

Finansdepartementet
103 33 Stockholm

Förbättrade ränteavdragsregler för företag (SOU 2024:37)

Fi2024/01268

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker huvudsakligen att förslagen i betänkandet genomförs men lämnar förslag till justeringar av innehållsmässig natur och teknisk karaktär. Skatteverket framför även synpunkter och önskemål om förtydliganden i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Skatteverket vill särskilt framhålla följande:

Räntedefinitionen

- Skatteverket föreslår en alternativ förenklingsregel för företag som förvärvat portföljer av förfallna eller på annat sätt kreditförsämrade fordringar till underpris, istället för den regel som föreslås i betänkandet.
- Det bör övervägas om det i lagtext ska förtydligas att enbart ränta som belöper på tid då en fordran innehavts kan vara ränta enligt 24 kap. 3 § IL¹.

Frågor om valutasäkringar

- Det bör göras en samlad översyn av beskattningsreglerna om säkring.

Utjämnning av räntenetto över tid och inom koncern

- Om företag som kan lämna koncernbidrag till varandra på grund av dispens enligt 35 kap. 8 § IL inte ska ingå i samma beräkningsenhet kan det innebära att de föreslagna reglerna i det avseendet anses oförenliga med direktivet mot skatteundandraganden (nedan även: *direktivet*)².
- Skatteverket föreslår ändringar av lagtexten i syfte att förenkla och förtydliga metoden och bestämmelserna avseende den gemensamma beräkningen vid utjämnning av räntenetto inom en koncern samt i syfte att förtydliga bestämmelserna om kvarstående negativa räntenetton. Skatteverket gör bedömningen att förslagen innebär en viss administrativ lättnad samtidigt som de inte innebär någon förändring av utredningens förslag i sak.

¹ Inkomstskattelag (1999:1229)

² Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion

- Det bör efter viss tid göras en uppföljning av om de föreslagna reglerna som medger utjämning av räntenetto inom en koncern har kommit att utnyttjas i skatteundrandragande syfte.
- Det bör övervägas om det ska införas en undantagsregel för företag som ingår i flera intressegemenskaper, så att valet att tillämpa huvudregeln inom en intressegemenskap inte ”smittar” till en annan intressegemenskap.

Förfarandet vid utjämning av räntenetto

- Skatteverkets tolkning av de föreslagna reglerna om uppgiftsskyldighet i SFL³ och SFF⁴ är att enbart uppgifter som är nödvändiga för den gemensamma beräkningen av rätt till avdrag för negativt ackumulerat räntenetto behöver lämnas och att Skatteverket kan utforma en deklarationsbilaga i enlighet härmed.
- Den föreslagna bestämmelsen i 49 kap. 4 § första stycket 2 SFL bör omfatta samtliga företag i en beräkningsenhet.
- De föreslagna reglerna om utjämning av räntenetto över tid och inom koncern kommer att resultera i situationer som i nuläget är svåra att överblicka och som inte är förutsedda i nu gällande reglering av skattetillägg. De materiella förändringar som föreslås innebär att skattetilläggsregleringen med nödvändighet kompliceras. Skatteverket bedömer dock att de nu framlagda förslagen framstår som de bäst lämpade under angivna förutsättningar.
- Det bör förtydligas i det fortsatta lagstiftningsarbetet dels om ett avdrag för ett negativt räntenetto kan anses hänförligt till samma fråga som en ändring av beskattningen som möjliggjort ränteavdraget, dels hur frågan om skattetillägg bör bedömas när det har lämnats en oriktig uppgift både om t.ex. en inkomst och om ett kvarstående negativt räntenetto.
- I det fortsatta lagstiftningsarbetet bör det lämnas vägledning om ett tidigare påfört skattetillägg kan påverkas av en senare omprövning och att det i förekommande fall åligger företagen inom en beräkningsenhet att uppmärksamma Skatteverket på när det föreligger en situation där det är motiverat att ompröva ett tidigare meddelat beslut om skattetillägg.
- Det bör även tydliggöras när en rättelse på eget initiativ kan anses ha gjorts av ett företag i en beräkningsenhet när ett annat företag i beräkningsenheten begär omprövning.
- Den förlängda tidsfrist som föreslås i 52 kap. 5 a § SFL bör bestämmas till sex månader.

³ Skatteförfarandelag (2011:1244)

⁴ Skatteförfarandeförordning (2011:1261)

Infrastrukturundantaget

- Det bör tydliggöras att kvarstående negativa räntenetton kan falla bort vid vissa ägarförändringar samt vid fusioner och fissioner som sker under den tidsperiod då ett företag tillämpar infrastrukturundantaget.
- Koncernbidrag som lämnas till ett företag som tillämpar infrastrukturundantaget bör undantas från reglerna i 35 kap. IL eftersom det kan uppstå asymmetrier och vara oförenligt med direktivet mot skatteundandraganden om avdrag skulle medges.

De riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna

- De föreslagna riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna bör följas upp några år efter att de har trätt i kraft för bedömning av om de har effekt på skatteplanering med ränteavdrag eller om det förekommer kringgåenden och om det i så fall finns behov av ytterligare regler, såsom finansieringskrav vid andelsförvärv eller mekaniskt verkande regler.
- Kravet på skatteskäl i undantagsregeln i 24 kap. 18 a § fjärde stycket IL bör justeras så att det stämmer överens med det krav som ställs upp i den unionsrättsliga principen om rättssmissbruk.
- Kapitaliserad ränta på interna skulder som avser interna förvärv av delägaraktier bör omfattas av förvärvsregelns tillämpningsområde.
- Vägledning för bedömningen av det tidsmässiga sambandet med ett externt förvärv i undantaget från förvärvsregeln bör hämtas från den praxis som finns avseende 2009 års riktade ränteavdragsbegränsningsregler.
- Undantaget från förvärvsregeln vid omstrukturering inför avyttring bör utformas så att det endast gäller vid tillfälliga finansieringsbehov.

2 Skatteverkets synpunkter

Skatteverket tillstyrker huvudsakligen att förslagen i betänkandet genomförs men lämnar förslag till justeringar av innehållsmässig natur och teknisk karaktär. Skatteverket framför även synpunkter och önskemål om förtydliganden i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

2.1 Räntedefinitionen (kapitel 4)

- Skatteverket har inga invändningar mot att det införs en specialreglering som ska gälla företag som förvärvar stora mängder förfallna eller på andra sätt kreditförsämrade fordringar, men anser att föreslagna 24 kap. 3 a § IL bör utformas som en alternativ förenklingsregel med följande lydelse.

Företag som genom ett förvärv har anskaffat en större mängd förfallna eller på annat sätt kreditförsämrade fordringar för ett pris som understiger fordringarnas nominella belopp får, i stället för vad som gäller enligt 3 §, behandla ett belopp motsvarande fordringarnas genomsnittliga avtalade ränta multiplicerad med portföljens upplupna anskaffningsvärde vid

förvärvet, och därefter värdet vid beskattningsårets ingång, som ränta vid tillämpning av detta kapitel.

Första stycket gäller bara om

- underpriset beror på gäldenärernas bristande betalningsförmåga,*
- företaget i sina räkenskaper redovisar fordringarna enligt effektivräntemetoden, och*
- redovisningen överensstämmer med god redovisningssed.*

- Det bör, enligt Skatteverket, även övervägas om ett tillägg som kodifierar rättspraxis ska göras i huvudregeln i 24 kap. 3 § IL, vilket klargör att enbart ränta som belöper på tid då en fordran innehavts kan vara ränta.
- För det fall regeringen väljer att gå vidare med utredningens föreslagna lydelse i 24 kap. 3 a § IL anser Skatteverket att nämnda bestämmelse bör kompletteras så att det framgår att enbart effektivräntan ska tas upp som ränta när bestämmelsen är tillämplig.

En kreditjusterad effektivräntemetod som tillämpas på förvärvade kreditförsämrade fordringsportföljer utgår från en prognos över framtida kassaflöden avseende de fordringar som ingår i portföljen. De prognostiserade kassaflödena innehåller samtliga förväntade betalningar avseende fordringarna. Eftersom dessa är kreditförsämrade kan betalningarna både avse det nominella fordringsbeloppet (amorteringar), avgifter och ränta som lagts till skulden under den förra fordringsägarens innehavstid, samt motsvarande avgifter och ränta som avser tid efter förvärvet. Vid tillämpning av effektivräntemetoden i redovisningen hålls alltså dessa betalningar inte isär, utan det prognostiserade kassaflödet klassificeras antingen som effektivränta (resultatpost) eller som en justering av det upplupna anskaffningsvärdet (balanspost). Eftersom de faktiska betalningarna avseende fordringarna typiskt sett skiljer sig från prognosen görs en avstämning mellan dessa varje år. Skillnaden däremellan bokförs också mot resultatet.

Det som enligt god redovisningssed förs mot resultatet är alltså dels effektivräntan, dels eventuella justeringar i förhållande till faktiska betalningar avseende fordringarna i portföljen. Vid bedömningen av om dessa inkomster utgör ränta enligt 24 kap. 3 § IL är det centralt att avgöra vad det faktiskt är som förts mot resultatet det aktuella beskattningsåret. Som framgått ger effektivräntemetoden inte svaret på den frågan, eftersom denna kan innehålla en mängd poster som inte omfattas av den särskilda definitionen av ränteinkomster. Efter Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden står det klart att enbart ränta som belöper på tid då man innehavt en fordran kan vara ränta enligt 24 kap. 3 § IL, dvs. tid efter det att fordringsportföljen förvärvades. Amorteringar, avgifter och upplupna räntor från tiden före förvärvet är alltså inte ränta vid tillämpning av 24 kap. IL⁵. Skatteverket anser att man därför får titta på vad som civilrättsligt faktiskt betalas avseende varje enskild fordran. Vad detta innebär beror i sin tur på lagstiftningen i den stat där gäldenären har sin hemvist. Eftersom det här är fråga om portföljer med en stor mängd fordringar instämmer Skatteverket i att det av rent administrativa skäl kan finnas behov av vissa förenklingar.

⁵ HFD 2021 ref. 62 p. 25–26 och 28–30 samt HFD 2024 not. 4 p. 22–24

Skatteverket ifrågasätter dock en reglering som innebär att hela effektivräntan anses utgöra ränta vid tillämpning av 24 kap. 1 L. Som framgått bygger metoden på förvärvarens uppskattning av samtliga framtida kassaflöden som respektive fordran kommer att generera. Fordringarnas nominella belopp och avtalade ränta saknar betydelse för storleken på den enligt metoden beräknade och redovisade inkomsten. I de bedömda framtida kassaflödena återfinns samtliga betalningar som gäldenären förväntas göra, dvs. även amorteringar, avgifter och upplupna räntor från tid före förvärvstidpunkten. Det innebär att de inkomster som tas upp enligt effektivräntemetoden inte enbart består av ränta i ekonomisk mening, dvs. ersättning för kredit⁶. Det kan därför ifrågasättas om en definition som innebär att hela effektivräntan utgör ränteinkomst skulle vara förenlig med direktivet mot skatteundandraganden⁷, där det framgår att lånekostnader bara får kvittas mot ränteintäkter och andra ekonomiskt motsvarande skattepliktiga intäkter.

Att alltid klassificera merparten av avkastningen på portföljerna som ränteinkomst framstår inte heller som materiellt riktigt. Skatteverket ser också att det finns en risk med att undanta en viss bransch från att omfattas av definitionen av ränta i 24 kap. 3 § 1 L och istället införa en schablonregel som innebär att en alltför stor del av inkomsterna anses utgöra ränteinkomster. Inom ramen för de föreslagna reglerna om utjämning av räntenetto inom koncern skulle det ge ett incitament för företag eller koncerner som normalt har stora negativa räntenetton att förvärva företag som bedriver denna typ av verksamhet för att på så sätt minska sitt negativa räntenetto inom beräkningsenheten. Även om regleringen avser en bransch med ett begränsat antal företag går det alltså inte att sluta sig till att de offentligfinansiella effekterna skulle bli försumbara. Skatteverket anser därför att förslaget bör justeras.

Det har även framkommit uppfattningar om att ränteinkomster från en förvärvad portfölj av förfallna fordringar ska vara det lägsta av summan av de avtalade räntorna och den intäkt på portföljerna som enligt god redovisningssed redovisas som ränta⁸. Även vid tillämpning av en sådan metod blir utgångspunkten fordringarnas nominella belopp, vilket har mycket begränsad betydelse för de inkomster som beräknas inflyta i den verksamhet som bedrivs. Av den anledningen anser Skatteverket att inte heller en sådan metod återspeglar vad som skattemässigt utgör ränta i den här typen av verksamhet.

