

Samspelet mellan EBITDA-regeln och koncernbidragsspärren – konsekvenser för den skattskyldige.

En kritisk granskning av gällande rätt utifrån förutsebarhetsperspektiv

Galina Krasteva

Juridiska institutionen

Examensarbete 30 hp.

Ämnesinriktning: Nationell skatterätt

Vårterminen 2020

Grupphandledare: Ulrika Gustafsson Myslinski

Engelsk titel: The interaction between the EBITDA rule and the restrictive rule that prohibits group contributions – consequences for the taxpayer

Abstract

On 1 januari, 2019, a general interest deduction limitation rule has been introduced in the Swedish Income Tax Act. The general interest deduction limitation rule (so-called EBITDA rule) means that the right to deduction of negative net interest (interest expense minus interest income) is limited to equivalent of 30 percent of taxable EBITDA. EBITDA stands for Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization and is a metric used to evaluate a company's operating performance. The EBITDA measure is correctly calculated when the restrictive rule that prohibits group contributions is applied before the general interest deduction limitation rule. Such an application of both rules can lead to negative consequences for companies that have interest expense and at the same time have tax losses from previous years.

The thesis aims to analyze whether the relationship between the restrictive rule that prohibits group contributions and the general interest deduction limitation rule meets the requirements for predictable tax system. The thesis also aims to describe the negative tax effects of the interaction between both regulations and to discuss whether the rules should be changed. In this thesis, the traditional legal dogmatic method is used to clarify the meaning and function of both rules and to use the requirements for the predictable tax system as a standard for assessing if the rules is a problematic legislation.

The conclusion of the thesis is that both the EBITDA rule and the restrictive rule that prohibits group contributions do not meet the requirements for predictable tax system. The rules are characterized by great complexity and lack of clarity. This results in negative tax effects for the taxpayers such as overtaxation and lack of the right to deductions for tax losses and interest expenses. Both regulations constitute an obstacle to the further development av many companies which is not in accordance with Sweden's financial interests. Such harmful rules must, in my opinion, be amended at the legislative level to guarantee the taxpayers predictability and protect against the abuse of power by the state.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive/ Direktivet mot skatteundandraganden
BEPS	Base erosion and Profit Shifting
EBIT	Earnings Before Interest and Tax
EBITDA	Earnings Before Interest and Tax, Depreciations and Amortization
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FSK	Företagsskatteskommittén
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunlaskattelag (1928:370)
NSD	Näringslivets Skattedelegation
OECD	Organisation for Economic Co-operation and development
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
RR	Regeringsrätten
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk Skattetidning
SvJT	Svensk Juristtidning
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

Innehåll

Abstract.....	3
Förkortningar.....	5
1 Inledning.....	9
1.1 Bakgrund.....	9
1.2 Problemformulering.....	10
1.3 Syfte och frågeställningar.....	13
1.4 Avgränsningar.....	13
1.5 Metod och material.....	14
1.5.1 Allmänt.....	14
1.5.2 Rättskälleläran i en kartläggande rättsdogmatik.....	14
1.5.3 Förutsebarheten som måttstock.....	16
1.5.4 Konstruktiv rättsdogmatik.....	16
1.6 Terminologi.....	16
1.7 Disposition.....	17
2 Förutsebarhet i skattelagstiftningen.....	19
2.1 Allmänt.....	19
2.2 Förutsebarhetskravet vid lagstiftning.....	20
2.2.1 Allmänt.....	20
2.2.2 Legalitetsprincipens innebörd.....	21
2.3 Förutsebarhetskravet vid rättstillämpning.....	24
2.4 Sammanfattning.....	26
3 Koncernbidragsspärren i underskottsreglerna.....	29
3.1 Inledning.....	29
3.2 Utgångspunkter för utjämning och begränsningar.....	29
3.3 Begränsningar av utjämningsmöjligheterna.....	31
3.3.1 Bestämmande inflytande.....	31
3.3.2 Ägarförändringar.....	31
3.4 Närmare om koncernbidragsspärren.....	33
3.4.1 Historisk återblick.....	33
3.4.2 Koncernbidragsspärrens innebörd innan lagändringen.....	34
3.5 Analys av spärregeln utifrån förutsebarhetsperspektiv.....	36
3.5.1 Inledning.....	36
3.5.2 Överbeskattning.....	37

3.5.3	Komplicerat regelverk	38
3.5.4	Avsaknad av rättspraxis.....	39
3.5.5	Möjliga lösningar.....	40
3.6	Sammanfattning	40
4	Ränteavdragsbegränsningsregeln för negativa räntenetton.....	42
4.1	Inledning	42
4.2	Avdragsbegränsningen för negativa räntenetton	42
4.2.1	Allmänt.....	42
4.2.2	Beräkning av avdragsunderlaget	43
4.3	Turordningen mellan EBITDA-regeln och koncernbidragsspärren.....	46
4.4	Analys av regelverket utifrån förutsebarhetsperspektiv	47
4.4.1	Behovet av en EBITDA-regel.....	47
4.4.2	Regelsystemets komplexitet.....	48
4.4.3	Kraven på måluppfyllnad	49
4.4.4	Problem vid beräkningen av avdragsunderlaget	49
4.4.5	Turordningsbestämmelsen i koncernbidragsspärren.....	50
4.5	Sammanfattning	51
5	Skatteeffekter till följd av turordningen mellan reglerna.....	52
5.1	Inledning	52
5.2	Beskrivning av de negativa skattekonsekvenserna.....	53
5.3	Exempel.....	54
5.4	Analys av samspelet mellan reglerna utifrån förutsebarhetsperspektiv.....	57
6	Behovet av ändring i lagstiftningen	58
6.1	Inledning	58
6.2	Förslag om ändring av turordningen mellan reglerna.....	58
6.3	Förslaget från Svenskt Näringsliv och FAR.....	59
6.4	Lagförslaget om justerande bestämmelser.....	60
6.5	Lege ferenda-diskussion och förutsebarheten	61
7	Sammanfattande diskussion och slutsatser.....	63
7.1	Inledning	63
7.2	Koncernbidragsspärren och EBITDA-regeln.....	63
7.3	Förhållandet mellan reglerna och förslag till lagändring	65
7.4	Sammanfattande kommentar	66
	Källförteckning	67
	Bilaga 1	72
	Bilaga 2	74

