

Kommittédirektiv

En uppföljning av de nya skattereglerna för företagssektorn

Beslut vid regeringssammanträde den 28 oktober 2021

Sammanfattning

En särskild utredare ska följa upp och se över vissa frågor med anledning av de nya skattereglerna för företagssektorn som trädde i kraft den 1 januari 2019.

Utredaren ska bl.a.

- analysera och överväga om kvarstående negativa räntenetton ska fastställas till sin storlek vid uppkomsten och om de ska kunna behållas längre tid än sex år samt, om det bedöms lämpligt, lämna sådana förslag,
- analysera och överväga alternativa eller ytterligare möjligheter till koncernutjämning avseende avdragsunderlag för negativa räntenetton och, om det bedöms lämpligt, lämna sådana förslag,
- följa upp och analysera den rättspraxis som finns avseende räntedefinitionen och vid behov lämna förslag på förändringar av definitionen,
- utvärdera och analysera hur bestämmelserna om valutasäkring bör ändras så att de blir anpassade till de redovisningsmässiga reglerna,
- analysera behovet och lämpligheten av ett infrastrukturundantag samt föreslå utformning av ett sådant undantag,
- analysera om syftet med den generella ränteavdragsbegränsningen uppnås, hur regeln påverkar Sveriges konkurrenskraft samt om reglerna förebygger skatteplanering på avsett sätt och inte kan kringgås.

Uppdraget ska redovisas senast den 1 november 2023.

Det internationella och nationella arbetet för att förhindra skatteundandragande

Flera nationella åtgärder som vidtagits i Sverige de senaste åren för att förhindra skatteundandragande är ett resultat av det omfattande internationella arbetet som bedrivits inom EU och OECD. I detta arbete har Sverige deltagit aktivt.

OECD:s rekommendationer om åtgärder mot skatteplanering genom ränteavdrag

Våren 2013 påbörjade OECD med understöd av G20 ett projekt för att motverka skattebaserodering och vinstförflyttning ("Base Erosion and Profit Shifting Project", BEPS). I oktober 2015 publicerades 13 rapporter (avseende 15 åtgärdsområden) och ett sammanfattande dokument som tillsammans utgör det s.k. BEPS-paketet.

En av åtgärderna i BEPS-paketet gäller internationell skatteplanering med ränteavdrag. Rekommendationer på detta område lämnas i OECD:s rapport från den 5 oktober 2015 "Final report on action 4: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments" (OECD:s BEPS-rekommendationer, åtgärd 4). En av rekommendationerna i rapporten är en generell begränsning av ränteavdrag, som i första hand bör utformas som en avdragsbegränsning för negativa räntenetton. Ett företags netto-ränteutgifter får dras av upp till en fast andel av resultatmåttet EBITDA ("Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization"). Det rekommenderas att procentsatsen sätts inom spannet 10–30 procent utifrån vissa kriterier (avsnitt 6).

En annan åtgärd i BEPS-paketet är rekommendationer för att neutralisera de skattemässiga effekter som kan uppstå vid hybrida mismatchningar. Rekommendationerna återfinns i OECD:s rapport "Final report on action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements" (OECD:s BEPS-rekommendationer, åtgärd 2). Arbetet med att ta fram rekommendationer för att neutralisera effekterna av mismatchningar med fasta driftställen inleddes kort efter att OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2) publicerades. Arbetet resulterade i ett antal rekommendationer som återfinns i OECD:s rapport "Neutralising the Effects of Branch

Mismatch Arrangements” (OECD:s BEPS-rekommendationer om fasta driftställen).

Direktivet mot skatteundandraganden

Direktivet mot skatteundandraganden (rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion, EUT L 193, 19.7.2016, s. 1–14) antogs av rådet den 12 juli 2016. Direktivet innebär att EU:s medlemsstater samordnar genomförandet av vissa av OECD:s åtgärds punkter mot BEPS, däribland åtgärd 4 om ränteavdragsbegränsningar och åtgärd 2 om hybrida mismatchningar.

Ränteavdragsbegränsningsregeln i artikel 4 i direktivet ska motverka skatteplanering med ränteavdrag. Artikeln innebär att det ska införas en generell begränsning av avdrag för nettoränteutgifter baserad på måttet EBITDA. Avdrag får göras med 30 procent av EBITDA.

Direktivet innebär en minsta skyddsnivå för medlemsstaternas bolagsskattebaser (artikel 3), och hindrar således inte tillämpningen av nationella bestämmelser som syftar till att säkerställa en högre skyddsnivå för inhemska bolagsskattebaser. Direktivet innehåller även ett antal frivilliga moment, t.ex. kan medlemsstaterna från tillämpningen av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln undanta lån som finansierar ett långsiktigt offentligt infrastrukturprojekt (artikel 4.4.b).

Genom rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredje länder, här kallat ändringsdirektivet, utvidgades bestämmelserna om hybrida mismatchningar i artikel 9 i direktivet om skatteundandraganden i ett antal avseenden. Till exempel innebar utvidgningen att fler former av hybrida mismatchningar omfattas av tillämpningsområdet, t.ex. hybrida mismatchningar genom fasta driftställen.