Skatteverket anser att regeln istället bör utformas med utgångspunkt från vad som faktiskt är en ersättning för kredit och därmed också utgör ränta i ekonomisk mening. Med tanke på att de portföljer som det nu är fråga om normalt består av en betydande mängd mindre fordringar, där det många gånger ingår upplupna räntor, samtidigt som beräkningsmodellen är komplicerad anser Skatteverket att huvudregeln i 24 kap. 3 § 1 L kan kompletteras med en alternativ förenklingsregel. Detta för att möjliggöra för företagen att minska sin administrativa börda, då det både kan vara komplicerat och tidskrävande att ta fram de uppgifter som krävs för att tillämpa huvudregeln.

Skatteverkets förslag är att förvärvare av kreditförsämrade fordringsportföljer ges möjlighet att beräkna ränteinkomsterna avseende fordringarna utifrån det upplupna anskaffningsvärdet. Det första beskattningsåret kommer detta att motsvara vad fordringarna förvärvades för och därmed det kapital företaget investerat för att bli ägare av portföljen.

⁶ Jfr HFD 2021 ref. 62 p. 25

⁷ Art. 2.2

⁸ Se de skiljaktigas mening i HFD 2024 not. 4

Eftersom det upplupna anskaffningsvärdet återspeglar företagets investering och ett slags tänkt utlåning blir det enligt Skatteverkets uppfattning också en rimlig utgångspunkt för att beräkna företagets ränteinkomster vid tillämpning av en schablonmetod. Det upplupna anskaffningsvärdet används också som bas för beräkningen av effektivräntan och har därför även starkare koppling till de inkomster som beräknas inflyta än fordringarnas nominella belopp. Att behandla den genomsnittliga räntan på det upplupna anskaffningsvärdet som ränteinkomst bör vara förenligt med direktivet och kommer, enligt Skatteverkets bedömning, inte heller riskera att hamna i konflikt med EU:s statsstödsregler. Den alternativa förenklingsregeln innebär en väsentlig administrativ lättnad för företagen och är sannolikt i de allra flesta fall tillräcklig för att ett företag inte ska hamna i en position med negativa räntenetton.

Eftersom förslaget utformas som en alternativ förenklingsregel har företaget också möjlighet att välja att tillämpa huvudregeln och utgå från faktiska räntebetalningar.

Som framgått anser Skatteverket att det efter Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden står klart att enbart ränta som belöper på tid då man innehavt en fordran kan vara ränta enligt 24 kap. 3 § IL, och att amorteringar, avgifter och upplupna räntor från tiden före förvärvet inte omfattas av definitionen. Av tydlighetsskäl och för att undvika osäkerhet kan det dock övervägas att kodifiera detta direkt i lagtexten.

Om regeringen istället väljer att gå vidare med utredningens förslag uppfattar Skatteverket det som att tanken är att de justeringar som görs mot resultatet – när de faktiska betalningarna avseende fordringarna i portföljen skiljer sig från effektivräntan – inte ska behandlas som ränta. Detta framgår dock inte av lagtexten, vilket innebär att dessa poster bör kunna prövas mot den allmänna definitionen i 24 kap. 3 § IL. För att undvika detta bör ordet ”endast” läggas till i den nya bestämmelsen, så att det framgår att enbart effektivräntan ska tas upp som ränta när bestämmelsen är tillämplig.

2.2 Frågor om valutasäkringar (kapitel 5)

- Det bör, enligt Skatteverket, göras en samlad översyn av beskattningsreglerna om säkring.

Skatteverket delar utredningens bedömning att säkringsbestämmelsen i 14 kap. 8 § andra meningen IL till vissa delar blivit omodern och behöver ses över. Skatteverket ser ett allt större behov av en samlad översyn av beskattningsreglerna när det gäller säkringar. Ett exempel på en asymmetri som skulle kunna uppstå är när en fordran i utländsk valuta som inte ryms i 24 kap. 4 § IL säkras avseende valuta till verkligt värde i redovisningen av ett derivatinstrument som antingen utgör skattemässig kapitaltillgång eller ingår i ett lager av finansiella instrument. Då kommer derivatet i beskattningen att värderas till anskaffningsvärdet under innehavet samtidigt som fordran kommer att värderas till balansdagens kurs enligt 14 kap. 8 § första meningen IL. En sådan regel som diskuteras i utredningen⁹ och som innebär att den säkrade posten tas upp till anskaffningsvärdet skulle innebära att fordran och derivatet behandlas symmetriskt. Skatteverket anser dock att det, i stället för mer begränsade ändringar, bör göras en samlad översyn av beskattningsreglerna om säkring.

⁹ s. 141

Vid en sådan förutsättningslös översyn av reglerna måste det beaktas att en värdering till verkligt värde inte enbart innehåller en valutakomponent utan många gånger finns det andra faktorer som påverkar värdet, t.ex. ränte- och kreditrisker. Översynen kan inte enbart omfatta 14 kap. 8 § IL utan bör även omfatta andra regler som reglerar säkringar, t.ex. 17 kap. 20 a § och 24 kap. 4 § IL. Då det finns ett samband mellan 11 § omräkningslagen¹⁰ och 14 kap. 8 § IL bör en översyn även omfatta den förstnämnda regeln och 48 kap. 17 § IL.

2.3 Utjämning av räntenetto över tid och inom koncern (kapitel 6–10)

Skatteverket lämnar vissa synpunkter på förslagen om utjämning av räntenetto över tid och inom koncern enligt följande.

2.3.1 Vilka företag bör ingå i en beräkningsenhet för gemensam beräkning av räntenetto och avdragsunderlag? (avsnitt 7.2.2)

Skatteverket föreslår en komplettering av definitionen av beräkningsenhet och framför även önskemål om ett förtydligande i det fortsatta lagstiftningsarbetet vad avser företag med ensidig koncernbidragsrätt som ingår i en beräkningsenhet. Ifråga om s.k. dispensföretag kan det, enligt Skatteverket, ifrågasättas om det är förenligt med direktivet mot skatteundandraganden att de inte ska ingå i samma beräkningsenhet, se nedan.

Definitionen av beräkningsenhet

- Skatteverket föreslår att bestämmelsen i 24 kap. 21 a § första stycket IL kompletteras, se förslaget i den aktuella bestämmelsen i bilaga 1.

Att beräkningsenheten ska bestå av företag som kan lämna eller ta emot koncernbidrag från varandra *under beskattningsåret* får anses vara underförstått och kan också utläsas av författningskommentaren där det anges att ett dotterföretag som har förvärvats under beskattningsåret normalt inte kan ingå i beräkningsenheten¹¹. Det vore, enligt Skatteverket, dock att föredra att detta krav även framgick uttryckligen av lagtexten.

Företag med ensidig koncernbidragsrätt som ingår i en beräkningsenhet

- Skatteverket önskar att det förtydligas i det fortsatta lagstiftningsarbetet att företag som varken kan lämna eller ta emot koncernbidrag till/från varandra i vissa fall kan ingå i samma beräkningsenhet.

Om ett moderbolag äger samtliga aktier i dotterbolaget A och detta bolag och moderbolaget äger hälften var av dotterbolaget B kan moderbolaget med tillämpning av den s.k. fusionsregeln i 35 kap. 5 § IL ge koncernbidrag till B. Det finns dock ingen bestämmelse i 35 kap. IL som innebär att koncernbidrag med avdragsrätt kan lämnas från B till A eller till moderbolaget. Det innebär att två (eller flera) företag, helt utan koncernbidragsmöjligheter sinsemellan, skulle kunna ingå i samma beräkningsenhet, genom att båda företagen delägs av ett bolag som kan lämna koncernbidrag till de båda företagen med stöd av fusionsregeln.

Exempel: AB äger 100 procent av DB 1 och DB 2 och 50 procent av DDB 1 och DDB 2. Resterande 50 procent av DDB 1 och DDB 2 ägs av DB 1 respektive DB 2. DDB 1

¹⁰ Lag (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m.

¹¹ s. 455

och DDB 2 ingår då, som Skatteverket läser förslaget, i samma beräkningsenhet men kan inte lämna koncernbidrag till varandra i någon riktning.

Med hänsyn till lagtextens utformning (*företag som kan lämna eller ta emot koncernbidrag från varandra*) vore det önskvärt med ett förtydligande i det kommande lagstiftningsarbetet att DDB 1 och DDB 2 i ovanstående exempel ska anses ingå i samma beräkningsenhet.

Företag med koncernbidragsrätt på grund av dispens

- Skatteverket vill uppmärksamma att om företag som kan lämna koncernbidrag till varandra på grund av dispens enligt 35 kap. 8 § IL inte ska ingå i samma beräkningsenhet kan det innebära att de föreslagna reglerna i det avseendet anses oförenliga med direktivet mot skatteundandraganden.

Enligt direktivet gäller att den skattskyldiges skattepliktiga inkomster ska ligga till grund för beräkningen av den skattskyldiges avdragsunderlag¹². En gemensam beräkning på gruppnivå ska omfatta alla gruppmedlemmars resultat¹³.

Om företag som kan lämna eller ta emot koncernbidrag på grund av att de medgett dispens enligt 35 kap. 8 § IL inte ska ingå i samma beräkningsenhet skulle det kunna leda till att reglerna anses strida mot ordalydelsen i direktivet. Det beror på att sådana koncernbidrag som företagen med dispens lämnar eller tar emot inte kommer att påverka avdragsunderlaget i respektive företag, då underlaget, enligt förslaget, ska beräknas utan hänsyn till lämnade och mottagna koncernbidrag. Koncernbidragen kommer dock alltså att påverka de skattemässiga resultaten hos dispensföretagen. Ingår något av företagen dessutom i en beräkningsenhet uppkommer motsvarande skillnad på beräkningsenhetsnivå, dvs. beräkningsenhetens sammanlagda avdragsunderlag kommer inte att påverkas av ett koncernbidrag till eller från företag utanför beräkningsenheten, men koncernbidraget kommer alltså att påverka det skattemässiga resultatet hos det företag inom beräkningsenheten som tar emot eller lämnar koncernbidraget. För att avdragsunderlaget för en beräkningsenhet ska grunda sig på samtliga medlemmars skattemässiga resultat, även då koncernbidragen inte påverkar beräkningen av avdragsunderlaget, bör beräkningsenheten omfatta samtliga företag som kan lämna eller ta emot koncernbidrag¹⁴.

När det gäller företag som kan lämna eller ta emot koncernbidrag på grund av att de medgivits dispens och som inte redan ingår i olika beräkningsenheter skulle en möjlig lösning kunna vara att låta dem ingå i samma beräkningsenhet. Skatteverket har inte identifierat någon kringgåendeproblematik kopplad till en sådan lösning.

När det sedan gäller företag som kan lämna eller ta emot koncernbidrag på grund av att de medgivits dispens men som ingår i olika beräkningsenheter skulle en möjlig lösning kunna vara att låta koncernbidrag mellan dessa bolag påverka avdragsunderlaget vid tillämpning av 24 kap. 25 § IL. Detta kan dock medföra att även eventuella underskott från föregående år behöver beaktas i avdragsunderlaget på samma sätt som i nuvarande lagstiftning, för att förhindra möjligheter till kringgående av reglerna.

¹² Artikel 4.2

¹³ Artikel 4.1

¹⁴ Jfr s. 174 i betänkandet

Ett annat alternativ, och kanske det enklaste ur ett lagtekniskt perspektiv, vore att låta frågan hanteras i dispensbesluten när det blir aktuellt. Det kanske även vore den mest praktiska lösningen, med hänsyn till att det sannolikt rör sig om mycket få dispensbeslut som fattas med stöd av 35 kap. 8 § IL.

2.3.2 Hur ska den gemensamma beräkningen av avdragsunderlag och räntenetto gå till? (avsnitt 7.2.3)

Skatteverket anser att utredningens förslag till metod för gemensam beräkning i en beräkningsenhet i huvudsak bör fungera både materiellt sett och lagtekniskt, men lämnar nedan i vissa delar förslag på förenklingar och förtydliganden. Detsamma gäller utredningens förslag till bestämmelser om fastställande, rullning och avdrag för kvarstående negativa räntenetton där Skatteverket lämnar vissa förslag på förtydliganden av bestämmelserna.

Metoden och bestämmelserna avseende den gemensamma beräkningen kan förenklas och förtydligas

- Skatteverket föreslår i förenklings- och förtydligande syfte
 - att utredningens förslag på definition av det gemensamma avdragsutrymmet inte införs,
 - att det istället införs definitioner för vad som i en beräkningsenhet är sammanlagt negativt ackumulerat räntenetto och sammanlagt positivt ackumulerat räntenetto, och
 - att prövningen av avdragsrätten för det sammanlagda negativa ackumulerade räntenettet sker i två steg, först mot eventuellt sammanlagt positivt ackumulerat räntenetto och för belopp som därefter återstår med högst beräkningsenhetens avdragsutrymme, istället för mot det beräknade gemensamma avdragsutrymmet.