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Bolagsbeskattningen är av central betydelse för investeringar och ekonomisk tillväxt. Ett gott företagsklimat som baseras på förutsägbara regler är viktigt för att Sverige ska få en starkare ekonomisk utveckling och fler växande företag. En lägre skattebelastning och en ökad likabehandling mellan lånat och eget kapital kan i synnerhet öka kapitalbestånd, produktivitet samt välfärd. Därvid måste skattesystemet vara utformat på ett sådant sätt att företagande, investeringar och sysselsättning gynnas.¹

Med den här utgångspunkten har stora förändringar i den svenska bolagsbeskattningen genomförts under de senaste åren vilket utgör den mest radikala reformeringen sedan skattereformen 1991.² I syfte att förbättra neutraliteten mellan finansiering med eget och lånat kapital och att värna den svenska bolagsskattebasen, har en generell begränsning av ränteavdrag införts. Regeln har trätt i kraft den 1 januari 2019.³

Införandet av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln är en följd av arbetet mot skatteplanering, både på EU-nivå och internationellt. Sedan år 2013 har Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling [cit. OECD]⁴ på uppdrag av G20-länderna⁵ utvecklat ett stort projekt för att motverka skattebaseroering och vinstflyttning, Base Erosion and Profit Shifting Project, [cit. BEPS].⁶ Inom projektet utarbetades femton särskilda åtgärdsplaner med tillhörande rekommendationer varav åtgärdsplan 4 gäller internationell skatteplanering med ränteavdrag.⁷ Som ett resultat av BEPS projektet, men även Europeiska unionens [cit. EU] stora engagemang inom området för företagsbeskattning, antogs direktivet om skatteundandraganden [cit. ATAD].⁸ Direktivet föreskriver bland annat (bl.a.) genomförandet av OECD:s åtgärdsplan 4 om ränteavdragsbegränsningar (artikel 4) samt införandet av en minsta skyddsnivå för EU-ländernas bolagsskattebas (artikel 3). Som resultat av ATAD och OECD:s rekommendationer samt ett slutbetänkande från Företagsskattekommittén

¹ Dir. 2011:1, s. 1.

² Melz, m.fl., s. 472.

³ Prop. 2017/18:245, s. 1 och 84.

⁴ The Organisation for Economic Co-operation and Development.

⁵ G20 (gruppen av 20) består av finansministrarna och centralbankscheferna från 19 av världens största ekonomier samt EU. Länderna i G20 utgör tillsammans nästan 85 procent av världens samlade bruttonationalprodukt (BNP).

⁶ OECD (2015), s. 3.

⁷ Prop. 2017/18:245, s. 62.

⁸ EU direktiv 2016/1164.

[cit. FSK]⁹ har regeringen utvecklat ett lagförslag innehållande nya skatteregler för företagssektorn.¹⁰

Det nya regelverket, som implementerades i 24 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL), innehåller bl.a. en generell avdragsbegränsning för negativa räntenetton i bolagssektorn, den s.k. EBITDA-regeln. Den praktiska innebörden av den här regeln är att rätten till avdrag för ränteutgifter begränsas. Begränsningen är baserad på det skattemässiga resultatmåttet EBITDA (Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization) som visar bolagets resultat före räntor, skatt, avskrivningar och amorteringar. Avdraget begränsas till den del av ränteutgifterna som överstiger ränteinkomsterna inom bolaget, s.k. negativt räntenetto. Utrymmet för avdrag uppgår till 30 % av avdragsunderlaget, som å sin sida motsvarar resultatmåttet EBITDA. Den delen av det negativa räntenettet som överstiger 30 % av avdragsunderlaget är inte avdragsgill. Sådana ränteutgifter som inte är avdragsgilla får rullas framåt under en period om maximalt sex år.¹¹

Begränsningen av avdragsrätten för negativa räntenetton baseras på resultatet av näringsverksamheten, dvs. på bolagets överskott eller underskott. I samband med införandet av den här regeln uppstår en situation där flera olika regelverk baseras på, men också påverkar, resultatet av näringsverksamheten. Därför behövs en turordning mellan dessa regler. Turordningen innebär att koncernbidragsspärren tillämpas före den generella ränteavdragsbegränsningsregeln. Detta medför vissa orimliga skattekonsekvenser för företag som inte får fullt avdrag för sina räntekostnader och samtidigt har koncernbidragsspärrade underskott från tidigare år.¹²

1.2 Problemformulering

Koncernbidragsspärr aktualiseras vid ägarförändringar när ett koncernföretag förvärvar ett externt underskottsföretag eller i fall då ett underskottsföretag eller dess moderföretag förvärvar ett externt företag. Spärren inträder för att förhindra att underskottsföretaget under en viss tid ska kunna dra av sina underskott, som uppkommit före ägarförändringen (gamla underskott) mot mottagna koncernbidrag från nya koncernföretag. Företagets egna överskott kan dock fortsättningsvis kvittas mot sådana gamla och spärrade underskott. Överskottets storlek bestämmer således hur stor del av det koncernbidragsspärrade underskottet som får dras av. Därmed baseras begränsningen av underskottsavdragsrätten på resultatet av näringsverksamheten, dvs. på bolagets överskott.¹³

⁹ SOU 2014:40 Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet.

¹⁰ Prop. 2017/18:245, s. 5, Metz, m.fl., s. 471.