Genomförandet av direktivet mot skatteundandraganden i Sverige

De nya skattereglerna för företagssektorn som trädde i kraft den 1 januari 2019 innebar delvis ett genomförande av EU:s direktiv mot skatteundandraganden (prop. 2017/18:245, bet. 2017/18:SkU25, rskr. 2017/18:398). Det gällde exempelvis avdragsbegränsningen för negativa räntenetton i 24 kap. 21–29 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL,

som bl.a. innehåller den s.k. EBITDA-regeln. Genom dessa bestämmelser genomfördes i svensk rätt den generella ränteavdragsbegränsningsregeln i artikel 4 i direktivet.

Även bestämmelserna om avdragsförbud för ränteutgifter vid vissa gränsöverskridande situationer i 24 kap. 15 a–15 e §§ IL, som var en del av de nya skattereglerna för företagssektorn, innebar ett genomförande av samma direktiv. De senare bestämmelserna har den 1 januari 2020 ersatts av bestämmelserna i 24 b kap. IL om särskilda bestämmelser vid vissa situationer med gränsöverskridande inslag (prop. 2019/20:13, bet. 2019/20:SkU8, rskr. 2019/20:79). Därmed har artiklarna 9 och 9b i direktivet, som rör hybrida mismatchningar, genomförts i svensk rätt. Den 1 juli 2021 infördes bestämmelser om den skattemässiga behandlingen av vissa transparenta företag för att motverka skatteplanering genom s.k. omvända hybrida mismatchningar (prop. 2020/21:111, bet. 2020/21:SkU23, rskr. 2020/21:328). Därmed har artikel 9a i direktivet genomförts i svensk rätt.

Införandet av den generella ränteavdragsbegränsningen, som innebar en breddning av bolagsskattebasen, kombinerades med en sänkning av bolags- och expansionsfondsskattesatserna från 22 procent till 20,6 procent. Vidare har den s.k. riktade ränteavdragsbegränsningsregeln snävats in till att i princip avse rena missbruksfall (24 kap. 16–20 §§ IL) och ändringar gjorts i reglerna om årliga värdeminskningsskatt för hyreshus genom införandet av ett primäravdrag (19 kap. 5 a § IL).

Andra bestämmelser i direktivet mot skatteundandraganden än artiklarna 4, 9, 9a och 9b har genomförts i svensk rätt genom andra lagstiftningsärenden.

Genomförandet av regeln om begränsning av ränteavdrag i andra medlemsstater

Ett av skälen till att BEPS-paketet har tagits fram är att det är svårt för ett enskilt land att på egen hand motverka erodering av skattebasen och förflyttning av vinster eftersom bolagsskattebasen i vissa delar är lätttröglig. Det betyder att om ett land på egen hand (dvs. unilateralt) inför vissa åtgärder för att motverka skattebaserosering och vinstförflyttning, är det ofta möjligt för multinationella företag att kringgå åtgärderna. Unilaterala åtgärder kan dessutom skada ett lands konkurrenskraft när det gäller att attrahera investeringar samt leda till internationell dubbelbeskattning. För att inte skapa möjligheter till kringgåenden och för att skydda den inhemska

bolagsskattebasen, bör de nationella åtgärder som vidtas inte avvika alltför mycket från hur andra länder genomfört motsvarande bestämmelser.

Europeiska kommissionen har lämnat en rapport till Europaparlamentet och rådet om genomförandet av direktivet mot skatteundandraganden (Rapport från kommissionen till Europaparlamentet och rådet om genomförandet av rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion, ändrat genom rådets direktiv (EU) 2017/952 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer). Rapporten utgör det första steget i den utvärdering av direktivet som kommissionen ska genomföra och som särskilt ska avse bestämmelserna om ränteavdragsbegränsning. I rapporten redovisas en översikt över genomförandet, t.ex. andelen medlemsstater som valt att genomföra direktivet på ett visst sätt när valfrihet vid genomförandet är tillåten eller andelen medlemsstater som valt att genomföra direktivet på ett mer restriktivt sätt än vad direktivets miniminormer kräver.

Det bör göras en uppföljning av de nya skattereglerna för företagssektorn

Vid införandet av de nya skattereglerna för företagssektorn lyftes det fram att de nya reglerna var omfattande och att de skulle innebära en stor förändring för många företag och för Skatteverket. Förutom att de nya skattereglerna i sig har inneburit en omfattande förändring kan det konstateras att de även inneburit vissa förändringar av redan gällande skatteregler för företagssektorn. Det gäller exempelvis bestämmelserna om tidigare års underskott i 40 kap. IL.

En anledning till att de nya skattereglerna inneburit ändringar i redan gällande regelverk är att anpassningar krävts för att reglera förhållandet mellan de nya respektive de redan gällande skattereglerna. När det gäller reglerna om tidigare års underskott i 40 kap. IL innebar införandet av avdragsbegränsningen för negativa räntenetton en förändring av den s.k. koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL. Den 1 januari 2021 trädde även de justerande bestämmelserna om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto i 24 kap. 25 a och 25 b §§ och 40 kap. 19 a–19 d §§ IL i kraft (prop. 2020/21:23, bet. 2020/21:SkU9, rskr. 2020/21:77). Genom de justerande bestämmelserna tydliggörs förhållandet mellan avdragsbegränsningen för negativa räntenetton och bestämmelserna

om avdrag för tidigare års underskott, när ett företag har både koncernbidragsspärrade underskott och ett negativt räntenetto som inte får dras av.