Skatteverkets förslag till ändringar av lagtexten i förhållande till utredningens förslag i dessa delar framgår av bilaga 1 i 23 § (nytt innehåll i fjärde stycket), i 23 a § (andra stycket struket) samt ändrad lydelse i 24 a § första stycket.

Skatteverket gör bedömningen att förslagen ovan innebär en viss administrativ lättnad samtidigt som de inte skulle innebära någon förändring av utredningens förslag i sak. Förslagen skulle dock innebära följande förenklingar och förtydliganden:

- Ett beräkningsmoment skulle undvikas – av det gemensamma avdragsutrymmet – vilket bör underlätta tillämpningen både för företagen och för Skatteverket.
- I de fall beräkningsenhetens sammanlagda positiva ackumulerade räntenetto är högre än dess sammanlagda negativa ackumulerade räntenetto skulle det bli en viss förenkling av stegen i metoden som utredningen föreslår.
- Arbetsgången skulle bli mer lika oavsett om beräkningsenheten tillämpar huvudregeln eller förenklingsregeln (igenkänning).
- Man skulle undvika att bestämmelserna innehåller två näraliggande begrepp som avser olika saker, vilket skulle kunna innebära otydlighet och förväxlingsrisk, nämligen det gemensamma avdragsutrymmet och en beräkningsenhetens avdragsutrymme.

- Begreppen sammanlagt negativt ackumulerat räntenetto och sammanlagt positivt ackumulerat räntenetto, som redan används i utredningens lagförslag utan att vara definierade, skulle då definieras vilket bör skapa ytterligare tydlighet.

Bestämmelserna om fastställande, rullning och avdrag för kvarstående negativa räntenetton kan förtydligas

- Skatteverket föreslår i förtydligande syfte
 - att utredningens förslag på definition av kvarstående negativt räntenetto inte införs,
 - att utredningens förslag på definition av ackumulerat räntenetto kompletteras med att det är kvarstående negativt räntenetto från det föregående beskattningsåret enligt 26 § första stycket som ska ingå i beräkningen förutsatt att det inte finns någon avdragsbegränsning på grund av ägarförändring, fusion eller fission,
 - att bestämmelsen som reglerar beräkning av kvarstående negativt räntenetto får en tydligare utformning när det gäller hur beräkningen ska göras och att tekniken för att definiera kvarstående negativt räntenetto närmare följer hur bestämmelsen är utformad idag,
 - att samma bestämmelse även kompletteras med två nya stycken som reglerar avdragsrätten för ett kvarstående negativt räntenetto som endera ingår i ett positivt ackumulerat räntenetto eller i ett negativt ackumulerat räntenetto och som gäller oavsett om huvudregeln eller förenklingsregeln tillämpas,
 - att bestämmelsen om beräkning av avdragsunderlaget kompletteras med en hänvisning till de två nya styckena som reglerar avdragsrätten för ett kvarstående negativt räntenetto enligt ovan,
 - att hänvisningen i 37 kap. 26 a § IL till 24 kap. 23 § IL ändras från 23 § tillbaka till 26 §.

Skatteverkets förslag till ändringar av lagtexten i förhållande till utredningens förslag i dessa delar framgår av bilaga 1 i 23 § (tredje stycket struket och tillägg i tidigare fjärde stycket som flyttats till tredje stycket), 25 § (tillägg i första stycket), 26 § (ändringar i första stycket och tillägg av två nya stycken) och 37 kap. 26 a § IL (ändring i första stycket).

Skatteverket gör bedömningen att förslagen ovan inte skulle innebära någon förändring av utredningens förslag i sak såsom Skatteverket uppfattar det. Förslagen skulle dock avhjälpa vissa brister och innebära förtydliganden enligt följande.

Skatteverkets förslag innebär att definitionen av kvarstående negativt räntenetto samordnas med beräkningsregeln i 24 kap. 26 § första stycket IL och därmed att bestämmelsen som styr hur det kvarstående negativa räntenettet ska beräknas hålls ihop med bestämmelsen att det ska beräknas och rullas vidare. Det blir således en bestämmelse istället för två. Det blir också tydligt att den på det sättet sammanhållna bestämmelsen ska tillämpas det beskattningsår då ett kvarstående negativt räntenetto ska beräknas. En fördel är också att en sådan utformning är mer lik den teknik som bestämmelsen har idag (igenkänning).

Som Skatteverket uppfattar utredningens förslag kan det bli en rundgång vid tillämpningen av bestämmelserna om definitionen på ackumulerat räntenetto, där kvarstående negativt

räntenetto är en komponent, inte redan vid beräkningen av det ackumulerade räntenettet tar hänsyn till om ett kvarstående negativt räntenetto ska falla bort på grund av ägarförändring, fusion eller fission. I utredningens förslag ligger prövningen av eventuell avdragsbegränsning i 24 kap. 26 § II. Skatteverkets uppfattning är att utredningens förslag till utformning av definitionen av ackumulerat räntenetto tillsammans med förslaget till 26 § sammantaget riskerar att bli otydligt. Skatteverket uppfattar att den föreslagna 26 § bara reglerar beräkningen det beskattningsår ett kvarstående negativt räntenetto uppstår och inte avdragsrätten det beskattningsår som avdraget faktiskt ska prövas. Här kan man jämföra med lagstiftningstekniken när det gäller tidigare års underskott där beräkningen sker enligt 14 kap. 21 § II och avdragsrätten det beskattningsår avdrag ska göras regleras i 14 kap. 22 § tredje stycket II tillsammans med 40 kap. 2 § II. Skatteverket gör bedömningen att problemet kan avhjälpas med det förslag på tillägg som verket lämnar avseende definitionen på ackumulerat räntenetto.

Skatteverket uppfattar av utredningens beskrivning och förslag att avsikten är att ett kvarstående negativt räntenetto får dras av, utan annan begränsning än om det faller bort på grund av en ägarförändring, fusion eller fission, om det ingår som en komponent i ett beräknat positivt ackumulerat räntenetto. På motsvarande sätt är det tydligt att avdragsrätten för ett kvarstående negativt räntenetto (som inte faller bort enligt ovan) som ingår som en komponent i ett beräknat negativt ackumulerat räntenetto ska prövas enligt avdragsbegränsningen för det negativa ackumulerade räntenettet, dvs. det dras inte av separat som en post benämnd kvarstående negativt räntenetto. Att avdrag för kvarstående negativt räntenetto ska göras i dessa situationer och på dessa olika sätt det beskattningsår då avdragsrätten ska prövas framgår dock inte, enligt Skatteverkets uppfattning, tydligt av föreslagen lagtext. Skatteverket anser att lagtexten bör utformas på ett sätt som tydligt reglerar avdragsrätten och verket lämnar därför förslag på att två stycken läggs till i 24 kap. 26 § II.

Avdragsunderlaget ska beräknas före avdrag för kvarstående negativt räntenetto. Skatteverket anser att bestämmelsen behöver vara tydlig avseende att beräkningen ska göras före avdrag för kvarstående negativt räntenetto i de former som avdrag kan göras, varför det bör klargöras genom en hänvisning till de ovan föreslagna två nya styckena i 24 kap. 26 § II.

Skatteverket anser att det i 37 kap. 26 a § första stycket II bör hänvisas till beräkningsregeln i 24 kap. 26 § II istället för till definitionen i 24 kap. 23 § II. Detta gäller oavsett om bestämmelserna om kvarstående negativa räntenetton genomförs enligt utredningens förslag eller med de ändringar som Skatteverket föreslår.

2.3.3 Spärregler vid ägarförändringar (avsnitt 7.2.5)

- Skatteverket föreslår att regeringen efter viss tid följer upp om reglerna har kommit att utnyttjas i skatteundandragande syfte.

Skatteverket instämmer i utredningens bedömning att vissa av förslagen kan innebära en ökad risk för handel med kvarstående negativa räntenetton och att dagens spärregler vid ägarförändringar fortsatt behövs. Det går dock inte att förutse hur framtida stora negativa räntenetton kan komma att utnyttjas i skatteundandragande syfte.

2.3.4 Beräkning av avdragsunderlaget (kapitel 8)

Skatteverket föreslår en komplettering av lagtexten och noterar att förslagets förenlighet med direktivet vad avser hanteringen av avdrag för tidigare års underskott är knapphändigt utredd, se nedan.

Komplettering av bestämmelsen om beräkning av avdragsunderlaget

- Skatteverket föreslår att bestämmelsen i 24 kap. 25 § första stycket IL kompletteras med en hänvisning till 24 kap. 24 a § IL i första strecksatsen, se förslaget i den aktuella bestämmelsen i bilaga 1.

Skatteverket kan konstatera att 24 kap. 25 § IL, som reglerar hur avdragsunderlaget ska beräknas, saknar hänvisning till den föreslagna nya bestämmelsen i 24 kap. 24 a § IL.

Ytterligare ett förslag på komplettering av bestämmelsens första stycke behandlas ovan i avsnitt 2.3.2.

Hantering av avdrag för tidigare års underskott (avsnitt 8.3)

- Skatteverket noterar att förslagets förenlighet med direktivet mot skatteundandraganden är knapphändigt utredd.

Av betänkandet framgår inte närmre hur utredningen kommit fram till att förslaget är förenligt med direktivet mot skatteundandraganden när det gäller hanteringen av avdrag för tidigare års underskott vid beräkning av avdragsunderlaget. Enligt Skatteverkets uppfattning är det svårt att ta ställning till förslagets förenlighet med direktivet baserat på analysen i betänkandet.

2.3.5 Förenklingsregeln (kapitel 10)

Skatteverket har inte någon synpunkt på vilken nivå beloppsgränsen i förenklingsregeln ska ha, men noterar att förslagen i betänkandet sammantaget förväntas medföra ökad administration för verket vilket till viss del förväntas motverkas av en höjning av beloppsgränsen.

Skatteverket har även ett antal synpunkter m.m. i det följande. Skatteverket noterar att tolkningen av ”företag i intressegemenskap” i 24 kap. 22 § IL kan få ökad betydelse för kommuner och vissa andra subjekt om beloppsgränsen i förenklingsregeln höjs samt att det i vissa fall kan leda till praktiska problem när alla företag inom en intressegemenskap ska tillämpa samma regel. Skatteverket föreslår även att en uttrycklig avdragsregel införs för en beräkningsenhets sammanlagda negativa ackumulerade räntenetto som motsvarar dess sammanlagda positiva ackumulerade räntenetto.

För företag i intressegemenskap får de sammanlagda avdragen för negativt ackumulerat räntenetto inte överstiga beloppsgränsen (avsnitt 10.3)

- Skatteverket noterar att höjd beloppsgräns för förenklingsregeln kan gynna kommuner m.fl. särskilt och lämnar det upp till lagstiftaren att avgöra om detta bör föranleda några särskilda åtgärder.

Vid tillämpning av de nuvarande generella ränteavdragsreglerna i 24 kap. 21–29 §§ IL har Skatteverket utgått från att kommuner inte kan ingå i en intressegemenskap enligt 24 kap. 22 § IL. Med ”företag i intressegemenskap” avses i den bestämmelsen bl.a. företag som ingår

i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § ÅRL¹⁵. Skatteverket har gjort bedömningen att en kommun inte kan vara ett ”företag” enligt 1 kap. 4 § ÅRL då den inte omfattas av bokföringslagen¹⁶. Bedömningen framgår av Skatteverkets rättsliga vägledning.

Det är vanligt att kommuner bildar företag till vilka de överlåter kommunala angelägenheter, så som fastighetsbolag, VA-bolag, näringslivsbolag m.fl. Beroende på hur bolagen placeras under kommunen i en bolagsstruktur så kan de olika bolagen eller underkoncernerna komma att bilda flera intressegemenskaper enligt 24 kap. 22 § IL. Detta eftersom kommunen inte kan ingå i en intressegemenskap i enlighet med vad som anges ovan. Det innebär redan med dagens regler att beloppsgränsen i förenklingsregeln i vissa fall kan nyttjas flera gånger inom en och samma kommunsfär. Med en höjning av beloppsgränsen i förenklingsregeln kommer sådana kommuner som valt att dela upp sina verksamheter i olika intressegemenskaper, direkt under kommunen, med andra ord att få mycket ökade möjligheter till avdrag av negativa räntenetton. Detta kan också ge incitament för kommuner att lägga bolag och underkoncerner direkt under kommunen och att på olika sätt ändra i befintliga bolagsstrukturer för att maximera de kommunala bolagens ränteavdrag.

Samma frågeställning är aktuell även ifråga om staten och regionerna samt ideella föreningar som inte uppfyller kraven i 6 kap 1 § första stycket 6 eller 7 BFL¹⁷. Enligt Skatteverkets bedömning ingår inte heller dessa subjekt i en intressegemenskap enligt 24 kap. 22 § IL.