¹¹ Dreijer & Pettersson.

¹² SN:s hemställan, s.2., prop. 2017/18:245, s. 115.

¹³ Boberg & Lindgren.

Implementeringen av den nya ränteavdragsbegränsningsregeln i ett befintligt regelsystem som också är kopplat till resultatet av näringsverksamheten kräver en tydlig turordning mellan reglernas tillämpning. Det innebär att storleken av det koncernbidragsspärrade underskottet som får utnyttjas av företaget ska beräknas före avdraget för negativt räntenetto.¹⁴

Vid tillämpningen av den nya ränteavdragsbegränsningsregeln har det dock uppmärksammats att regelsystemet är ytterst komplext och svårförståeligt. Denna komplexitet visas särskilt i förhållandet med andra regelverk, såsom koncernbidragsspärren. Sveriges största arbetsgivarorganisation i den privata sektorn Svenskt Näringsliv [cit. Svenskt Näringsliv] konstaterade nämligen att samspelet mellan båda regelverken kan föra med sig negativa skattekonsekvenser för företag som inte får fullt avdrag för sina räntekostnader och samtidigt har gamla koncernbidragsspärrade underskott. Detta kan illustreras med följande exempel.¹⁵

Exempel 1:1

Ett underskotts företag AB U redovisar ränteutgifter (negativt räntenetto) på 200. Företagets skattemässiga resultat för året, innan nyttjande av tidigare års underskott, är 100. Företaget AB U har också koncernbidragsspärrade inrullade underskott på 500. AB U har inte fått några koncernbidrag.

Enligt den nyinförda turordningen mellan båda avdragsbegränsningsreglerna ska företaget AB U först tillämpa koncernbidragsspärren. Den delen av det negativa räntenettet som inte är avdragsgill har inte ännu återlagts till beskattning och själva resultatet av näringsverksamheten är lägre, dvs. 100. Detta resultat bestämmer hur stor del av företagets spärrade underskott som får dras av. Det innebär således att AB U får dra av ett spärrat underskott med lägre belopp jämfört med situation där företaget skulle tillämpa koncernbidragsspärren efter den generella ränteavdragsbegränsningsregeln. Resten av underskottet lämnas outnyttjat.

Företaget får således endast dra av inrullade underskott motsvarande årets överskott, dvs. 100. Efter tillämpning av koncernbidragsspärren blir företagets resultat 0 (=100-100). Därmed har företaget fortfarande 400 i underskott som inte får utnyttjas det aktuella beskattningsåret.

Därefter ska företaget AB U tillämpa den generella ränteavdragsbegränsningsregeln. Företaget behöver räkna ut sitt avdragsunderlag. Utgångspunkten vid beräkningen är det skattemässiga resultatet efter avdrag för inrullat underskott som i detta fall blir 0. Till det här resultatet adderar man ränteutgifter och tar man bort ränteinkomster och företagets avdragsunderlag blir 200 (0+200).¹⁶

Av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln framgår att företaget AB U får dra av negativt räntenetto med högst 30 % av sitt avdragsunderlag, dvs. 60 (30 % av 200). Företagets negativa räntenetto på 140 är inte avdragsgill och ska återläggas till det skattemässiga resultatet. Det innebär att det negativa räntenettet kommer att generera ett skattemässigt överskott om 140. *Företaget AB U redovisar samtidigt koncernbidragsspärrade underskott om 400 som inte får kvittas mot överskottet på 140, vilket strider mot koncernbidragsspärrens syfte. Här uppstår den negativa effekten med beaktande av syftet med koncernbidragsspärren. Detta gäller oavsett om företaget tar emot koncernbidrag eller inte.*

Sammantaget kan det konstateras att företagets skattemässiga resultat är 0 efter tillämpning av koncernbidragsspärren. Detta resultat ökas sedan med ej avdragsgill ränta om 140 vilket ger

¹⁴ Ibid.

¹⁵ Exemplet är hämtat från Boberg & Lindgren.

¹⁶ I avdragsunderlaget ingår andra poster som kommer att behandlas i kapitel 4.

ett skattemässigt resultat om 140. Därigenom hamnar AB U i en skatteposition trots att företaget har inrullade underskott och trots att AB U inte har fått något koncernbidrag.

Svenskt Näringsliv och branschorganisationen för revisorer, redovisningskonsulter, skatterådgivare, lönekonsulter och specialister FAR [cit. FAR], som ställde sig bakom Svenskt Näringslivs förslag, lämnade år 2019 hemställningar till Finansdepartementet med ett förslag om lagändring av koncernbidragsspärren. Förslaget syftar att mildra de negativa effekterna av avdragsbegränsningarna för företag med spärrade underskott.¹⁷

Finansdepartementet har presenterat den 25 mars 2020 en promemoria med ett förslag för justering av avdragsbegränsningsreglerna.¹⁸ Förslaget innebär, kort uttryckt, att ett företag som redovisar koncernbidragsspärrade underskott och samtidigt inte får avdrag för negativt räntenetto ska få möjlighet att kvitta sina koncernbidragsspärrade underskott mot återlagda ej avdragsgilla negativa räntenetton.