Införandet av avdragsbegränsningen för negativa räntenetton har även inneburit en viss förändring gällande den praktiska tillämpningen av reglerna om koncernbidrag i 35 kap. IL. Anledningen är att mottagna och lämnade koncernbidrag räknas med vid beräkningen av det avdragsunderlag som beräknas enligt EBITDA-regeln (24 kap. 25 § IL).

EU-domstolen har i mål C-484/19 prövat de s.k. riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna i dess lydelse från 2013. Högsta förvaltningsdomstolen meddelade dom den 22 mars 2021. Med anledning av de nya avdragsförbuderna för ränteutgifter och den generella ränteavdragsbegränsningsregeln för negativa räntenetton ändrades de riktade ränteavdragsbegränsningarna (24 kap. 16–20 §§ IL) på så sätt att tillämpningsområdet har smalnats av och endast träffar skuldförhållanden som uteslutande eller så gott som uteslutande (90–95 procent i stället för 75 procent) har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en skatteförmån.

Mot bakgrund av att de nya skattereglerna för företagssektorn innebär en omfattande förändring aviserade regeringen i förarbetena (prop. 2017/18:245 s. 281) att det skulle komma att ske en uppföljning av rättstillämpningen av de nya reglerna, bl.a. för att säkerställa att syftet med dessa uppnås.

Uppdraget att överväga ett fastställelseförfarande och längre rullning av kvarstående negativa räntenetton

Bestämmelserna om kvarstående negativa räntenetton finns i 24 kap. 26 och 27 §§ IL. Det finns även bestämmelser om behandlingen av kvarstående negativa räntenetton efter vissa ombildningar i 37 kap. 26 a och 28 §§, 38 kap. 17 § samt 38 a kap. 17 § IL.

Av 24 kap. 26 § IL framgår att ett företag har ett kvarstående negativt räntenetto om företaget inte har kunnat dra av ett tidigare beskattningsårs negativa räntenetto i sin helhet, antingen enligt EBITDA-regeln i 24 kap. 24 § första stycket IL eller enligt bestämmelsen i 24 kap. 25 a § IL om justering av avdrag för negativt räntenetto i förhållande till ökade avdrag för koncernbidragsspärrade underskott. Det framgår vidare att det kvarstående

negativa räntenettet utgörs av den återstående delen, dvs. den del av det negativa räntenettet som företaget inte har fått dra av.

Av bestämmelsen i 24 kap. 26 § IL framgår vidare att ett företag som har ett kvarstående negativt räntenetto får dra av detta mot företagets avdragsutrymme, minskat med avdrag för negativt räntenetto enligt 24 kap. 24 § IL. Det framgår av 24 kap. 26 § andra stycket IL 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.

När ska förekomsten och storleken på ett kvarstående negativt räntenetto fastställas?

Vad som ska bestämmas vid beskattningen följer av den materiella skattelagstiftningen. De belopp som ska fastställas är därför de belopp som är nödvändiga för att bestämma skatter och avgifter för respektive beskattningsår (56 kap. 3 § skatteförfarandelagen [2011:1244], förkortad SFL).

Från denna utgångspunkt, om att de belopp som ska fastställas är de belopp som är nödvändiga för att bestämma skatter och avgifter för respektive beskattningsår, finns dock vissa undantag. Till exempel ska underskott av näringsverksamheten 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).

Bestämmelserna om skattetillägg vid t.ex. oriktig uppgift har också utformats på ett sätt som tar hänsyn till denna ordning gällande underskott av näringsverksamheten (prop. 1991/92:43 s. 76–79). Som huvudregel tas skattetillägg ut på den skatt som skulle ha undandragits om en oriktig uppgift hade godtagits. Om en oriktig uppgift skulle ha medfört ett sådant underskott som inte utnyttjas samma beskattningsår beräknas dock skattetillägget i stället på en fjärdedel av det underskott som felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften. Det framgår av 49 kap. 14 § SFL.

För det beskattningsår som ett negativt räntenetto inte får dras av i sin helhet enligt EBITDA-regeln och ett kvarstående negativt räntenetto därför uppkommer, har detta kvarstående negativa räntenetto ingen betydelse för att bestämma skatter eller avgifter. Prövningen av om företaget har ett

kvarstående negativt räntenetto och storleken på detta görs därför i stället när och till den del ett företag gör avdrag för sitt kvarstående negativa räntenetto. Det är nämligen under ett sådant beskattningsår som det kvarstående negativa räntenettet behandlas som en kostnadspost och således påverkar bestämmandet av skatten.

Vid införandet av avdragsbegränsningen för negativa räntenetton övervägdes om kvarstående negativa räntenetton borde fastställas, i likhet med underskott av näringsverksamheten, redan när de uppkommer. I förarbetena (prop. 2017/18:245 s. 132–133) konstaterades att det skulle kunna finnas flera fördelar med en sådan ordning. En fördel angavs vara att prövningen av storleken på ett kvarstående negativt räntenetto i så fall skulle ske i nära anslutning till de aktuella ränteutgifterna. En annan fördel angavs vara att Skatteverket och företagen skulle kunna få ett bättre underlag för framtida beskattningsår vilket i sin tur skulle kunna minska risken för framtida fel, även om det på kort sikt skulle kunna leda till en ökad administrativ börda.