Skatteverket lämnar det upp till lagstiftaren att avgöra huruvida verkets bedömning, att kommuner m.fl. inte ingår i en intressegemenskap enligt 24 kap. 22 § IL, bör föranleda några särskilda åtgärder.

Samtliga företag i intressegemenskapen ska tillämpa samma regel (avsnitt 10.4)

- Skatteverket noterar att huvudregeln kan ”smitta” genom företag som ingår i flera intressegemenskaper och att en undantagsregel därför bör övervägas.

Enligt definitionen av ”företag i intressegemenskap” i 24 kap. 22 § IL ingår ett handelsbolag i en intressegemenskap om det ingår i en koncern ”av sådant slag” som anges i 1 kap. 4 § ÅRL, men även om ett företag inom koncernen direkt eller indirekt via svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, äger andel i handelsbolaget. Detta gäller oavsett storleken på andelen i handelsbolaget. Ett handelsbolag kan alltså ingå i ett flertal intressegemenskaper.

Att samtliga företag inom intressegemenskapen måste tillämpa huvudregeln om ett företag i intressegemenskapen tillämpar huvudregeln är en skillnad mot dagens regler. Enligt dagens regler kan företag inom intressegemenskapen välja att tillämpa olika regler, även om beloppsgränsen gäller för hela intressegemenskapen om ett företag väljer att tillämpa förenklingsregeln¹⁸.

¹⁵ Årsredovisningslagen (1995:1554)

¹⁶ Jfr 1 kap. 1 § andra stycket ÅRL och 1 kap. 3 § första stycket 1 ÅRL

¹⁷ Bokföringslag (1999:1078)

¹⁸ Prop. 2017/18:245 s. 127

Det Skatteverket vill uppmärksamma lagstiftaren på är att ett handelsbolag som ingår i två eller flera intressegemenskaper nu kan bli styrande för vilken regel som ska tillämpas i samtliga intressegemenskaper, huvudregeln eller förenklingsregeln.

Exempel: Ett handelsbolag ingår i både intressegemenskap A och intressegemenskap B. Inom intressegemenskap A finns en beräkningsenhet där man valt att tillämpa huvudregeln. Inom intressegemenskap B har alla företag valt att tillämpa förenklingsregeln. Såvitt Skatteverket förstår 24 kap. 23 b § andra stycket IL kommer företagen i intressegemenskap B att behöva tillämpa huvudregeln. Det följer av valet hos intressegemenskap A, som via handelsbolaget "smittar" över till intressegemenskap B.

Detta kan skapa problem för de intressegemenskaper som innefattar företag som ingår i ytterligare en eller flera intressegemenskaper och merarbete för Skatteverket. Problem uppstår egentligen bara om intressegemenskaperna tillämpar olika regler. En möjlig åtgärd vore att införa en undantagsregel för företag som ingår i flera intressegemenskaper enligt följande. För det fall intressegemenskaperna tillämpar olika regler måste företaget som ingår i flera intressegemenskaper tillämpa huvudregeln i enlighet med 24 kap. 23 b § andra stycket IL, men detta val "smittar" inte över på den intressegemenskap där företagen valt att tillämpa förenklingsregeln. Hur förenklingsregeln i ett sådant fall ska påverka möjligheten till avdrag för ränteutgifter för det bolag som ingår i flera intressegemenskaper och tillämpar huvudregeln behöver, enligt Skatteverket, också övervägas och förtydligas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Utjämning av räntenetto mellan företag i en beräkningsenhet (avsnitt 10.5)

- Skatteverket föreslår i förtydligande syfte att utredningens förslag i 24 kap. 29 § IL kompletteras med en uttrycklig avdragsregel som innebär att sammanlagt negativt ackumulerat räntenetto får dras av med belopp som motsvarar sammanlagt positivt ackumulerat räntenetto i beräkningsenheten.

Skatteverkets förslag till ändring av lagtexten i förhållande till utredningens förslag i denna del framgår av Bilaga 1 i 29 § (tillägg av en andra mening i första stycket).

Skatteverket uppfattar av utredningens beskrivning¹⁹ att avsikten med bestämmelsen är att företag i en beräkningsenhet ska få dra av sammanlagt negativt ackumulerat räntenetto med belopp som motsvarar sammanlagt positivt ackumulerat räntenetto i beräkningsenheten innan förenklingsregelns beloppsbegränsning tillämpas. Skatteverket uppfattar dock att utredningens förslag i 24 kap. 29 § första stycket IL är en ren beräkningsregel av storleken på ett sådant belopp och att det saknas en uttrycklig bestämmelse som talar om att avdrag ska göras. Skatteverket anser att lagtexten bör utformas på ett sätt som tydligt reglerar avdragsrätten.

2.4 Förfarandet vid utjämning av räntenetto (kapitel 11)

Skatteverket lämnar vissa synpunkter m.m. på förslagen som gäller uppgiftsskyldighet, efterbeskattning och skattetillägg enligt följande.

¹⁹ s. 217 och s. 466

2.4.1 Skyldighet att lämna uppgifter (avsnitt 11.2)

- Skatteverket vill uppmärksamma hur verket tolkar de föreslagna bestämmelserna om uppgiftsskyldighet.

Skatteverket har förstått att de uppgifter som angetts i förslaget till 6 kap. 14 a § SFF ska lämnas när de är nödvändiga för den gemensamma beräkningen av rätt till avdrag för negativt ackumulerat räntenetto (jfr 31 kap. 15 b § SFL). Om alla företag i en beräkningsenhet vilka redovisat negativt ackumulerat räntenetto har fått göra avdrag utan någon begränsning på grund av att enhetens sammanlagda negativa ackumulerade räntenetto ryms inom beräkningsenhetens avdragsutrymme behöver någon fördelning av avdrag inom enheten inte göras. Det bör då innebära att företagen inte behöver lämna en uppgift om fördelningen enligt 6 kap. 14 a § första stycket 5 SFF. Detsamma bör gälla när en beräkningsenhet som tillämpar förenklingsregeln har ett sammanlagt positivt ackumulerat räntenetto som överstiger enhetens sammanlagda negativa ackumulerade räntenetto. Inte heller i ett sådant fall sker någon fördelning av rätt till avdrag. Uppgiften behövs därför inte. Skatteverket kan utforma en deklarationsbilaga på ett sådant sätt att det framgår att bara nödvändiga uppgifter ska lämnas.

För det fall Skatteverkets tolkning är felaktig kan bestämmelsen i 6 kap. 14 a § SFF behöva korrigeras.

2.4.2 När påverkar ändringar i ett företags beskattning rätten till avdrag för negativt ackumulerat räntenetto för andra företag i beräkningsenheten? (avsnitt 11.3)

- Skatteverket vill uppmärksamma ett antal situationer i samband med omprövningar där det kan finnas behov av förtydliganden.

Skatteverket anser att det är svårt att överblicka konsekvenserna av utredningens förslag om utjämnning av räntenetto över tid och inom koncern kopplat till förfarandefrågor. Det finns risk för att det kan uppstå situationer då det inte blir möjligt för Skatteverket att göra alla omprövningar som behöver göras på verkets initiativ till följd av ändringar som skett efter det att beslut om slutlig skatt fattades. Risken är störst när ändringarna påverkar många företag och flera beskattningsår.

Utifrån den hantering som har beskrivits i betänkandet uppfattar Skatteverket att det presumeras att de företag som har ingått i beräkningsenheten under aktuellt beskattningsår är överens om en ny beräkning av avdragsunderlag och avdragsutrymme som bifogats till begäran om omprövning från något av företagen. Det kan dock uppstå situationer där det finns tecken på bristande samordning, exempelvis när ett eller flera företag har lämnat beräkningsenheten. Skatteverket beskriver nedan några situationer som kan inträffa och hur de bör hanteras enligt Skatteverkets uppfattning.

Ett företag i en beräkningsenhet som har tillämpat huvudregeln begär omprövning och vill byta till förenklingsregeln. Om inget annat företag i vare sig beräkningsenheten eller intressegemenskapen påverkas av bytet, t.ex. då övriga företag har positivt ackumulerat räntenetto, och förutsättningarna i övrigt är uppfyllda kan begäran godtas. Om det finns ett annat företag i beräkningsenheten som har gjort avdrag för negativt ackumulerat räntenetto med stöd av huvudregeln och som inte begärt omprövning, kan Skatteverket inte godta bytet. Eftersom det andra företaget inte begärt omprövning och yrkat på bytet tillämpas

huvudregeln fortfarande av det företaget. Huvudregeln är då obligatorisk för alla företag i intressegemenskapen och beräkningsenheten.

Flera företag i en beräkningsenhet kan begära omprövning och yrka ytterligare avdrag för negativt ackumulerat räntenetto som sammanlagt överstiger enhetens gemensamma avdragsutrymme. Om företagen inte har samordnat sina beräkningar kommer de nya beräkningsbilagorna inte att stämma överens med varandra. Om företagens begäran om omprövning kommer in samtidigt uppkommer frågan vilket av dem som bör ges företräde. Enligt Skatteverket bör det vara möjligt att hantera en sådan situation på det sätt som utredningen beskriver²⁰, dvs. att det står Skatteverket fritt att välja vilket företag som ska medges avdrag. Det andra företaget får då inget avdrag eller det avdrag som återstår. Om företagen vill ha en annan fördelning bör det ankomma på dem att justera sina respektive yrkanden eller begära omprövning på nytt. Företagen ska självklart ges möjlighet att justera sina yrkanden innan Skatteverket beslutar.

Om de ovanbeskrivna situationerna bör hanteras på något annat sätt bör det förtydligas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

2.4.3 Skattetillägg (avsnitt 11.5)

- Skatteverkets mening är att de materiella förändringar som föreslås i betänkandet innebär att skattetilläggsregleringen med nödvändighet kompliceras. Skatteverket bedömer dock att de nu framlagda förslagen framstår som de bäst lämpade under angivna förutsättningar.

Förslagen i betänkandet gällande möjligheterna till avdrag för ackumulerade negativa räntenetton innebär att det kommer att uppstå situationer som i nuläget är svåra att överblicka och som inte är förutsedda i nu gällande reglering av skattetillägg. Detta gäller inte minst förslaget om det gemensamma ansvaret för lämnade uppgifter och att ett skattetillägg föreslås tas ut av ett subjekt på grund av en oriktig uppgift samtidigt som skattevinsten på grund av den oriktiga uppgiften finns hos ett annat subjekt. En central omständighet som i detta sammanhang bör framhållas är att det i en beräkningsenhet kan förväntas ske ett antal omprövningar under en sexårsperiod, vilket kan få till följd att en beräkningsenhets avdragsutrymme kommer att förändras över tid. Nedan kommer dessa delar att beröras tillsammans med frågor som rör t.ex. sakens avgränsning och befrielse från skattetillägg.

Beräkning av skattetillägg för kvarstående negativt räntenetto (avsnitt 11.5.2)

- Skatteverket anser att det bör förtydligas i det fortsatta lagstiftningsarbetet dels om ett avdrag för ett negativt räntenetto kan anses hänförligt till samma fråga som en ändring av beskattningen som möjliggjort ränteavdraget, dels hur frågan om skattetillägg bör bedömas när det har lämnats en oriktig uppgift både om t.ex. en inkomst och om ett kvarstående negativt räntenetto.

I betänkandet redogörs för två situationer som har en koppling till det kvarstående negativa räntenetto som blivit fastställt för det föregående beskattningsåret²¹. Det bör dock framhållas att skattetillägg på den nu föreslagna grunden kan aktualiseras även i andra

²⁰ s. 223 f.

²¹ s. 230 f. och 495 f.

situationer. Om Skatteverket t.ex. vid en utredning konstaterar att en viss räntekostnad som ingår i det redovisade räntenettet inte är avdragsgill kan det innebära att någon ändring inte görs av företagets resultat men att det kvarstående negativa räntenettet reduceras. Skattetillägg kan då tas ut om det finns en oriktig uppgift. Skatteverket vill även i ett exempel belysa kopplingen mellan det kvarstående negativa räntenettet och ett företags resultat vid en omprövning. Exemplet avser höjning av en inkomst som medför ett större avdragsunderlag, men motsvarande frågeställning kan uppkomma även i andra omprövningssituationer.