Koncernbidragsspärren har beskrivits i den juridiska doktrinen som mycket komplicerad och svårtillgänglig.¹⁹ Spärregeln har kritiserats för att den ger upphov till stora tillämpningsproblem på grund av sin komplexitet. Även Lagrådet framhåller att reglerna inte uppfyller rimliga krav på måluppfyllnad och rättssäkerhet samt leder till överbeskattning av bolagssektorn.²⁰ Under lagstiftningsprocessen fick den generella ränteavdragsbegränsningsregeln likaledes mycket kritik från remissinstanserna för sin otydlighet och komplexitet. Det ansågs att beräkningen av avdragsunderlaget var otydlig och lämnade stort utrymme för olika tolkningar. Reglerna var alldeles för komplicerade och kunde medföra oönskade effekter för företagen.²¹

Det kan sammantaget konstateras att regelsystemet med underskottsavdragsbegränsningar redan är komplicerat och att detta system ytterligare kompliceras genom införandet av avdragsbegränsningsregeln för negativa räntenetton. Komplexiteten med regelverkens samspel leder till oförutsebara och oväntade skatteeffekter för den skattskyldige. Dagens föränderliga skattesystem visar att kraven på förutsebarhet och tydlighet som ställs på utformningen och tillämpningen av skattereglerna ständigt aktualiseras. En förutsebar lagstiftning är avgörande för att beskattningen ska vara effektiv och de skattskyldiga lojala mot skattesystemet. Därför är det viktigt att förutsebarhetsaspekten beaktas vid lagstiftningsarbetet.²²

Mot bakgrund av det ovan anförda är det av stort intresse att analysera hur förhållandet mellan avdragsbegränsningsregeln för negativa räntenetton och koncernbidragsspärren uppfyller kravet på förutsebarhet som ett principiellt kriterium för god lagstiftning.

¹⁷ SN:s hemställan, s.2, Wallström.

¹⁸ Promemoria Fi2020/01338/S1.

¹⁹ Se bl.a. Magnusson (1999), Virin (2009).

²⁰ Prop. 1999/2000:2, del 3, s. 447, SOU 2014:40, s. 613.

²¹ Prop. 2017/18:245, s. 98, f.

²² Lodin (2007) s. 480.

1.3 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att utifrån förutsebarhetsperspektiv granska förhållandet mellan avdragsbegränsningen för negativa räntenetton i 24 kap. 24 § 1 st. II och koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § II. Därutöver syftar arbetet att belysa de skatterättsliga konsekvenserna som den nuvarande utformningen av dessa två regelverk ger upphov till, samt att resonera om reglerna i något avseende bör förändras. För att nå syftet utgår framställningen från följande huvudsakliga frågeställningar:

- Hur är reglerna om koncernbidragsspärr och avdragsbegränsningen för negativa räntenetton utformade? Är den nuvarande utformningen av båda regelverken i linje med reglernas syfte?
- Hur förhåller sig den generella avdragsbegränsningsregeln till koncernbidragsspärren?
- Vilka skattekonsekvenser kan de båda regelverken medföra för företagen?
- Uppfyller reglerna om koncernbidragsspärr och avdragsbegränsning för negativa räntenetton kravet på förutsebarhet?
- Bör bestämmelserna ändras på något sätt?

1.4 Avgränsningar

Trots att den generella ränteavdragsbegränsningsregeln är en följd av implementeringen av ATAD och OECD:s rekommendationer behandlar uppsatsen varken EU-rätt eller internationell skatterätt. Föremål för undersökningen är endast aktiebolag, andra bolagsformer diskuteras inte.

I arbetet behandlas främst reglerna om koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § II och avdragsbegränsningsregeln om negativa räntenetton i 24 kap. 24 § 1 st. II. I enlighet med uppsatsens syfte analyseras endast förhållandet mellan båda regelverken och dess konsekvenser för företagen. Andra regelverk, som är kopplade till resultatet av näringsverksamheten, analyseras inte.

Beträffande koncernbidragsspärren diskuteras endast begränsningar av rätten till underskottsavdrag vid ägarförändringar. Avdragsbegränsningar vid exempelvis konkurser och ackord behandlas inte. I uppsatsen presenteras kort och översiktligt andra regler i 40 kap. II rörande tidigare års underskott för att uppnå en god förståelse om regelverkets systematik och funktion.

Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln är en del av regelverket gällande avdragsbegränsningar för ränteutgifter i 24 kap. II. Andra avdragsförbuds- och avdragsbegränsningsregler för ränteutgifter kommer inte att diskuteras.

1.5 Metod och material

1.5.1 Allmänt

För att uppnå syftet med uppsatsen och svara på frågeställningarna kommer att användas en rättsdogmatisk metod. Rättsdogmatiken utgör en traditionell rättsvetenskaplig undersökning och utgår vanligtvis från en konkret problemställning. Genom denna metod görs en analys av den valda problemställningen med ett vetenskapligt syfte, nämligen att åstadkomma lösning på det sökta problemet.²³ Vid den traditionella rättsvetenskapliga undersökningen görs en rekonstruktion av rättssystemet där verklighetsbilder av rättsordningen återskapas.²⁴

Den rättsdogmatiska metoden har som uppgift att analysera gällande rätt vilket sker med ledning av de vedertagna rättskällorna såsom lag, förarbeten, rättspraxis och doktrin.²⁵ Kärnan i den rättsdogmatiska verksamheten är att därigenom närmare kartlägga innehållet i gällande rätt, en verksamhet som i den juridiska doktrinen benämns kartläggande rättsdogmatik.²⁶

I den juridiska litteraturen finns uppfattningen att rättsdogmatiken även inkluderar en kritisk analys av gällande rätt. Den rättsdogmatiska verksamheten har följaktligen som uppgift att inte bara påvisa rättsläget utan också att kritisera vad som framkommit.²⁷ Analysen av vilka problem som finns med det nuvarande rättsläget kallas för kritisk rättsdogmatik.²⁸

Många anser att den rättsdogmatiska metoden även omfattar en analys av vilka lösningar som finns på problemen med gällande rätt. Sådan problemlösande verksamhet kallas för konstruktiv rättsdogmatik och inbegriper argument de lege ferenda för hur gällande rätt borde förändras.²⁹

1.5.2 Rättskälleläran i en kartläggande rättsdogmatik

I den kartläggande rättsdogmatiken som syftar till att fastställa gällande rätt aktualiseras grundläggande metodfrågor gällande insamling, bearbetning och analys av rättskällorna.³⁰

En central metodfråga som uppkommer är vilka rättskällor som har valts ut för den rättsdogmatiska undersökningen. Arbetet tar sin utgångspunkt i den gällande lagstiftningen i enlighet med den skatterättsliga legalitetsprincipen. Det kommer att användas

²³ Kleineman, s. 25, Jareborg, s. 1 och s. 3.