Samtidigt konstaterades att det saknades beredningsunderlag och att det skulle krävas en fördjupad analys för att föreslå en sådan ordning med ett fastställelseförfarande. Det ansågs bl.a. vara av vikt att genomlysna vilka effekter det skulle få gällande administrativ börda för Skatteverket, domstolarna och företagen. En förändring till ett fastställelseförfarande ansågs även kunna behöva förenas med anpassningar av bestämmelserna om skattetillägg. Regeringen angav därför att i samband med att reglerna följs upp bör ett system med ett årligt fastställelseförfarande analyseras och övervägas.

Det finns därför skäl att analysera och överväga ett fastställelseförfarande för kvarstående negativa räntenetton med innebörden att förekomsten av och storleken på ett kvarstående negativt räntenetto fastställs det beskattningsår som det uppkommer.

Utredaren ska därför

- analysera vilka effekter ett fastställelseförfarande för kvarstående negativa räntenetton skulle ge upphov till i form av administrativ börda för företagen, Skatteverket och domstolarna,
- analysera vilka ändringar som ett sådant fastställelseförfarande skulle kräva i reglerna om skattetillägg,

- analysera vilka effekter i övrigt som ett fastställelseförfarande skulle innebära,
- utifrån analysen ta ställning till om ett fastställelseförfarande bör införas och, om det bedöms lämpligt, lämna ett sådant författningsförslag, och
- lämna övriga nödvändiga författningsförslag, t.ex. om skatteförfarandet i övrigt, som ett fastställelseförfarande skulle kräva.

Bör tidsgränsen ändras avseende avdragsrätten för kvarstående negativa räntenetton?

Vid införandet av avdragsbegränsningen för negativa räntenetton övervägdes under hur lång tid ett företag ska kunna behålla avdragsrätten för kvarstående negativa räntenetton (prop. 2017/18:245 s. 133–134).

I propositionen redovisades de argument som framförts under lagstiftningsärendet för en tidsbegränsning, t.ex. administrativa skäl med hänsyn till att ackumulerade kvarstående negativa räntenetton kan bli förhållandevis stora sett över tid och att en tidsbegränsning på sex år bedömts som tillräcklig för att motsvara en konjunkturcykel. Andra skäl som framfördes var att det är samma tidsperiod som gäller för de skattemässiga reserveringar som kan göras genom avdrag till periodiseringsfond innan gjorda avdrag måste återföras till beskattning och att en sexårsperiod bedömts som lämplig med hänsyn tagen till skatteförfarandet, bl.a. efterbeskattningsfristen.

Det konstaterades i propositionen samtidigt att det i och för sig även skulle kunna finnas skäl för att tillåta att kvarstående negativa räntenetton skulle få behållas längre tid än sex år, men att en sådan ordning skulle kräva ett fastställelseförfarande som innebär att kvarstående negativa räntenetton fastställs redan när de uppkommer. I annat fall ansågs det exempelvis finnas en risk för att fastställelsen skulle kunna ske även efter det att Skatteverket gallrat deklarationsmaterialet för det år då det kvarstående negativa räntenettet uppkom. Utan ett särskilt fastställelseförfarande ansågs det även finnas en risk för upprepade tvister om en och samma ränteutgift.

Regeringen angav därför att i samband med att de nya reglerna följs upp och utvärderas och ett fastställelseförfarande analyseras och övervägs, ska det även analyseras och övervägas om det borde införas en möjlighet till rullning av kvarstående negativa räntenetton under en längre tidsperiod eller under obegränsad tid.

Vidare framgår av propositionen att det inte kan uteslutas att vissa företag under en sexårsperiod kan ackumulera stora kvarstående negativa räntenetton, vilket skapar incitament att t.ex. förvärva företag som har stora kvarstående negativa räntenetton och som inte bedriver någon egentlig näringsverksamhet, dvs. enbart i syfte att sänka den beskattningsbara inkomsten (prop. 2017/18:245 s. 135–136). Det anges även att för att motverka skattemässigt betingad handel med företag som har kvarstående negativa räntenetton, bör rätten att utnyttja ett kvarstående negativt räntenetto upphöra vid ägarförändringar som innebär att ett företag får ett bestämmande inflytande över ett annat företag (se 24 kap. 27 § II).

Det finns mot denna bakgrund skäl att analysera och överväga om avdragsrätten för ett kvarstående negativt räntenetto bör kunna behållas under längre tid än sex år eller om tidsbegränsningen om sex år bör tas bort samt om detta medför ett behov av ytterligare eller ändrade regler bl.a. för att motverka skattemässigt betingad handel med företag som har kvarstående negativa räntenetton.

Utredaren ska därför

- analysera i vilken utsträckning som ett fastställelseförfarande för kvarstående negativa räntenetton är en förutsättning för att tillåta rullning av sådana kvarstående negativa räntenetton under längre tid,
- analysera effekterna i övrigt av att tillåta rullning under längre tid, bl.a. med beaktande av att reglerna ska förebygga skatteplanering på avsett sätt och inte kringgås,
- utifrån analysen ta ställning till om en längre eller en i tid obegränsad rullning bör införas,
- om det bedöms lämpligt, lämna ett sådant författningsförslag, och
- lämna även i övrigt nödvändiga författningsförslag som en sådan ordning skulle kräva, t.ex. om skatteförfarandet och regler som motverkar kringgåenden.