Exempel. Företag A har redovisat ett resultat om 100 och ett kvarstående negativt räntenetto om 50. Skatteverket omprövar beskattningen och höjer inkomsterna med 100 på grund av oriktig uppgift, vilket i sin tur innebär att företagets avdragsutrymme höjs med 30 och att företaget därigenom medges avdrag med 30 av det redovisade kvarstående negativa räntenettet. Resultatet efter omprövningen blir då 170 samtidigt som det kvarstående negativa räntenettet sänks från 50 till 20. Anses det ytterligare medgivna ränteavdraget utgöra en annan fråga än den omständighet som föranledde höjningen av resultatet ska skattetillägg tas ut på ett underlag av 100 (49 kap. 19 § SFL). Vidare bör befrielse från skattetillägg på grund av begränsad skattevinst inte komma ifråga i detta fall²². Men det kan också konstateras att oriktig uppgift har lämnats genom att ett för högt kvarstående negativt räntenetto har redovisats i deklARATIONEN (50 i stället för 20), vilket innebär att det skulle finnas grund för att ta ut skattetillägg på minskningen av det kvarstående negativa räntenettet (30). Skattetillägg bör dock i ett fall som detta rimligtvis inte tas ut på ett högre underlag än 100, vilket bör föranleda befrielse från det skattetillägg som avser det kvarstående negativa räntenettet. Frågan är dock om bedömningen bör bli en annan om inkomsten och avdraget anses utgöra en och samma fråga.

Enligt Skatteverkets mening talar övervägande skäl för att det tillkommande ränteavdraget inte bör anses utgöra samma fråga som t.ex. en oredovisad inkomst, dvs. bedömningen av ränteavdraget bör göras på samma sätt som hade varit fallet om en invändning om en räntekostnad framställdes i ett ”vanligt” omprövningsärende. Skatteverket anser att det skulle vara värdefullt om det i det fortsatta lagstiftningsarbetet kan ges vägledning i ovanstående frågeställningar.

Med anledning av vad som sägs i betänkandet angående avstämningsuppgift enligt 49 kap. 10 § första stycket 1 och 10 e § SFL²³ vill Skatteverket förtydliga att ett fastställt negativt räntenetto från föregående beskattningsår endast utgör en avstämningsuppgift under förutsättning att uppgiften i föregående års deklARATION ska lämnas i den efterföljande deklARATIONEN och vidare krävs det, för att skattetillägg inte får tas ut, att den oriktiga uppgiften i det enskilda fallet framgår av avstämningsuppgiften.

Det har inte ingått i utredningens uppdrag att föreslå ändring av 49 kap. 14 och 16 §§ SFL, vilka avser beräkning av skattetillägg vid underskott av näringsverksamhet. I detta sammanhang vill Skatteverket dock framhålla att det enligt verkets mening finns goda skäl för att göra en översyn av skattetillägg på underskott av näringsverksamhet, som för juridiska personer, på grund av att skattesatsen för juridiska personer har sänkts i omgångar, är högre än ett skattetillägg på överskott.

²² Jfr prop. 2002/03:106 s. 240

²³ s. 230

Skattetillägg vid gemensam beräkning (avsnitt 11.5.3) – Uttag och beräkning av skattetillägg

- Skatteverket föreslår att utredningens förslag som gäller 49 kap. 4 § första stycket 2 SFL ändras på följande sätt:
 2. under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för beräkningen av rätten till avdrag för negativt ackumulerat räntenetto för *samtliga* företag i samma beräkningsenhet enligt 24 kap. 21 a § inkomstskattelagen (1999:1229), eller
- Skatteverket önskar att det tydliggörs i det fortsatta lagstiftningsarbetet att den oriktiga uppgift som avses i 49 kap. 4 § första stycket 2 SFL utgörs av det felredovisade avdragsunderlaget eller det ackumulerade räntenettet.
- Vidare efterfrågar Skatteverket att det i det fortsatta lagstiftningsarbetet lämnas vägledning om ett tidigare påfört skattetillägg kan påverkas av en senare omprövning och att det i förekommande fall åligger företagen inom en beräkningsenhet att uppmärksamma Skatteverket på när det föreligger en situation där det är motiverat att ompröva ett tidigare meddelat beslut om skattetillägg.

I betänkandet uttalas att förslaget inte omfattar det företag som påförs skattetillägget, dvs. det företag som är primärt ansvarigt för att det gemensamma avdragsutrymmet blivit felaktigt²⁴. Enligt Skatteverkets mening är det tveksamt om detta kan utläsas av den föreslagna lagtexten. Av skäl som framgår nedan är det emellertid Skatteverkets mening att 49 kap. 4 § första stycket 2 SFL även bör omfatta det företag som påförs skattetillägget, dvs. det företag som är primärt ansvarigt för att det gemensamma avdragsutrymmet har blivit felaktigt.

Det föreslås en särskild beräkningsbestämmelse i 49 kap. 12 § SFL. Enligt Skatteverket bör en särskild bestämmelse om beräkning av skattetillägg för en beräkningsenhet omfatta samtliga företag i beräkningsenheten. Det kan dock konstateras att denna målsättning inte uppnås till fullo genom förslaget eftersom 49 kap. 4 § första stycket 2 SFL, enligt vad som sägs i betänkandet, inte omfattar det företag som är primärt ansvarigt för att avdragsutrymmet blivit felaktigt. Skattetillägg skulle därför beräknas olika inom beräkningsenheten beroende på vilket företag som vägras avdrag för ett ackumulerat negativt räntenetto (det företag som påförs skattetillägget eller annat företag i beräkningsenheten). Flyttas ett vägrat avdrag till det företag som påförts ett skattetillägg kan således ett skattetillägg behöva räknas om, trots att företagen ingår i samma beräkningsenhet. Som framgår ovan föreslår därför Skatteverket att punkten 49 kap. 4 § första stycket 2 SFL ges en lydelse som på ett tydligt sätt ger uttryck för att bestämmelsen avser hela beräkningsenheten. Mot en särskild beräkningsbestämmelse för en beräkningsenhet talar visserligen dels att regelsystemet tyngs av ytterligare en beräkningsregel, dels att skattetillägg beräknas olika beroende på om ett företag ingår i en beräkningsenhet eller inte. Skatteverket gör dock bedömningen fördelarna med förslaget överväger nackdelarna.

För att det inte ska råda något tvivel om relationen mellan p. 1 och 2 i paragrafen bör det i klaggörande syfte anges i en kommande proposition att den oriktiga uppgift som avses i 49

²⁴ s. 493

kap. 4 § första stycket 2 SFL utgörs av det felredovisade avdragsunderlaget eller ackumulerade räntenettet, dvs. inte t.ex. en oredovisad inkomst som får till följd att ett avdragsunderlag eller ackumulerat räntenetto påverkas.

Som sägs ovan kan det under en sexårsperiod meddelas en mängd omprövningsbeslut inom en beräkningsenhet, vilket i sin tur för med sig att beräkningsenhetens gemensamma avdragsutrymme kan förändras över tid. Det kan då uppkomma situationer där det vid ett visst tillfälle funnits grund för att ta ut ett skattetillägg på grund av en omprövning. Vid en senare tidpunkt fattas ett nytt omprövningsbeslut för ett annat företag som höjer ett avdragsutrymme. Om det sistnämnda omprövningsbeslutet hade meddelats först, skulle det inte ha förelegat förutsättningar för att ta ut ett skattetillägg på grund av den förstnämnda omprövningen.

Exempel. Företag A ingår i en beräkningsenhet som vid inkomstbeskattningen har utnyttjat hela sitt avdragsutrymme. Företag A yrkar i en begäran om omprövning avdrag för en kostnad om 100 som minskar företagets avdragsunderlag och därmed beräkningsenhetens gemensamma avdragsutrymme med 30. Ett tidigare medgivet avdrag för negativt räntenetto om 30 vägras för företag B. Företag A påförs ett skattetillägg på grund av oriktig uppgift. Vid en senare tidpunkt meddelas ett omprövningsbeslut där företag C påförs en inkomst om 100, vilket höjer beräkningsenhetens gemensamma avdragsutrymme med 30. Hade i detta exempel beslutet rörande företag C meddelats först skulle något skattetillägg inte ha kunnat tas ut när företag A därefter medgavs sitt avdrag, detta eftersom det vid den tidpunkten funnits ett gemensamt avdragsutrymme som inneburit att något tidigare medgivet avdrag för negativt räntenetto inte behövde återföras till beskattning hos företag B.

Det framstår enligt Skatteverkets mening i och för sig som rimligt att tidsordningen för beslut om beskattning inom en beräkningsenhet inte ska avgöra förutsättningarna för skattetillägg. I exemplet ovan har företag A oberoende av tidsordningen för besluten lämnat en oriktig uppgift om sitt avdragsunderlag. Men avdragsutrymmet var, även om det vid den tidpunkten inte var känt, rätteligen så högt att det inrymde de avdrag för negativt räntenetto som tidigare hade medgivits. Om det är så att tidigare uttagna skattetillägg ska omprövas om senare beslut om beskattning medför en sådan konsekvens som anges i exemplet kan det bli en grannlaga uppgift för Skatteverket att hålla reda på omständigheterna kring tidigare meddelade beslut om skattetillägg inom en beräkningsenhet. Det bör i ett fall som detta vara rimligt att kräva att det åligger företagen inom beräkningsenheten att uppmärksamma Skatteverket om det uppkommer en situation där det på denna grund är motiverat att ompröva ett tidigare meddelat beslut om skattetillägg.

Skattetillägg vid gemensam beräkning (avsnitt 11.5.3) - Rättelse på eget initiativ (frivillig rättelse)

- Skatteverket vill att det i det fortsatta lagstiftningsarbetet förtydligas när en rättelse på eget initiativ kan anses ha gjorts av ett företag när ett annat företag i beräkningsenheten begär omprövning.

I det fall en begäran om omprövning för ett företag innebär att ett avdrag för ett negativt räntenetto ska vägras för ett annat företag inom beräkningsenheten kan ett skattetillägg undvikas om det samtidigt görs en rättelse på eget initiativ avseende det avdrag för ett negativt ackumulerat räntenetto som ska vägras. Frågan är dock vad som i ett fall som detta bör krävas för att en sådan rättelse ska anses ha gjorts. Är det exempelvis tillräckligt att det

samtidigt som omprövningen av huvudfrågan (t.ex. avdrag för en kostnad) lämnas in en ny beräkningsbilaga där det framgår att ett angivet företag ska vägras avdrag för ränta som en följd av att avdrag medges för den aktuella kostnaden? Enligt Skatteverkets mening bör det, för att det ska föreligga en rättelse på eget initiativ, även finnas ett yrkande som härrör från det företag vars avdrag ska vägras. Denna frågeställning bör klarläggas under det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Skattetillägg vid gemensam beräkning (avsnitt 11.5.3) - Förlängd tidsfrist för att besluta om skattetillägg

- Skatteverket föreslår att 52 kap. 5 a § SFL ändras på följande sätt:

Ett beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift enligt 49 kap. 4 § första stycket 2 får meddelas inom ~~sju~~ sex månader från den dag då beslut meddelades om att inte medge avdrag för negativt ackumulerat räntenetto för ett annat företag i beräkningsenheten på grund av den oriktiga uppgiften.

Skatteverket menar att bestämmelsen även kan bli aktuell när beslutet för det andra företaget inte är ett efterbeskattningsbeslut utan att det har meddelats sent under tvåårsfristen så att tiden för att meddela ett beslut om skattetillägg enligt 52 kap. 3 § SFL har passerats när Skatteverket ska besluta om skattetillägget. Skatteverket anser dock att tiden för att meddela ett beslut enligt den nya bestämmelsen bör vara sex månader.

Beslut om skattetillägg kommer att baseras på beslutet för det andra företaget som inte medges avdraget. Uppgifter för att beräkna skattetillägget bör därför vara tillgängliga när Skatteverket ska upprätta ett förslag till beslut om skattetillägg. Skatteverket kommer då att behöva bedöma skäl för eventuell befrielse från skattetillägg, kommunicera förslaget till beslut med företaget och ta ställning till företagets invändningar. Det är inte uteslutet att företaget begär förlängd svarstid eller att ytterligare kommunikering behöver ske. Tidsfristen bör därför vara sex månader vilket överensstämmer med tidsfristen i 52 kap. 8 a § SFL.

Övergången till ett fastställelseförfarande

- Skatteverket vill att det i det fortsatta lagstiftningsarbetet förtydligas att oriktig uppgift avseende outnyttjade kvarstående negativa räntenetton anses lämnad vid den första beskattningen efter övergången till ett fastställelseförfarande.

Kvarvarande negativa räntenetton som uppkommit enligt nu gällande bestämmelser omfattas inte av något beslut om slutlig skatt. På samma sätt som anges i prop. 1991/92:43 s. 79, bör oriktig uppgift avseende outnyttjade kvarstående negativa räntenetton anses lämnad vid den första beskattningen efter övergången till ett fastställelseförfarande. Skattetillägg ska därför tas ut vid oriktig uppgift som har lämnats till ledning för det beskattningsåret.

2.5 Infrastrukturundantaget (kapitel 12-14)

Skatteverket har ingen synpunkt på om infrastrukturundantaget bör införas, men instämmer i sak i de överväganden som ligger bakom utredningens bedömning gällande behovet av reglerna.