²⁴ Jareborg, s. 3 f.

²⁵ Sandgren, s. 49.

²⁶ Hjertstedt, s. 167.

²⁷ Se Kleineman, s. 35, f.

²⁸ Hjertstedt, s. 167.

²⁹ Hjertstedt, s. 167.

³⁰ Hjertstedt, s. 167.

förarbetena för att förklara motiven som står bakom införandet av koncernbidragsspärren och den generella ränteavdragsbegränsningsregeln, samt tydliggöra bestämmelsernas syfte och systematik. Motiven vid lagstiftningen av begränsningsreglerna är av stor vikt för undersökningen för att bedöma om reglerna anses vara långtgående med hänsyn till deras syfte. Praxis avseende koncernbidragsspärren är mycket sparsam. I uppsatsen kommer att behandlas ett fåtal rättsfall gällande problematiken kring mottagna koncernbidrag från nya och gamla koncernföretag. Doktrin kommer att användas för att klargöra vilka konsekvenser reglerna har för den skattsskyldige. Skatteverkets [cit. SKV] ställningstaganden och handledningar kommer att användas med viss försiktighet för att ytterligare precisera och förtydliga reglernas tolkning och tillämpning. Det bör här framhållas att SKV:s uttalanden i allmänna råd eller ställningstaganden inte är bindande rättskälla. Sådana yttranden kan närmast jämföras med doktrin. Enligt Pahlsson utgör SKV:s uttalanden dock en särskild skatterättslig källa som kan benämnas administrativ praxis. Sådan praxis har ett högt rättskällevärde i domstolarna. HFD har visat en stor benägenhet att följa och tillämpa SKV:s administrativa praxis i form av schabloner och tolkningsförslag.³¹ Förhållandet mellan koncernbidragsspärren och den generella ränteavdragsbegränsningsregeln kommer att presenteras genom illustrerande exempel som hämtas från förarbetena, den juridiska doktrinen och SKV:s rättsliga vägledning.

Beträffande bearbetningen av det insamlade materialet aktualiseras metodfrågan om hur rättskällorna kommer att värderas och viktas för att bedömas deras auktoritet och placering i rättskällehierarkin. Rättskällor som lag har en klar position i rättskällehierarkin, medan andra rättskällor som doktrin har en vagare ställning. Den här formella hierarkin kan dock ändras på grund av rättstillämpningen där domstolarna gör en helhetsbedömning av det enskilda fallet. Dessutom måste det beaktas argumenten som framförs i rättskällorna. En källa med hög auktoritet som prejudikat kan inrymma uttalande med lägre auktoritet och därigenom höja utlåtandets värde. En utsagens rättskällevärde ska således bedömas som en sammanvägning av rättskällans auktoritet och utsagens tyngd.³²

Avseende analysen av rättskällorna uppkommer metodfrågan om vilka metoder som bör användas för tolkning av lagtext. Avdragsbegränsningsreglernas ändamål är avgörande för undersökningen. Därför är av stor betydelse att använda teleologisk tolkning för att åstadkomma en lösning på det sökta problemet. Här bör det även beaktas principernas betydelse vid tolkningen och tillämpningen av skattelag. Inom skatterätten har principerna olika funktioner. En princip kan användas som ett instrument för lagstiftarens argumentering men den kan dessutom fungera som hjälpmedel vid rättstillämpningen.³³ Legalitetsprincipen kan exempelvis anses ha en normativ betydelse för lagstiftaren eftersom den kräver utformningen av precisa regler och begränsar möjligheten för delegering av normgivningskompetens till lägre nivåer under riksdagen.³⁴

³¹ Pahlsson (2011), s. 107.

³² Sandgren, s. 46.

³³ Pahlsson (2014), s. 557.

³⁴ Tikka, s. 657.

1.5.3 Förutsebarheten som måttstock

Den kritiska rättsdogmatiken syftar till att kritiskt granska gällande rätt genom att analysera förtjänsterna och bristerna med regelsystemet som föremål för undersökningen. För att kunna på ett metodologiskt sätt undersöka frågan om problematiken kring gällande rätt krävs det någon form av standard för vad som utgör problem eller inte.³⁵ Kravet på förutsebarhet som ställs på utformningen och tillämpningen av båda regelverken kommer att fungera som en måttstock för att utröna om båda regelverken utgör en problematisk lagstiftning. En av frågeställningarna som bör besvaras är om reglerna uppfyller det principiella kravet på förutsebarhet för att skattesystemet ska fungera bra och ge önskvärda effekter för den skattskyldige. En kritisk granskning av samspelet mellan båda regelverken kommer att göras för att besvara frågan om vilka skatteeffekter som utformningen av reglerna kan medföra för företagen. Resultatet från granskningen kommer att användas som underlag för de lege ferenda-resonemang där kommer att diskuteras olika förslag om hur regelsystemet bör ändras.