Uppdraget att överväga alternativa eller ytterligare metoder för koncernutjämnning inom ramen för avdragsbegränsningen för negativa räntenetton

Avdragsbegränsningen för negativa räntenetton gäller för det enskilda företaget, även om företaget ingår i ett koncernförhållande med ett eller flera andra företag. I syfte att inte missgynna verksamhet som bedrivs i flera

koncernföretag i förhållande till verksamhet som bedrivs i ett enda företag finns dock möjligheter till koncernutjämnning. Möjligheterna till koncernutjämnning finns dels inom ramen för avdragsbegränsningen för negativa räntenetton, dels genom koncernbidragssystemet.

Inom ramen för avdragsbegränsningen för negativa räntenetton kan företag under vissa förutsättningar kvitta ett företags positiva räntenetto mot ett annat företags negativa räntenetto. Detta framgår av bestämmelserna om avdrag för negativt räntenetto i ett annat företag i 24 kap. 28 och 29 §§ IL.

Eftersom utgångspunkten för det avdragsunderlag som beräknas enligt EBITDA-regeln utgörs av resultatet av näringsverksamheten, dvs. skillnaden mellan företagets intäkts- och kostnadsposter, kan företag genom att lämna koncernbidrag överföra avdragsunderlag mellan varandra. Genom koncernbidragssystemet kan företag i viss utsträckning utjämna avdragsunderlag inom en koncern, eftersom ett mottaget koncernbidrag utgör en intäktspost för det mottagande företaget, som i sin tur ökar samma företags avdragsunderlag.

Bör det införas alternativa eller ytterligare koncernutjämningsmetoder inom ramen för avdragsbegränsningen för negativa räntenetton?

Vid införandet av avdragsbegränsningen för negativa räntenetton noterades i propositionen Nya skatteregler för företagssektorn att eftersom lämnade och mottagna koncernbidrag ingår i avdragsunderlaget för ränteavdrag uppstår en möjlighet att genom koncernbidragssystemet utjämna räntenetton mellan koncernföretag. Det konstaterades dock att med en EBITDA-regel kan en sådan räntenettoutjämnning påverka möjligheterna att samtidigt utjämna resultatet. Anledningen angavs vara att ett företag som redovisar ett underskott redan innan ränteavdrag och avdrag för lämnade koncernbidrag ändå kan ha ett outnyttjat avdragsunderlag för ränteutgifter. Detta kan t.ex. uppkomma för att en stor andel av kostnaderna utgörs av årliga värdeminskningsskatt och eftersom avdragsunderlaget motsvarar resultatmättet EBITDA, dvs. resultatet före finansiella poster, skatter samt avskrivningar.

I propositionen angavs vidare att för att utjämna avdragsunderlag mellan koncernföretag kan situationer uppstå där ett företag som både redovisar ett underskott och samtidigt har ett outnyttjat avdragsunderlag behöver lämna koncernbidrag till ett företag som redovisar ett överskott, men vars negativa

räntenetto ändå inte ryms inom avdragsutrymmet. Det konstaterades att i sådana situationer kan koncernbidragen inte användas både för resultatutjämnning och utjämnning av avdragsunderlagen. Utifrån ett resultatutjämningsperspektiv kan ett sådant företag behöva vara mottagare av koncernbidrag från ett företag i samma koncern som annars (dvs. utan hänsyn till det lämnade koncernbidraget) skulle redovisa ett överskott av näringsverksamheten. Samtidigt skulle samma företag i stället kunna behöva lämna ett koncernbidrag till ett företag som annars inte har ett tillräckligt stort avdragsunderlag för att dra av sitt negativa räntenetto.

Mot den bakgrunden övervägdes vid införandet av avdragsbegränsningen för negativa räntenetton om det borde införas alternativa eller kompletterande möjligheter till koncernutjämnning, t.ex. en möjlighet till koncerngemensam beräkning av avdragsunderlaget. Det konstaterades dock att det saknades beredningsunderlag för att lämna ett sådant förslag eller till andra förslag om alternativa eller ytterligare möjligheter till koncernutjämnning (prop. 2017/18:245 s. 139–141).

Det finns därför skäl att utreda möjligheterna att inom ramen för avdragsbegränsningen för negativa räntenetton antingen införa ett alternativt system för koncernutjämnning, t.ex. i form av en koncerngemensam beräkning av avdragsunderlag, eller ytterligare möjligheter till sådan utjämnning. Som en allmän utgångspunkt för översynen gäller att skattemässiga överväganden inte ska styra hur en verksamhet organiseras och att regelverket ska vara neutralt avseende skattebelastningen för verksamhet som bedrivs i flera olika koncernföretag och verksamhet som bedrivs i ett och samma företag. I analysen bör även effekterna av möjligheten att göra avdrag för negativt räntenetto i ett annat företag beaktas. Systemet ska vara förenligt med direktivet mot skatteundrandraganden och med EU-rätten i övrigt.