För det fall lagstiftaren går vidare med att införa det föreslagna infrastrukturundantaget vill Skatteverket i det följande uppmärksamma några frågor som behöver adresseras för att reglerna inte ska medföra risker för kringgåenden samt vissa frågor kopplade till förfarandet.

2.5.1 Infrastrukturundantagets förhållande till de generella ränteavdragsreglerna (avsnitt 14.4)

För företag som uppfyller förutsättningarna för att omfattas av infrastrukturundantaget (nedan: *infrastrukturföretag*) innebär förslaget att de generella ränteavdragsreglerna inte ska tillämpas. För att förhindra kringgåenden bör, enligt Skatteverket, vissa frågor adresseras särskilt. Det gäller regler om att kvarstående negativa räntenetton faller bort efter ägarförändringar, fusioner och fissioner samt möjligheten för infrastrukturföretag att ta emot koncernbidrag från andra företag. Skatteverket vill även uppmärksamma en särskild fråga kopplad till valutakursförändringar på säkrade poster, se nedan.

Kvarstående negativa räntenetton hos infrastrukturföretag efter ägarförändring

- Skatteverket föreslår att det genom justeringar i lagtexten tydliggörs att 24 kap. 27 § IL samt 37 kap. 26 a § IL är tillämpliga även om ägarförändringar, fusion eller fission har skett under den tidsperiod då ett företag tillämpar infrastrukturundantaget.

Genom utformningen av föreslagna 24 kap. 26 § IL står det klart att det är ett fastställt belopp som ett infrastrukturföretag kommer att rulla vidare som ett kvarstående negativt räntenetto. Med hänsyn till utformningen av 24 kap. 29 e § IL drar dock Skatteverket slutsatsen att någon årlig fastställelse av det kvarstående negativa räntenettet inte ska ske så länge som infrastrukturundantaget tillämpas.

Den föreslagna regeln i 24 kap. 29 e § IL innebär att infrastrukturföretaget får dra av det kvarstående negativa räntenettet det beskattningsår då infrastrukturundantaget inte längre tillämpas. Vad som gäller om ägarförändringar skett under tiden då företaget varit ett infrastrukturföretag är, enligt Skatteverket, inte klart. Får företagets kvarstående negativa räntenetto ändå dras av den dag då företaget inte längre tillämpar infrastrukturundantaget eller begränsas företaget i sin rätt till avdrag på samma sätt som företag som hela tiden tillämpat de generella ränteavdragsreglerna i 24 kap. 21 a-29 §§?

I 24 kap. 27 § IL finns en specialregel som innebär att kvarstående negativa räntenetton faller bort vid vissa ägarförändringar, men den regeln ingår i de generella ränteavdragsregler som undantas vid tillämpning av infrastrukturundantaget (jfr 24 kap. 29 a § IL). I fusions- och fissionskapitlet finns en specialregel i 37 kap. 26 a § IL, som innebär att kvarstående negativa räntenetton enbart i vissa fall får övertas vid fusion och fission. I bestämmelsen görs en hänvisning till företag med kvarstående negativa räntenetton enligt 24 kap. 23 § IL från tidigare beskattningsår.

Som förslaget är utformat finns det, enligt Skatteverket, risk för att kvarstående negativa räntenetton inte kan falla bort vid ägarförändringar, fusioner och fissioner som sker under tiden ett företag tillämpar infrastrukturundantaget. Skatteverket ställer sig frågande till att detta skulle vara utredningens avsikt, särskilt med hänsyn till att kommentarer i sådan riktning saknas i betänkandet. Skälen för att låta kvarstående negativa räntenetton falla bort vid ägarförändringar, fusioner och fissioner gör sig, enligt Skatteverkets mening, gällande på motsvarande sätt även för infrastrukturföretag.

Skatteverket föreslår därför att det genom justeringar i lagtexten tydliggörs att rätten att nyttja ett infrastrukturföretags kvarstående negativa räntenetto faller bort vid vissa ägarförändringar, fusioner och fissioner.

24 kap. 4 § IL ska gälla för företag som tillämpar infrastrukturundantaget

- Skatteverket noterar att valutakursförändringar kan påverka räntenettet när infrastrukturundantaget inte längre ska tillämpas även inom en intressegemenskap där skuld (eller fordran) och derivatinstrumentet finns hos olika företag.

Skatteverket kan konstatera att problematik liknande den som utredningen belyser i två exempel²⁵ även bör kunna uppstå när den säkrade posten finns hos infrastrukturföretaget och derivatinstrumentet finns hos ett annat företag som kommer att ingå i samma intressegemenskap enligt definitionen i 24 kap. 22 § IL när infrastrukturundantaget inte längre ska tillämpas. Det kan då uppstå situationer där värdeförändringar på derivatet kommer att ses som ränteinkomster/ränteutgifter i enlighet med 24 kap. 4 § IL, utan att den motsvarande värdeförändringen på skulden (eller fordran) hanterats som ränta. Skatteverket har dock inget förslag på en annan lösning än den utredningen föreslår.

Koncernbidragsrätt i förhållande till infrastrukturföretag

- Skatteverket anser att koncernbidrag som lämnas till infrastrukturföretag bör undantas från reglerna i 35 kap. IL eftersom det kan uppstå asymmetrier och vara oförenligt med direktivet mot skatteundandraganden om avdrag skulle medges.

Att infrastrukturföretagen inte omfattas av de generella ränteavdragsreglerna innebär att dessa företag kan dra av sina ränteutgifter i den mån avdragsrätten inte är begränsad av någon annan anledning. Det innebär också att de inte ska ingå i en beräkningsenhet, även om de i och för sig kan ha koncernbidragsrätt med ett eller flera andra företag enligt reglerna i 35 kap. IL. Att koncernbidragsrätten kvarstår innebär, enligt Skatteverket, att en asymmetri kan uppstå som inte kan ha varit avsedd.

Ett infrastrukturföretag kan motta ett koncernbidrag från ett företag som omfattas av de generella ränteavdragsreglerna, förutsatt att villkoren i 35 kap. IL är uppfyllda. För företaget som lämnar koncernbidraget kommer avdragsunderlaget inte att påverkas av koncernbidraget eftersom avdragsunderlaget ska beräknas utan hänsyn till lämnade och mottagna koncernbidrag²⁶. Koncernbidraget kommer dock att minska det skattemässiga resultatet hos företaget och kan användas till att kvittas mot ränteutgifter och tidigare års underskott i infrastrukturföretaget. Det framstår, enligt Skatteverket, som en asymmetri när ett belopp som ökat ett bolags, eller en beräkningsenhets, avdragsunderlag inte ingår i samma bolags, eller samma beräkningsenhets, skattemässiga resultat utan kan kvittas mot ränteutgifter i ett annat bolag, som inte omfattas av de generella ränteavdragsreglerna. Förenligheten med direktivet mot skatteundandraganden kan också ifrågasättas, på samma sätt som när det gäller företag med koncernbidragsrätt på grund av dispens (se ovan, avsnitt 2.3.1).

Skatteverket anser att en möjlig, och lämplig, åtgärd vore att undanta koncernbidrag som lämnas till infrastrukturföretag från reglerna i 35 kap. IL så att ett koncernbidrag som lämnas

²⁵ s. 282 ff.

²⁶ s. 194 i betänkandet

till ett företag som tillämpar infrastrukturundantaget inte blir avdragsgillt. Detta skulle till exempel kunna åstadkommas genom en särskild punkt i 35 kap. 3 § IL.

2.5.2 Ett godkännande från Forskarskattenämnden krävs för att få tillämpa infrastrukturundantaget (avsnitt 14.5.1)

- Skatteverket noterar att det finns ett förslag om att Forskarskattenämnden ska avvecklas.

Efter det att utredningen lämnat sina förslag har Statskontoret till regeringen överlämnat sin rapport En form för kollektivt beslutsfattande – en kartläggning och prövning av nämndmyndigheter (2024:11). I rapporten²⁷ föreslås bl.a. att Forskarskattenämnden avvecklas och att nämndens verksamhet överförs till Skatteverket, alternativt till Skatteverket och Skatterättsnämnden. Skatteverket har fått rapporten på remiss. Det är för närvarande oklart om Statskontorets förslag genomförs och hur det i så fall påverkar det aktuella lagstiftningsarbetet.

2.5.3 Infrastrukturföretagens uppgifts- och dokumentationsskyldighet (avsnitt 14.7)

- Skatteverket föreslår att det i SFF införs en ny paragraf, 20 kap. 2 a §, av följande lydelse:

2 a §

Inkomstdeklarationer och övriga uppgifter som har lämnats av ett företag som tillämpar infrastrukturundantaget i 24 kap. 29 a § inkomstskattelagen (1999:1229) ska dock gallras sjutton år efter utgången av det första beskattningsår som infrastrukturundantaget tillämpas. Detsamma gäller för uppgifter i handlingar som avser sådana företag och som har upprättats eller som har tagits om hand för granskning av Skatteverket vid tillämpning av skatteförfarandelagen.

En motsvarande bestämmelse bör eventuellt införas i SdbF²⁸, förslagsvis som ett nytt stycke i 19 §.

När avskattning ska ske kan Skatteverket behöva stämma av företagets redovisning av avskattningen med företagets tidigare inkomstdeklarationer. En sådan avstämmning kan också behövas när avskattning görs på Skatteverkets initiativ. Skatteverket ska enligt 20 kap. 2 § första stycket SFF gallra deklarationer och övriga uppgifter som har lämnats enligt SFL sju år eller, i fråga om uppgifter och handlingar som avser ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller en koncernenhet, elva år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Motsvarande bestämmelser som reglerar gallring av uppgifter och handlingar i beskattningsdatabasen finns i 2 kap. 11 § SdbL²⁹, och 19 § SdbF.

Inkomstdeklarationer och övriga uppgifter för de företag som tillämpar infrastrukturundantaget bör bevaras under lika lång tid som företagen blir skyldiga att bevara sitt underlag, dvs. sjutton år. Även uppgifter och handlingar i beskattningsdatabasen vilka avser infrastrukturföretag bör bevaras under lika lång tid. Riksarkivet får, efter att ha

²⁷ s. 64 f.

²⁸ Förordning (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

²⁹ Lag (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

inhämtat synpunkter från Skatteverket, meddela föreskrifter om att uppgifter eller handlingar i beskattningsdatabasen ska bevaras under längre tid än vad som anges i bl.a. 2 kap. 11 § SdbL³⁰.

Det pågår för närvarande lagstiftningsarbete med översyn av Skatteverkets, Tullverkets och Kronofogdemyndighetens registerförfattningar. I betänkandet Framtidens dataskydd – Vid Skatteverket, Tullverket och Kronofogden (SOU 2023:100) har det lämnats förslag till bl.a. ny beskattningsdatalag som föreslås ersätta SdbL. Det föreslås också att de nuvarande gallringsbestämmelserna i SdbL, SdbF och SFF avskaffas och inte ersätts av nya³¹. Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2026.

Om förslagen att avskaffa gallringsbestämmelserna i SdbL, SdbF och SFF genomförs behövs inga bestämmelser om förlängd gallringstid för infrastrukturföretagens inkomstdeklarationer och övriga uppgifter.

2.6 De riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna (kapitel 15-17)

EU-domstolen har den 4 oktober 2024 meddelat förhandsavgörande i C-585/22, X BV, där en regel som i vissa avseenden påminner om den nuvarande förvärvsregeln i 24 kap. 19 § IL ansågs förenlig med etableringsfriheten eftersom den kunde rättfärdigas med hänvisning till behovet av att motverka skatteflykt. Skatteverket anser inte att avgörandet påverkar möjligheten att genomföra utredningens förslag i någon del. Skatteverket anser dock att effekterna av EU-domstolens avgörande, inklusive i vilka avseenden dagens regler behöver anpassas, bör analyseras vid det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Skatteverket lämnar vissa synpunkter m.m. avseende förslagen till riktade ränteavdragsbegränsningsregler nedan och i avsnitt 2.6.1–2.6.3. Några övriga kommentarer på betänkandet lämnas i avsnitt 2.6.4–2.6.5.

- Skatteverket föreslår att reglerna följs upp av Skatteverket några år efter att de trätt i kraft.

I betänkandet konstateras att ett problem för utredningen varit att den inte har ett aktuellt och allsidigt underlag när det gäller att bedöma hur stort problemet med skatteplanering med räntetransaktioner är i dagsläget³².

Av Skatteverkets uppföljningar av 2013 års riktade ränteavdragsbegränsningsregler³³ framgår att reglerna har haft en avhållande effekt på aggressiv skatteplanering med ränteavdrag. Om riktade ränteavdragsbegränsningsregler helt tas bort kommer det att finnas ett stort utrymme att skatteplanera med interna ränteavdrag. Skatteverket ser därför ett behov av riktade ränteavdragsbegränsningsregler även framöver.