1.5.4 Konstruktiv rättsdogmatik

Den rättsdogmatiska framställningen inkluderar en konstruktiv de lege ferenda-diskussion om hur de problem som finns med koncernbidragsspärren och den generella ränteavdragsbegränsningen skulle kunna lösas. Det kommer att analyseras olika lagförslag om lösning av problematiken med den nuvarande utformningen av regelverken. I den här delen av rättsdogmatiken ska även inkluderas en metodologisk diskussion om för- och nackdelarna med de olika lagförslagen.³⁶

Avslutningsvis kan sägas att rättsdogmatiken har ett betydande inflytande över rättsutvecklingen. Den rättsdogmatiska metoden präglas av egenskaper att kartlägga och kritiskt granska gällande rätt samt att utarbeta förslag till reviderad eller helt ny lagstiftning. Därigenom blir rättsdogmatiken såväl en central rättsvetenskaplig disciplin som en praktisk tillämpningsmetod bland yrkesverksamma jurister.³⁷

1.6 Terminologi

I uppsatsen ska begreppet *underskott* användas synonymt med begreppet *förlust*. När de första reglerna om utjämning av underskott infördes användes uttrycket förlust medan den nuvarande utformningen av 40 kap. IL främst utgår från uttrycket underskott.³⁸ I detta sammanhang bör förtydligas att begreppet *underskotts företag* stadgas i 40 kap. 4 § IL och innebär, kort uttryckt, ett företag som har ett underskott det föregående beskattningsåret eller som har ett eget eller övertaget underskott från tidigare år, som inte får dras av på grund av t.ex. koncernbidragsspärren.

³⁵ Hjertstedt, s. 170.

³⁶ Hjertstedt, s. 172.

³⁷ Kleineman, s. 45.

³⁸ Romby (2015), s. 46.

Begreppen *företag* och *bolag* kommer också att användas som synonymer. I 40 kap. 3 § IL finns en separat definition av begreppet företag som bl.a. omfattar ett svenskt aktiebolag. Synonymt kommer vidare att användas uttrycken *den generella ränteavdragsbegränsningsregeln*, *EBITDA-regeln* och *avdragsbegränsning för negativa räntenetton*. Det bör tilläggas att den generella ränteavdragsbegränsningsregeln utgör ett bredare uttryck som omfattar EBITDA-regeln i 24 kap. 24 § 1 st. IL, förenklingsregeln i 24 kap. 24 § 2 st, samt andra bestämmelser om negativa räntenetton. För enkelhetens skull kommer dock detta begrepp att användas synonymt i samband med granskningen av EBITDA-regeln.

Vid analysen av koncernbidragsspärren är av stor vikt att göra distinktion mellan *utjämningsfrågan* och *begränsningsfrågan*. Utjämningsfrågan berör möjligheten att utjämna redovisade underskott mellan exempelvis olika beskattningsår. Begränsningsfrågan handlar om begränsningar i rätten att utjämna sådana underskott. Det bör ytterligare göras distinktion mellan *förlustutjämning*, dvs. utjämning av redovisade underskott mot överskott mellan skilda beskattningsår och *resultatutjämning*, som innebär utjämning av underskott och överskott mellan olika skattesubjekt.³⁹ I den fortsatta framställningen kommer att presenteras andra termer som används vid granskningen.

1.7 Disposition

Uppsatsen består av sju olika kapitel varav ett inledande och ett avslutande kapitel. De mellanliggande kapitlen börjar med inledning där klargörs vad kapitlet handlar om och vilka frågeställningar som besvaras. Kapitlen avslutas med sammanfattande kommentar eller analys där egna reflektioner kan framställas. De olika kapitlen kan läsas separat men de bör betraktas som en enhet på grund av det starka sambandet mellan dem. I uppsatsens andra kapitel kommer att presenteras förutsebarheten som en aspekt av den skatterättsliga legalitetsprincipen. I det tredje kapitlet beskrivs reglerna i 40 kap. IL rörande tidigare års underskott i allmänhet samt bestämmelserna rörande koncernbidragsspärren i synnerhet. I detta kapitel behandlas vissa principiella utgångspunkter i samband med underskottsavdragsreglerna samt granskas kritiskt den nuvarande utformningen av koncernbidragsspärren. Därefter följer ett kapitel om avdragsbegränsningsregeln för negativa räntenetton med fokus på hur regeln förhåller sig till koncernbidragsspärren. I kapitlet analyseras den framförda kritiken mot regelns utformning och tillämpning. I kapitel fem beskrivs de negativa skattekonsekvenserna som samspelet mellan EBITDA-regeln och koncernbidragsspärren kan medföra. Kapitlet avslutas med exempel som illustrerar dessa skattekonsekvenser. I det sjätte kapitlet görs en legerenda-diskussion om hur problematiken med de nuvarande regelverken skulle kunna lösas där redovisas flera lagförslag om reviderad lagstiftning. I det avslutande sjunde kapitlet sammanfattas analysen och besvaras uppsatsens huvudfrågeställning huruvida

³⁹ Romby (2015), s. 46, Samuelson, s. 33.

reglernas utformning och samspelet mellan dem uppfyller kravet på förutsebarhet. Ex-
emplen som illustrerar reglernas funktion samt de negativa skattekonsekvenserna av
förhållandet mellan regelverken bifogas som bilagor till uppsatsen.

2 Förutsebarhet i skattelagstiftningen

2.1 Allmänt

I dagens läge med allt fler komplicerade skatteregler krävs att vissa principiella kriterier måste vara uppfyllda för att skattesystemet ska fungera bra och ge önskvärda effekter för den skattskyldige.⁴⁰ Det bör dock framhållas att många rättsregler, som gäller på skatteområdet, inte uppfyller kraven på god lagstiftning. Skälet till detta kan bl.a. vara bristande förståelse om reglernas betydelse eller brådska i lagstiftningsarbetet. Skatteuttaget får i dessa fall även andra oönskade bieffekter. Därför är det viktigt att belysa vilka dessa kriterier är samt vilken betydelse de bör tillskrivas.⁴¹

Viktiga kriterier för en välkonstruerad lagstiftning är kraven på förutsebarhet och rättssäkerhet. Rättssäkerheten kräver att en skatt är förutsebar och på detta vis kan den skattskyldige förutse effekterna av sitt handlande.⁴² Ett system med rättssäkerhet ger dessutom den enskilde skydd mot övergrepp från samhället och frihet från godtycklig maktutövning.⁴³ Förutsebarheten utgör en viktig faktor för att skatten ska uppfattas som legitim. Behovet av legitimitet är ett övergripande kriterium för en god lagstiftning och är i vissa avseenden kopplat till uppfyllelsen av förutsebarheten och rättssäkerheten. Legitimiteten är dessutom avgörande för att skatten ska vara effektiv och de skattskyldiga lojala mot skattesystemet.⁴⁴