Det skulle även kunna innebära en förenkling av koncernbidragssystemet om detta frikopplas från avdragsbegränsningen för negativa räntenetton, t.ex. genom att avdragsunderlaget enligt EBITDA-regeln beräknas utan hänsyn till mottagna eller lämnade koncernbidrag. Det behövs därför en analys av i vilken utsträckning en sådan frikoppling av de två regelverken kan innebära en förenkling för koncernbidragssystemet och förutsättningarna för att genomföra en sådan frikoppling med ett bibehållande av en skattemässig neutralitet mellan verksamheter som bedrivs i ett eller flera olika koncernföretag.

Utredaren ska därför

- inom ramen för avdragsbegränsningen för negativa räntenetton analysera alternativa eller ytterligare möjligheter till koncernutjämning, t.ex. i form av koncerngemensam beräkning av avdragsunderlag, som innebär en skattemässig neutralitet avseende verksamhet som bedrivs i ett eller flera företag,
- analysera om sådana alternativa eller ytterligare möjligheter till koncernutjämning är förenliga med direktivet mot skatteundandraganden och med EU-rätten i övrigt,
- analysera om det innebär en förenkling av koncernbidragssystemet om avdragsunderlag enligt EBITDA-regeln skulle beräknas utan hänsyn till lämnade och mottagna koncernbidrag och om skattemässig neutralitet mellan verksamheter som bedrivs i ett eller flera företag i stället kan ske genom ett alternativt system för koncernutjämning inom ramen för avdragsbegränsningen för negativa räntenetton, och
- om det bedöms lämpligt, lämna författningsförslag på alternativa eller ytterligare möjligheter till koncernutjämning inom ramen för avdragsbegränsningen, och
- lämna även i övrigt nödvändiga författningsförslag som en sådan ordning skulle kräva, t.ex. om skatteförfarandet och regler som motverkar kringgåenden.

Uppdraget att se över räntedefinitionen och valutafrågor

Behöver räntedefinitionen förändras?

För att möjliggöra ett införande av en reglering om en generell ränteavdragsbegränsning av det slag som omfattades av BEPS-rekommendationerna och direktivet mot skatteundandraganden var det nödvändigt att begreppet ränta definierades. Eftersom inkomstskattelagen saknade en definition av vad som utgör ränta har en sådan införts (24 kap. 2–4 §§ IL). Vid införandet av definitionen beaktades vad som framgick av BEPS-rekommendationerna (åtgärd 4) och i direktivet mot skatteundandraganden (artikel 2.1). Åtgärd 4 innehåller en icke-uttömmande lista med exempel på vilka former av betalningar som bör omfattas av en ränteavdragsbegränsningsregel, samtidigt som det är upp till varje land att avgöra hur detta ska komma till uttryck i nationell rätt, med beaktande av befintliga definitioner av ränta och andra betalningar. I rekommendationen anges att ränteavdragsbegränsningsregeln bör tillämpas på ränta på alla former av skulder, betalningar som ekonomiskt

motsvarar ränta och kostnader som uppkommer i samband med införskaffandet av kapital. Avseende valutakursförluster och valutakursvinster framhåller OECD att dessa inte generellt kan anses som ekonomiskt jämförbara med ränta. Detsamma gäller förluster på instrument som använts för att säkra en valutarisk i samband med anskaffning av kapital. Däremot har enskilda länder möjlighet att inkludera vissa eller alla valutakursförluster och vinster eftersom detta kan vara i linje med det landets skattelagstiftning. I rekommendationen nämns vissa poster som inte bör omfattas av en ränteavdragsbegränsning. Som exempel nämns valutakursvinster och valutakursförluster som inte har samband med lånat kapital, ersättning på derivatinstrument och valutasäkringsavtal som inte gäller lånat kapital såsom råvaruderivat, rabatter som inte gäller lånat kapital, leasingavgiften vid operationella leasingavtal, ersättning för rätten att använda intellektuella rättigheter eller upplupen ränta på avsättningar till pension i balansräkningen. Med uttrycket ”lånekostnader” i direktivet mot skatteundandraganden avses detsamma som följer av åtgärd 4.

I propositionen Nya skatteregler för företagssektorn anges att utgångspunkten för vad som är ränteutgifter och ränteinkomster är vad som utgör ränta i ekonomisk mening (prop. 2017/18:245 s. 209). Det innebär att med ”ränteutgifter” avses ”ränta och andra utgifter för kredit” (24 kap. 2 § första stycket II) och ”utgifter som är jämförbara med ränta” och gäller vid tillämpning av samtliga ränteavdragsbegränsningsregler. Med ”ränteinkomster” avses ”inkomster som motsvarar ränteutgifter” (24 kap. 3 § första stycket II).

Sedan införandet av den generella ränteavdragsbegränsningen har definitionen av ränta varit föremål för prövning i ett antal ärenden vid Skatterättsnämnden. Prövningen har bl.a. rört hur man ska bedöma effektivräntemetoden (se t.ex. 6–19/D och 30-19/D). I propositionen har regeringen angett att det kommer att finnas ett behov av att följa upp tillämpningen av räntedefinitionen (prop. 2017/18:245 s. 220 och 281). Mot bakgrund av att bestämmelserna avseende räntedefinitionen har varit i kraft en relativt kort tid bör uppföljningen huvudsakligen bestå av en kartläggning av praxis. Det kan dock vid en sådan kartläggning framkomma ett behov av att överväga justeringar i bestämmelserna. Som utgångspunkt bör de justeringar som övervägs inte ändra den nuvarande omfattningen av definitionen som följer av BEPS åtgärd 4 och av direktivet mot skatteundandraganden utan endast komplettera eller förtydliga. Vidare bör endast

författningsförslag lämnas om en analys av rättspraxis kräver detta för att syftet med bestämmelserna och övervägda justeringar ska uppnås.