³⁰ Se 2 kap. 13 § SdbL och 21 § SdbF

³¹ Se avsnitt 12.4.7 och 12.4.8 i SOU 2023:100

³² s. 364

³³ Skatteverkets rapporter den 15 januari 2015, *Skatteplanering med ränteavdrag i företagssektorn – Externa lån och en påbörjad undersökning av tillämpningen av 2013 års regler*, dnr 131 276 412-14/133, den 14 augusti 2015, *Skatteplanering i företag inom välfärdssektorn*, dnr 131 98174-15/113, den 12 januari 2016, *Skatteplanering med ränteavdrag i företagssektorn – Uppföljning av tillämpningen av 2013 års regler samt externa lån*, dnr 131 674362-15/113, och den 10 januari 2017, *Skatteplanering med ränteavdrag i företagssektorn – Uppföljning av tillämpningen av 2013 års regler och externa lån*, dnr 131 533857-16/133

I förarbetena till de nuvarande ränteavdragsbegränsningsreglerna angavs att Skatteverket skulle ges i uppdrag att följa upp om reglerna förebygger skatteplanering med ränteavdrag på avsett sätt, samt om det förekommer kringgåenden³⁴. Skatteverket har ännu inte fått något sådant uppdrag.

För att kunna avgöra om de föreslagna reglerna har effekt på skatteplanering med ränteavdrag eller om det förekommer kringgåenden anser Skatteverket att reglerna bör följas upp. Skatteverket kan några år efter att de föreslagna reglerna har trätt i kraft ges i uppdrag att göra en sådan uppföljning vilken även kan innefatta att kartlägga och analysera behovet av ytterligare regler såsom finansieringskrav vid interna andelsförvärv som följer på externa andelsförvärv³⁵ och mekaniskt verkande regler³⁶.

2.6.1 Undantagsregeln - det diskriminerande inslaget tas bort (avsnitt 16.4.1)

Skatteverket anser att det är bra att rättsläget avseende slussning av ränta inom intressegemenskaper klagörs och fastställs direkt i lag på det sätt som föreslås genom att 24 kap. 18 a § IL bara ska gälla *till den del* den faktiska mottagaren av ränteutgiften inom intressegemenskapen hör hemma inom EES. I övrigt önskar Skatteverket konsekvent begreppsanvändning i det fortsatta lagstiftningsarbetet vad gäller att beskriva den som är faktisk mottagare av en ränteinkomst, se nedan.

Begreppsanvändningen i 24 kap. 18 a § tredje stycket IL

- Skatteverket önskar en konsekvent begreppsanvändning i förhållande till koncernbidragsspärregeln i 24 kap. 18 a § tredje stycket IL.

Skatteverket uppfattar att den fiktiva prövningen av om en koncernbidragsspärr finns i situationer när den faktiska mottagaren hör hemma inom EES är en kodifiering av gällande rätt efter EU-domstolens avgörande i C-484-19, Lexel³⁷.

Koncernbidragsspärren inträder efter en ägarförändring och innebär att underskottet inte får dras av mot koncernbidrag från spärrföretag. Genom regeln hindras alltså resultatutjämning mellan olika koncerner. Skatteverket anser att 24 kap. 18 § andra stycket IL i vissa fall, enligt nu gällande lagstiftning, kan tillämpas i en intern svensk situation där ränteavdrag används för att kringgå koncernbidragsspärren och uppnå motsvarande resultatutjämning. Den föreslagna regeln i 24 kap. 18 a § tredje stycket IL innebär att motsvarande gäller när underskottsföretaget är ett utländskt företag, och motverkar alltså handel med underskott. För att uppnå en situation som är likvärdig den som gäller i en rent intern svensk situation anser Skatteverket att den föreslagna regeln är motiverad, även om en sådan prövning i vissa fall kan bli komplicerad.

I 18 a § första och andra stycket används uttrycket ”det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till den inkomst” respektive ”den som faktiskt har rätt till den inkomst”. I bestämmelsens tredje stycke används i stället uttrycket ”den faktiska mottagaren”. Av författningskommentaren till 18 a § framgår att uttrycket avser det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften³⁸.

³⁴ Prop. 2017/18:245 s. 176

³⁵ s. 363 i betänkandet

³⁶ Se avsnitt 17.3.3 i betänkandet

³⁷ Se också HFD 2021 not. 10

³⁸ s. 450 i betänkandet

Skatteverket noterar att i avsnitt 16.4.1 i betänkandet används på flera ställen ”den faktiska långivaren” med samma innebörd. För att undvika begreppsförvirring kan ”den faktiska mottagaren” i bestämmelsens tredje stycke ändras till ”det företag som faktiskt har rätt till inkomsten” alternativt ”den som faktiskt har rätt till inkomsten”. I kommande förarbetsuttalanden kan ”den faktiska mottagaren” användas i stället för ”den faktiska långivaren”.

2.6.2 Undantagsregeln - undantag för rent konstlade upplägg (avsnitt 16.4.2)

- Skatteverket anser att föreslagna 24 kap. 18 a § fjärde stycket IL bör justeras enligt följande.

Sådana ränteutgifter som avses i första stycket får inte dras av om Skatteverket visar att skuldförhållandet är del av ett konstlat förfarande och ~~uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit~~ *det huvudsakliga eller ett av de huvudsakliga skälen för att det uppkommit är för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.*

Skatteverket delar slutsatsen att det inte vore tillräckligt att falla tillbaka på skatteflyktslagen för att åtgärda sådana konstlade upplägg som omfattas av rättsmissbruksprincipens tillämpningsområde³⁹. Av den anledningen förordrar Skatteverket en materiell bestämmelse i svensk rätt såsom föreslås i betänkandet.

Av betänkandet framgår att avsikten med undantagsregeln för rent konstlade upplägg är att ränteavdrag även i fortsättningen ska nekas i de fall som träffas av den unionsrättsliga missbruksprincipen. För att denna avsikt ska uppnås anser Skatteverket att bestämmelsen behöver formuleras så att den tar sikte på situationer som avses i EU-domstolens praxis och ha motsvarande krav på skatteskal. Skatteverket uppfattar rättsläget på samma sätt som redogörs för i betänkandet, nämligen att det är tillräckligt att skattefördelen är det huvudsakliga eller ett av de huvudsakliga skälen för arrangemanget⁴⁰.

Även om det inte är helt klart vad uttrycket ”huvudsakliga eller ett av de huvudsakliga syftena” i artikel 6 i direktivet mot skatteundandraganden eller ”det huvudsakliga syftet” i EU-domstolens praxis närmare innebär i förhållande till de svenska begreppen riskerar användningen av ”uteslutande eller så gott som uteslutande” att göra tillämpningsområdet för undantagsregeln snävare än vad som följer av EU-domstolens praxis avseende rättsmissbruk. För att undantagsregeln ska kunna tillämpas på samma förfaranden som skulle ha träffats av missbruksprincipen anser Skatteverket därför att ”uteslutande eller så gott som uteslutande” bör ändras till ”det huvudsakliga eller ett av de huvudsakliga skälen”.

2.6.3 Förvävsregeln - finns det behov av andra ändringar (avsnitt 17.3.2)

Skatteverket anser att den föreslagna utvidgningen av vilka situationer som ska anses som tillfällig finansiering och därmed anses avse det interna förvärvet behövs för att regeln ska få

³⁹ Jämför, utöver vad som anges i betänkandet, även den kritik som i doktrin har riktats mot den svenska införlivningen av artikel 6 i direktivet mot skatteundandraganden genom skatteflyktslagen, se Fritz, M. (2022) *Förbudet mot rättsmissbruk i EU-rätten: En förändrad avvägning mellan rättsäkerhet och rättvisa i den svenska skatterätten?*, s. 338-355 och 361-365 och Croneberg, R. (2021) *Att motverka skatteflykt: En komparativ studie av generella åtgärder mot skatteflykt i Sverige och Danmark i ljuset av skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk* s. 385-388.

⁴⁰ Se artikel 6 i direktivet mot skatteundandraganden. I EU-domstolens praxis anges att principen om förfarandemissbruk är tillämplig på skatteområdet när det huvudsakliga syftet med transaktionerna i fråga är att uppnå skattefördelar (se t.ex. C-115/16, N Luxembourg 1, m.fl.).

avsedd effekt. Skatteverket föreslår dock nedan en ändrad lydelse av bestämmelsen för att täcka in kapitaliserad ränta samt interna lån som lämnats vidare som kapitaltillskott eller utdelning för att därefter användas till ett internt förvärv av delägarätter. Vidare framför Skatteverket önskemål om klargörande uttalanden i det fortsatta lagstiftningsarbetet vad gäller det tidsmässiga sambandet mellan ett internt och ett externt förvärv samt vad gäller interna förvärv som sker till följd av externa förvärv. När det gäller undantaget vid omstrukturering inför avyttring har Skatteverket både förslag på en justering samt önskemål om klargöranden i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Kapitaliserad ränta

- Skatteverket anser, av skäl som anges under denna rubrik samt rubriken nedan, att föreslagna 24 kap. 19 § IL bör justeras så att begreppet ”avser” ändras till ”har samband med”.

Skatteverket anser att ränta på sådan ränta som lagts till den interna skulden (s.k. kapitaliserad ränta) som avser internt förvärv av delägarätter bör omfattas av förvärvsregeln. Den kapitaliserade räntan skulle i en sådan situation inte uppkomma utan den interna skulden avseende det interna förvärvet. Det finns därför ett tydligt och direkt samband mellan den kapitaliserade räntan och det interna förvärvet. Mot bakgrund av detta framstår det som omotiverat att regeln inte ska gälla för båda posterna. Kapitaliserad ränta kan också användas för att bygga upp stora skulder över tid, och på sikt utgöra merparten av lånebeloppet.

För att tydliggöra att tidigare praxis inte längre gäller i det här avseendet kan ”avser” i föreslagna 19 § första stycket ändras till ”har samband med”, tillsammans med klargörande uttalanden i förarbetena. Ett annat möjligt alternativ är att genom klargörande uttalanden i det fortsatta lagstiftningsarbetet ange att kapitaliserad ränta till följd av en intern skuld avseende ett internt andelsförvärv täcks av föreslagna 19 § andra stycket andra meningen.

Interna lån till kapitaltillskott eller utdelning för interna andelsförvärv

- Skatteverket anser, av skäl som anges under denna rubrik samt rubriken ovan, att föreslagna 24 kap. 19 § IL bör justeras så att begreppet ”avser” ändras till ”har samband med”.

Det är enligt Skatteverkets uppfattning positivt att utredningen lämnar klargörande uttalanden om att förvärvsregeln omfattar vissa interna lån som lämnas vidare som kapitaltillskott eller utdelning, för att därefter användas till ett internt förvärv av delägarätter. Slutsatsen innebär också att regeln fungerar som avsett, eftersom den annars blir enkel att kringgå. Eftersom det gjordes en annan bedömning i de förarbetsuttalanden som utredningen hänvisar till avseende 2009, 2013 respektive 2019 års riktade ränteavdragsbegränsningsregler kan det dock antas att frågan ändå kommer att bli föremål för processer. För att undvika detta anser Skatteverket att förvärvsregeln bör utformas så att det tydligt framgår att regeln är tillämplig i de aktuella situationerna. Detta kan, på samma sätt som Skatteverket föreslår avseende kapitaliserad ränta, göras genom att begreppet ”avser” i bestämmelsen ändras till ”har samband med”, tillsammans med klargörande uttalanden i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Det tidsmässiga sambandet mellan internt och externt förvärv

- I det fortsatta lagstiftningsarbetet önskar Skatteverket att det klargörs att vägledning ska hämtas från avgörandena HFD 2011 ref. 90 I, HFD 2012 not. 3 och HFD 2012 not. 23 när det gäller bedömningen av om det föreligger direkt samband mellan ett internt och ett externt andelsförvärv vid tillämpning av 24 kap. 19 § IL.

Det föreslås ingen reglering av när det finns ett tillräckligt samband mellan ett internt och ett externt förvärv. I betänkandet hänvisas till HFD 2022 ref. 49 och att det där framgår att detta blir beroende av omständigheterna i det enskilda fallet.

I förarbetena till 2019 års regler uttalades att syftet med reglerna var att träffa rena missbrukssituationer⁴¹. Med hänsyn till detta ansåg Högsta förvaltningsdomstolen i HFD 2022 ref. 49 att den relativt strikta syn på affärsmässiga skäl som uttryckts i HFD 2011 ref. 90 bör nyanseras något ifråga om det tidsmässiga sambandet mellan ett externt förvärv och det interna förvärv som 24 kap. 19 § IL har sikte på.