En förutsebar lagstiftning bör utformas så enkelt som möjligt utifrån dess syfte och det bör vara enkelt i praktiken att tillämpa den. Skattelagstiftningens konstruktion bör även avspegla dess syfte för att underlätta insikten om skattens existens. Förutsebarhetskriteriet kräver även en klar lagstiftning som varken förorsakar tolkningssvårigheter eller lämnar stort utrymme för bedömningsfrågor. Det krävs dessutom en förutsebar och fri från godtycke praktisk tillämpning av skattereglerna. Om en skatteregel brister i förutsebarhet och om dess syfte inte förstås av de enskilda blir effekten att regeln aldrig kan fungera väl eller vinna legitimitet. Dessutom kan de skattskyldiga avstå från handlande när skattekonsekvenserna är osäkra.⁴⁵

Förutsebarheten som begrepp är inte lagstadgat utan den utgör en grundläggande aspekt av legalitetsprincipen.⁴⁶ Av yttersta vikt för uppfyllandet av uppsatsens syfte,

⁴⁰ Lodin (2007), s. 477.

⁴¹ Lodin (2007), s. 478, Hultqvist (1995), s. 1.

⁴² Lodin (2007), s. 480 och s. 483.

⁴³ Rydin, s. 160, prop. 1993/94:151, s. 69.

⁴⁴ Lodin (2007), s. 480 och s. 483.

⁴⁵ Lodin (2007), s. 481 och s. 483.

⁴⁶ Pahlsson (2014), s. 563.

som beskrivits i avsnitt 1.3., är att lyfta fram och diskutera förutsebarhetens betydelse för beskattningen. Samspelet mellan koncernbidragsspärren och EBITDA-regeln kommer att analyseras utifrån förutsebarhetsperspektiv. Kravet på förutsebarhet fungerar som en måttstock för att utröna om de sistnämnda reglerna utgör en problematisk lagstiftning. Därför är det avgörande att undersöka vad som avses med förutsebarhet i skattelagstiftningen samt vilka krav på förutsebarhet som ställs på utformningen och tillämpningen av reglerna.

Eftersom förutsebarheten är en aspekt av legalitetsprincipen kommer i detta kapitel att undersökas principens innebörd och användbarhet i lagstiftningen och rättstillämpningen på skatteområdet. Därigenom kommer att skapas en bredare förståelse för förutsebarhetskravet som ett hjälpmedel för att säkerställa god lagstiftning. I kapitlets sista avsnitt kommer att sammanfattas alla aspekter hos legalitetsprincipens förutsebarhet för att användas som standard vid analysen av förtjänsterna och bristerna med de ifrågavarande begränsningsreglerna.

2.2 Förutsebarhetskravet vid lagstiftning

2.2.1 Allmänt

En allmän rättsgrundsats, som utgör nödvändig garant för rättssäkerheten, är legalitetsprincipen. Syftet med legalitetsprincipen är att garantera den enskilde förutsebarhet och skydda från godtycke.⁴⁷ Principen utgör ett mångfacetterat begrepp. Inom skatterätten har dock främst tas hänsyn till legalitetsprincipens centrala aspekt, närmare bestämt att de offentliga organens beslutanderätt måste få ett stöd i lag och att en rättsregel inte får tillämpas utanför dess språkliga betydelseområde.⁴⁸ Principen uttrycks med satsen *nullo tributum sine lege*, ingen skatt utan lag och är även grundlagsstadgad i 1 kap. 1 § 3 st. regeringsformen (1974:152, RF).⁴⁹ Detta innebär att ett skatteanspråk måste ha ett författningsstöd och får exempelvis inte grundas på uttalanden i förarbetena.⁵⁰

Beskattningen utgör en ingripande åtgärd och därför är det viktigt att utrymmet för olika uppfattningar om skattereglernas innebörd begränsas. Därigenom ska avgöranden i de enskilda skattebesluten endast baseras på en klar norm från det högsta organet med normgivningsmakt, nämligen riksdagen. Frågan om skattereglernas utformning aktualiseras främst under lagberedningen. I lagstiftningsarbetet är involverade många aktörer, från särskilda utredare till Lagrådet. Under lagberedningsprocessen kan det vara svårt att på förhand veta vilka föreskrifter som kommer att bli god lagstiftning samt vilka som kan medföra tolknings- och tillämpningsproblem. Det växer därför behovet av en systematiserad kunskap som syftar till att uppnå god lagstiftningskvalitet, en s.k. skattelagstiftningslära. Hultqvist är förespråkare för sådan lagstiftningslära och

⁴⁷ Pahlsson (2014), s. 563.

⁴⁸ Hultqvist (1995), s. 7.

⁴⁹ Tikka, s. 658.

⁵⁰ Rydin, s. 160.

betonar att många tolknings- och tillämpningsproblem skulle lösas om lagstiftaren agerar proaktivt.⁵¹ Jag delar Hultqvists uppfattning om att det bör ägnas större uppmärksamhet åt den lagstiftningsskapande verksamheten. Sådan lagstiftningslära skulle vara i enlighet med legalitetsprincipens krav på utformningen av tydliga och klara rättsliga normer som skyddar den skattskyldige mot godtycke i rättstillämpningen.⁵² En negativ skatteeffekt som uppkommer till följd av obestämda skatteregler är att förutsebarheten minskar för de skattskyldiga. Därför anses förutsebarhetskravet som en slags målsättning vid utformningen och tillämpningen av skatteregler.⁵³

Avsikten med detta avsnitt är att studera legalitetsprincipen som en garant för lagstiftningens förutsebarhet. Det kommer att undersökas principen som ett föremål för rättslig reglering och analyseras principens användbarhet vid lagstiftning med särskilt fokus på förutsebarhetsaspekten. Resultatet av undersökningen kommer att bli utgångspunkt i fastställandet av kriterierna för förutsebar lagstiftning.