Utredaren ska därför

- följa upp och analysera den rättspraxis som finns avseende räntedefinitionen i 24 kap. IL,
- vid behov utifrån denna analys föreslå förändringar av räntedefinitionen, som ska följa de förutsättningar som följer av BEPS-rekommendationerna (åtgärd 4) och i direktivet mot skatteundandraganden (artikel 2.1), och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Det behövs en översyn av bestämmelserna om valutasäkring

Vid tillämpning av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln omfattas även vissa valutakursförändringar av räntedefinitionen (24 kap. 4 § IL). Valutakursförändringar omfattas av räntedefinitionen på lånat kapital när valutarisken har säkrats genom ett derivatinstrument. Dessa bestämmelser gäller oavsett om skulden är hänförlig till ett företag inom en intressegemenskap och derivatinstrumentet är hänförligt till ett annat. Värdeförändringen på derivatet omfattas också av definitionen. Fordringar omfattas på motsvarande sätt som gäller för skulder.

Enligt 14 kap. 8 § IL ska fordringar och skulder i utländsk valuta värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Undantag gäller om positionen är säkrad och man gör på samma sätt i redovisningen. När dessa regler infördes överensstämde säkringsregeln i IL med vad som gällde redovisningsmässigt. Sedan dess har omfattande ändringar gjorts av de redovisningsmässiga reglerna om valutasäkring. Detta innebär att säkringsregeln i 14 kap. 8 § IL inte längre stämmer överens med redovisningsreglerna och den behöver därför ses över. I 17 kap. 20 a § IL finns dessutom en säkringsbestämmelse som blir tillämplig på vissa säkringsinstrument som utgör lagertillgångar. Även denna regel bör ses över och anpassas så att den stämmer överens med redovisningsreglerna. Värderingen av fordringar och skulder i utländsk valuta kan ha konsekvenser för redovisningen av ränta enligt räntedefinitionen. Det finns därför skäl för att göra en översyn av dessa bestämmelser i samband med att tillämpningen av räntedefinitionen ses över. Det ingår dock inte i uppdraget att se över den generella regeln om värdering till balansdagens kurs.

Utredaren ska därför

- utvärdera och analysera hur bestämmelserna om valutasäkring av fordringar och skulder i utländsk valuta bör ändras så att de blir anpassade till de redovisningsmässiga reglerna samtidigt som det ska beaktas att reglerna ska förebygga skatteplanering och inte kan kringgå
- utvärdera och analysera om de ändrade reglerna om valutasäkring bör påverka definitionen av ränta, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget att analysera behovet och lämpligheten av ett undantag för infrastruktur

Enligt direktivet mot skatteundandraganden kan överstigande lånekostnader som används för att finansiera ett långsiktigt offentligt infrastrukturprojekt undantas från den generella ränteavdragsbegränsningsregeln under vissa förutsättningar (artikel 4.4.b). En förutsättning för undantaget är att projektansvariga, lånekostnader, tillgångar och inkomster ska finnas inom EU. Med ett långfristigt offentligt infrastrukturprojekt avses ett projekt som ska tillhandahålla, uppgradera, driva eller upprätthålla en storskalig tillgång som en medlemsstat anser vara i det allmännas intresse.

Även OECD:s BEPS-rekommendation (åtgärd 4) innehåller vägledning avseende ett undantag för infrastrukturprojekt. Där framgår bl.a. följande krav: det ska handla om tredjepartslån, projektet ska pågå i minst tio år, operatören får inte fritt avyttra tillgången och det ska finnas någon form av kontroll eller regulatoriskt ramverk. Det ska vidare vara en offentlig myndighet eller allmännyttigt företag som är uppdragsgivare och som avtalar med operatören om att tillhandahålla varor eller tjänster i det allmännas intresse. Det betonas att regeln ska vara snävt utformad. Vidare bör justeringar göras vid beräkning av EBITDA, om en gruppregel tillämpas och för motsvarande ränteinkomst.

Vid införandet av avdragsbegränsningen för negativa räntenetton övervägdes om det skulle införas ett infrastrukturundantag (prop. 2017/18:245 s. 86–87). Regeringen ansåg dock att frågan om ett undantag för infrastruktur skulle kräva närmare analys och beredningsunderlag och att det därför inte var möjligt att införa inom ramen för införandet av avdragsbegränsningen för negativa räntenetton, men avsåg att återkomma i frågan. Det finns därför

skäl för att utreda möjligheterna att inom ramen för avdragsbegränsningen för negativa räntenetton införa ett undantag för infrastruktur.

