av vad som anges i 24 § andra stycket andra meningen.

26 §³

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 §.

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 §.

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.

40 kap.

18 §⁴

Koncernbidragsspärren innebär att underskottsföretaget 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.

Koncernbidragsspärren innebär att underskottsföretaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder, med högre belopp än beskattningsårets överskott före *avdragsbegränsning* för negativt räntenetto enligt 24 kap. 24 § och *före avdrag för* kvarstående negativt räntenetto enligt 24 kap. 26 § samt beräknat utan hänsyn till avdragen för underskott och till sådana mottagna koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap.

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

³ Senaste lydelse 2018:1206.

⁴ Senaste lydelse 2018:1206.

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

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 före minskningen av avdrag för negativt räntenetto enligt 24 kap. 25 a § samt utan hänsyn till avdragen för underskott enligt 19 a § eller till sådana mottagna koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap. 1 överskottet ska dock koncernbidrag räknas med i samma utsträckning som följer av 19 §.

-
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 Förslag till lag om ändring i lagen (2020:000) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att 40 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) i stället för lydelsen enligt lagen (2020:000) om ändring i den lagen ska ha följande lydelse.

Lydelse enligt prop. 2020/21:19 *Föreslagen lydelse*

40 kap.

1 §

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 hos företag efter ägarförändringar i 9–19 d §§,
- bestämmelser om begränsningar i rätten till avdrag för underskott vid konkurs, ackord, skuldsanering, F-skuldsanering och nedskrivning av relevanta kapitalinstrument utanför resolution i 20 och 21 §§,
- bestämmelser om begränsningar i rätten till avdrag för underskott efter överlåtelser av andelar i statliga kreditinstitut i 22 §,
- bestämmelser om avdrag efter ombildningar i 23 §, och
- hänvisningar i 24 §.