Den föreslagna bestämmelsen är, till skillnad mot den nuvarande, inte avsedd att träffa endast missbrukssituationer och undantaget i bestämmelsens tredje stycke gäller endast för internt förvärv som har ett direkt samband med och är föranlett av ett externt förvärv. Bedömningen i HFD 2022 ref. 49 gjordes med utgångspunkt i det övergripande syftet med 2019 års ränteavdragsbegränsningsregler, att motverka missbruk. Eftersom detta syfte inte finns avseende den nu föreslagna bestämmelsen anser Skatteverket att det saknas skäl att vid tillämpningen av bestämmelsen bibehålla utvidgningen av det tidsmässiga sambandet som skedde i HFD 2022 ref. 49. När sambandet med ett externt förvärv kan kvarstå under så lång tid blir regeln svårare att tillämpa, vilket riskerar att medföra fler utredningar och processer. En mer avgränsad tidsperiod leder till ett tydligare rättsläge och innebär att regeln får en mer mekanisk tillämpning.

Skatteverket anser därför att vägledning för bedömningen i stället bör hämtas från HFD 2011 ref. 90 I, HFD 2012 not. 3 och HFD 2012 not. 23. Av dessa avgöranden framgår att det finansiella samband som krävs med det externa andelsförvärvet inte föreligger om det interna andelsförvärvet sker mer än ett år efter det externa. Det var också den bortre tidsgräns som Skatteverket tillämpade avseende 2009 års riktade ränteavdragsbegränsningsregler. Det bör enligt Skatteverkets uppfattning vara tillräckligt att det i uttalanden i det kommande lagstiftningsarbetet klargörs att vid bedömningen av om det föreligger direkt samband ska vägledning hämtas från avgörandena HFD 2011 ref. 90 I, HFD 2012 not. 3 och HFD 2012 not. 23.

Interna omstruktureringar till följd av externa förvärv

- Det bör tydliggöras i det fortsatta lagstiftningsarbetet att ränteutgifter inte får dras av när den interna skulden avser ett internt förvärv vid en intern omstrukturering inom den befintliga koncernen som sker till följd av ett externt förvärv.

Det är enligt Skatteverkets erfarenhet inte en helt ovanlig situation i ärenden och processer att interna förvärv vid en intern omstrukturering i den befintliga koncernen sker till följd av ett externt förvärv. Skatteverket anser att det i en sådan situation inte finns ett tillräckligt samband med ett externt förvärv och uppfattar det som att detta också är utredningens

⁴¹ Se prop. 2017/18:245 s. 2, jfr även s. 176

slutsats även om det inte uttryckligen anges. I författningskommentaren till 19 § tredje stycket anges ”När detta är uppfyllt (Skatteverkets anm. det tidsmässiga sambandet) och det är fråga om ett internt förvärv av samma delägarätter som förvärvades externt, eller av ett dotterbolag till ett externt förvärvat bolag, kan undantaget tillämpas”⁴². Övriga interna förvärv ska alltså som Skatteverket förstår det inte omfattas av undantaget från avdragsbegränsningen. För att undvika framtida processer i frågan är det bra om det tydligt i förarbetsuttalanden anges att ränteutgifter inte får dras av när den interna skulden avser ett internt förvärv vid en intern omstrukturering inom den befintliga koncernen som sker till följd av ett externt förvärv.

Undantaget om omstrukturering inför avyttring

- Skatteverket anser att föreslagna 24 kap. 19 § tredje stycket andra meningen IL bör justeras enligt följande.

Det gäller inte heller om skulden har uppkommit som ett led i att strukturera om verksamheten i intressegemenskapen inför en försäljning av andelar till någon utanför intressegemenskapen och skulden svarar mot ett ~~i tiden begränsat~~ *tillfälligt* finansieringsbehov inom intressegemenskapen.

Skatteverket konstaterar att skälen för undantaget vid omstrukturering inför avyttring avviker från de skäl som styr regelns utformning i övrigt, dvs. att det uppstår ett finansieringsbehov för intressegemenskapen. Ett sådant finansieringsbehov saknas vid en försäljning av delägarätter.

Skatteverket anser att det är bra att det tydligt i brödtext och författningskommentar anges att undantaget ska tillämpas restriktivt.

Skatteverket uppfattar att med ”ett i tiden begränsat finansieringsbehov” avses ett tillfälligt finansieringsbehov, dvs. ett finansieringsbehov som finns under en kortare tidsperiod⁴³.

I betänkandet anges att det inte är uteslutet att avdrag kan medges under en något längre tid⁴⁴. Det anges inte och är oklart vilka situationer det skulle kunna röra sig om. Skatteverket instämmer i den efterföljande meningen i betänkandet, där det konstateras att det i praktiken är svårt att se hur interna överlåtelser inför en extern avyttring av en verksamhet kan ge annat än ett tillfälligt finansieringsbehov.

För att undvika tillämpningsproblem och processer föreslår Skatteverket att bestämmelsens lydelse ändras från ”i tiden begränsat” till ”tillfälligt” och att uttalandet om att det inte är uteslutet att avdrag kan medges under en något längre tid inte finns med i framtida förarbetsuttalanden till undantaget.

2.6.4 Mekaniskt verkande regler för andra transaktioner (avsnitt 17.3.3)

- Enligt Skatteverkets uppfattning ligger det närmst till hands att införa mekaniskt verkande regler som innebär avdragsförbud för ränteutgifter på interna lån som används till kapitaltillskott eller utdelningar.

⁴² s. 453 i betänkandet

⁴³ Jfr s. 362 och s. 453 f. i betänkandet

⁴⁴ s. 362

Skatteverket anser att mekaniskt verkande regler av den typ som tas upp i betänkandet har klara fördelar eftersom de är förutsägbara, enkla att tillämpa och inte bör strida mot EU-rätten eller andra internationella åtaganden.

De situationer som i betänkandet pekas ut som potentiella områden för mekaniskt verkande regler är sådana som Skatteverket har uppmärksammat vid tidigare kartläggningar och som använts i aggressiv skatteplanering med ränteavdrag⁴⁵.

Närmast till hands att införa är enligt Skatteverkets uppfattning avdragsförbud för ränteutgifter på interna lån som används till kapitaltillskott eller utdelningar. Kännetecknande för dessa transaktioner är, precis som vid interna lån som används till interna förvärv av delägarätter, att de genomförs helt inom en intressegemenskap och samtidigt inte utlöser någon beskattning. Det saknas ett egentligt finansieringsbehov på intressegemenskapsnivå men transaktionerna ger ändå upphov till interna räntebetalningar. Såsom konstateras i betänkandet hade samma medel i regel kunnat lånas ut direkt till det företag i intressegemenskapen som ska använda kapitalet eller lämnas som kapitaltillskott eller utdelning i föregående led.

2.6.5 Övrigt

Skatteverket har noterat ett skrivfel i författningskommentaren till 24 kap. 19 § första stycket s. 453. Där anges ”Ränteutgifter får inte dras av om de avser en skuld till ett företag i samma intressegemenskap när skulden avser ett förvärv av en delägar rätt från någon utanför (Skatteverkets understrykning) intressegemenskapen”. ”Utanför” ska vara ”i” eller ”inom”.

2.7 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser (avsnitt 18)

Skatteverket lämnar förslag på kompletteringar avseende de föreslagna ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna.

2.7.1 Inkomstskattelagen (avsnitt 18.1)

- Skatteverket föreslår att tredje punkten i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till IL i förtydligande syfte kompletteras enligt följande.

3. Kvarstående negativa räntenetton som har uppkommit före den tidpunkt då lagen första gången ska tillämpas och inte har dragits av ska beräknas det första beskattningsåret, eller i fråga om svenska handelsbolag det första räkenskapsåret, som börjar efter den 31 december 2025. Sådana kvarstående negativa räntenetton ska ingå i det ~~negativa~~ ackumulerade räntenettet *som beräknas det första beskattningsåret, eller i fråga om svenska handelsbolag det första räkenskapsåret, som denna lag tillämpas.*

2.7.2 Skatteförfarandeförordningen

- Skatteverket föreslår att ikraftträdandebestämmelsen till SFF kompletteras enligt följande.

⁴⁵ Skatteverkets rapporter den 14 december 2009, *Ränteavdrag i företagssektorn*, dnr 131 890752-09/113, den 14 mars 2011, *Ränteavdrag i företagssektorn – Fortsatt kartläggning*, dnr 131 755479-10/113 och den 20 januari 2014, *Skatteplanering med ränteavdrag i företagssektorn – Externa lån och nya metoder för kringgåenden av 2009 års lagstiftning*, dnr 113 756251-13/113

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

2. Med avvikelse från 20 kap. 2 § första stycket ska Skatteverket gallra inkomstdeklarationer och övriga uppgifter som har lämnats av ett svenskt handelsbolag

- för det räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2018, nio år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret gått ut,
- för det räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2019, åtta år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret gått ut,

om det behövs för kontroll av handelsbolagets ackumulerade räntenetto som redovisas i särskilda uppgifter för det räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2025.

Detsamma gäller för uppgifter i handlingar som avser sådana handelsbolag och som har upprättats eller som har tagits om hand för granskning av Skatteverket vid tillämpning av skatteförfarandelagen.

Handelsbolags deklarerationer och övriga uppgifter som har lämnats till Skatteverket enligt skatteförfarandelagen ska enligt 20 kap. 2 § första stycket SFF gallras sju år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Ett handelsbolags särskilda uppgifter för beskattningsåret 2019 där bolaget redovisat ett kvarstående negativt räntenetto ska därför gallras senast vid utgången av 2026. Om handelsbolaget fortfarande har ett kvarstående negativt räntenetto från beskattningsåret 2019 ska detta enligt utredningens förslag räknas in i handelsbolagets ackumulerade räntenetto för beskattningsåret 2026. Eftersom dessa särskilda uppgifter i regel ska lämnas under 2027 enligt 33 kap. 10 § och 32 kap. 2 § SFL kommer Skatteverket inte att ha möjlighet att stämma av redovisning av handelsbolagets ackumulerade räntenetto för beskattningsåret 2026 med bolagets kvarstående negativa räntenetto för beskattningsåret 2019.

Skatteverket anser därför att ikraftträdandebestämmelsen till SFF bör kompletteras med en punkt som gör det möjligt för Skatteverket att bevara handelsbolags särskilda uppgifter för det räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2018, under längre tid, om det behövs för kontroll av handelsbolagets ackumulerade räntenetto som redovisas i särskilda uppgifter för det räkenskapsår, som börjar efter den 31 december 2025. Då många handelsbolag lämnar särskilda uppgifter tillsammans med sina inkomstdeklarationer bör även dessa bevaras tillsammans med de särskilda uppgifterna.

Skatteverket får enligt 66 kap. 21 § SFL ompröva ett beslut om slutlig skatt till nackdel för den som beslutet gäller under två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut på oförändrat utredningsmaterial⁴⁶. De aktuella handlingarna bör bevaras under nio år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret 2019 gått ut för att Skatteverket ska kunna granska särskilda uppgifter för beskattningsåret 2026 i efterhand och eventuellt ompröva beslut om slutlig skatt som avser handelsbolagsdelägare för detta beskattningsår inom tvåårsfristen.

⁴⁶ Jfr RÅ 1996 ref. 102

Även handelsbolags inkomstdeklarationer och särskilda uppgifter för nästföljande beskattningsår, dvs. beskattningsåret 2020, bör bevaras till utgången av 2028 i samma syfte som ovan.

Eftersom liknande gallringsbestämmelser finns i SdbL och SdbF bör en motsvarande regel eventuellt införas även för uppgifter och handlingar som finns i beskattningsdatabasen. Som framgår av avsnitt 2.5.3 ovan får Riksarkivet meddela föreskrifter att aktuella uppgifter och handlingar som finns i beskattningsdatabasen får bevaras under längre tid.

Om ett handelsbolags delägare efter utgången av de föreslagna gallringstiderna begär omprövning av beslut om slutlig skatt för beskattningsåret 2026 på grund av att handelsbolaget har missat att räkna med ett kvarstående negativt räntenetto från beskattningsåret 2019 eller 2020 bör det ankomma på delägaren att bevisa att beslutet är felaktigt i detta avseende.

Om förslagen i SOU 2023:100 att avskaffa gallringsbestämmelserna i SdbL, SdbF och SFF genomförs före den 1 januari 2027, behövs inga bestämmelser om förlängd gallringstid för aktuella handlingar⁴⁷.

Inriktningen av detta remissvar har föredragits i Skatteverkets styrelse. Remissvaret har därefter beslutats av generaldirektören Katrin Westling Palm och föredragits av rättsliga experten Malin Laxmark. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Fredrik Holmberg, rättschefen Michael Erliksson, enhetschefen Lena Hiort af Ornäs Leijon och sektionschefen Mats Nilsson.

Katrin Westling Palm

⁴⁷ Se avsnitt 2.5.3 ovan