Utredaren ska därför

- analysera behovet och lämpligheten av ett undantag för infrastruktur,
- göra en analys av införda undantag för infrastruktur inom EU,
- lämna förslag på hur ett undantag för infrastruktur enligt artikel 4.4.b i direktivet mot skatteundandragen och OECD:s BEPS-rekommendationer kan utformas,
- vid utformningen av sitt förslag särskilt beakta hur detta ska utformas för att vara förenligt med EU-rätten i övrigt, inklusive reglerna om statligt stöd, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget att analysera om syftet med den generella ränteavdragsbegränsningen uppnås

I propositionen Nya skatteregler för företagssektorn angavs bl.a. att rättstillämpningen av de föreslagna reglerna, bl.a. ränteavdragsbegränsningsreglerna, bör följas upp för att säkerställa att syftet med dessa uppnås (prop. 2017/18:245 s. 281). Det angavs vidare att det är särskilt viktigt att följa upp den internationella utvecklingen för att analysera vilka effekter de nya reglerna får på Sveriges konkurrenskraft, att de föreslagna reglerna förebygger skatteplanering på avsett sätt och att ränteavdragsbegränsningsreglerna inte kringgås. Som framgår ovan baseras dessa regler på BEPS-rekommendationerna samt direktivet mot skatteundandragen.

Europeiska kommissionen har i en rapport till Europaparlamentet och rådet om genomförandet av direktivet mot skatteundandragen redovisat en översikt över medlemsstaternas genomförande av direktivet. Det gäller t.ex. andelen medlemsstater som valt att genomföra direktivet på visst sätt när valfrihet vid genomförandet är tillåten eller andelen medlemsstater som valt att genomföra direktivet på ett mer restriktivt sätt än vad direktivets miniminormer kräver.

Efter att OECD och G20 år 2013 publicerade sin åtgärdsplan mot skattebaserosion och vinstflyttningar (BEPS-paketet) har arbetet fortsatt med digitaliseringens utmaningar för beskattningen. Arbetet bedrivs nu inom ramen för det s.k. Inclusive Framework on BEPS (IF). IF-arbetet med

digitaliseringens utmaningar för beskattningen är uppdelat i två delar, s.k. pelare. Den första pelaren tar specifikt sikte på digitaliseringens utmaningar för beskattningen. Det nya systemet föreslås innebära att rätten att beskatta vinster hos stora multinationella koncerner ska fördelas ut mellan alla de länder där koncernen har en marknad. Till skillnad från nuvarande regler ska en koncern alltså kunna bli skattskyldig i ett visst land utan att ha någon fysisk närvaro där. Den andra pelaren handlar om att hantera kvarvarande risker för flyttning av vinster och urholkning av länders skattebaser. Denna pelare tar alltså inte specifikt sikte på digitaliseringens utmaningar utan syftet är att införa en global minimibesättning.

Ett av skälen till BEPS-projektet är att det är svårt för ett enskilt land att på egen hand motverka erodering av skattebasen och förflyttning av vinster. Unilaterala åtgärder kan dessutom skada ett lands konkurrenskraft när det gäller att attrahera investeringar. För att inte skapa möjligheter till kringgåenden och för att skydda den inhemska bolagsskattebasen, bör de nationella åtgärderna inte avvika alltför mycket från hur andra länder genomfört motsvarande bestämmelser.

Det finns mot denna bakgrund skäl att följa upp tillämpningen av de nya skattereglerna för företagssektorn.

Utredaren ska därför

- följa upp rättstillämpningen och analysera om syftet med den generella ränteavdragsbegränsningen uppnås, hur regeln påverkar Sveriges konkurrenskraft samt om reglerna förebygger skatteplanering på avsett sätt och inte kan kringgå, och
- i analysen beakta den internationella utvecklingen som har skett, bl.a. inom ramen för arbetet i OECD/IF med digitaliseringens utmaningar för beskattningen.

Vid uppföljningen kan den information beaktas som finns i kommissionens rapport till Europaparlamentet och rådet om medlemsstaternas genomförande av direktivet mot skatteundandraganden.

Uppdraget omfattar inte att analysera eller lämna förslag på ändringar av reglerna i 24 kap. 16–20 §§ IL om en särskild begränsning i avdragsrätten för ränteutgifter på vissa skulder till företag i intressegemenskap.

Konsekvensbeskrivningar

Utredaren ska redovisa offentligfinansiella och andra effekter av förslagen. De förslag som läggs fram ska sammantagna vara offentligfinansiellt neutrala. Till den del lämnade förslag medför negativa offentligfinansiella effekter, ska utredaren föreslå finansiering av förslagen inom bolagsskattesektorn enligt gällande finansieringsprinciper.

Även påverkan på Skatteverket och andra myndigheter ska belysas, liksom eventuella kostnadsökningar och finansiering av dessa. Utredaren ska redovisa kostnadsberäkningar och andra konsekvenser i enlighet med kommittéförordningen (1998:1474) och förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Utredaren ska även redovisa eventuella fördelningseffekter av förslagen samt hur de påverkar den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män.

Vid bedömningen av behovet av regeländringar ska utredaren beakta de villkor som ställs på utformningen för att reglerna ska vara förenliga med EU-rätten, inklusive reglerna om statligt stöd. Förslagen ska också analyseras utifrån konkurrens- och rättvisaspekter.

Slutligen ska förslagen analyseras utifrån om de regeländringar som föreslås innebär någon förbättring avseende villkoren för företagen och risken att förslagen kan utnyttjas för skatteundandragande.

Kontakter och redovisning av uppdraget

Utredaren ska hålla sig informerad om och vid behov beakta relevant arbete som pågår inom Regeringskansliet.

Uppdraget ska redovisas senast den 1 november 2023.

(Finansdepartementet)