2.2.2 Legalitetsprincipens innebörd

Legalitetsprincipen omfattar fyra aspekter eller, annorlunda uttryckt, förbud. Dessa förbud säkerställer den enskildes rättssäkerhet genom att ställa krav på utformningen av en förutsebar lagstiftning. Därigenom sätter principen gränser för hur god en skattelagstiftning får vara.

Legalitetsprincipen innehåller följande fyra aspekter:⁵⁴

- Föreskriftskrav,
- Analogiförbud,
- Retroaktivitetsförbud,
- Bestämmdhetskrav (obestämdhetsförbud)

2.2.2.1 Föreskriftskravet och analogiförbudet

Principens kärna och viktigaste krav är föreskriftskravet. Legalitetsprincipen innebär ett krav på att all offentlig maktutövning (1 kap. 1 § 3 st. RF) ska ha stöd i lag eller i en annan bindande föreskrift (8 kap. RF). Av föreskriftskravet följer således att skattskyldighet och skattnormer endast kan uppkomma genom föreskrifter i lag.⁵⁵

Normgivningsmakten på skatteområdet kommer till uttryck i 8 kap. 2 § 2 p. RF. Det stadgas att regler om förhållandet mellan enskilda och det allmänna måste meddelas genom lag, under förutsättning att föreskrifterna gäller skyldigheter för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. Riksdagen har grundlagsstadgad möjlighet att delegera beslutanderätt till regeringen. Den här möjligheten omfattar dock inte skatteområden enligt 8 kap. 3 § 2 p. RF. Det innebär att utrymmet för riksdagen att delegera normgivningsmakt är väldigt litet. Regeringen har

⁵¹ Hultqvist (2015), s. 6, f.

⁵² Zila, s. 297.

⁵³ Hultqvist (2015), s. 31.

⁵⁴ Hultqvist (2013), s. 15.

⁵⁵ Hultqvist (2015), s. 9, f.

emellertid möjlighet att själv meddela eller delegera rätten att meddela verkställighetsföreskrifter i enlighet med 8 kap. 7 § 1 st, 1 p. RF. Sådana föreskrifter avser även skatteområdet.⁵⁶

Legalitetsprincipen fastställer att tolkningen av skattelag har ett objektivt stöd i lagtextens ordalydelse. Kravet på lagstöd skyddar den enskilde mot maktutövning från det allmännas sida. Denna bundenhet medför ett krav på fiskus att ta ut skatt när lagen kräver detta. Därigenom ska likabehandling vid beskattningen upprätthållas och ska alla skattebetalare skyddas om det allmänna visar generositet utöver vad lagen tillåter.⁵⁷

Vid den tidpunkt då man börjar precisera gränserna för legalitetsprincipen kommer principens andra aspekter att aktualiseras. Analogiförbudet uppkommer som en konsekvens av föreskriftskravet och betyder att beskattning inte får ske genom analog tillämpning av föreskrifterna, eftersom en analogi per definition hamnar utanför föreskriftens tolkningsområde. Av detta skäl kritiserar ofta den extensiva tolkningen inom skatterätten.⁵⁸

2.2.2.2 Retroaktivitetsförbudet

Förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning, som, enligt Hultqvist, inte är en nödvändig följd av föreskriftskravet, men en rimlig sådan, har fått en särskild reglering i 2 kap. 10 § 2 st. RF. Av lagtextens ordalydelse framgår att förbudet gäller betungande retroaktivitet för den enskilde, dvs. införandet av ny skatt eller belastning med högre skatt. Där emot är det tillåtet för lagstiftaren att besluta om gynnande för den enskilde retroaktiv skattelagstiftning. Det bör tilläggas att retroaktivitetsförbudet gäller föreskrifter enligt 8 kap. RF. Förbudet tillämpas inte för icke bindande uttalanden som myndigheter gör.⁵⁹

Starka förutsebarhets- och rättssäkerhetsskäl talar för förekomsten av retroaktivitetsförbudet. Kravet på förutsebarhet innebär nämligen att skattelagstiftningen måste vara framåtsyftande och inte gälla förhållanden bakåt i tiden. De skattskyldiga måste dock anpassa sig till ny lagstiftning som kan påverka tidigare företagna åtgärder. Sett utifrån det här perspektivet kan det konstateras att skattelagstiftningen nästan alltid får tillbakaverkande effekter.⁶⁰

2.2.2.3 Bestämmdhetskravet

Den enda av legalitetsprincipens aspekter som inte regleras i RF är bestämmdhetskravet, eller obestämmdhetsförbudet. Det bör dock kommas ihåg att bestämmdhetskravet är en del av legalitetsprincipen och att det krävs ett visst mått av bestämdhet för att föreskriftskravet ska ha ett kvalitativt innehåll.⁶¹

⁵⁶ Pahlsson (2011), s. 30, f.

⁵⁷ Pahlsson (2011), s. 87.

⁵⁸ Hultqvist (2015), s. 9 och s. 35.

⁵⁹ Pahlsson (2011), s. 35.

⁶⁰ Fast, s. 118.

⁶¹ Hultqvist (2015), s. 11.

Bestämmdhetskravet är ett kriterium, som bör beaktas av lagstiftaren, för att säkerställa tydliga och på förhand bestämda skatteregler samt att upprätthålla kompetensfördelningen mellan riksdagen och de rättstillämpande organen. Vaga skatteregler lämnar stort utrymme för olika uppfattningar och höjer risken för att godtycke uppstår. Därmed kan de skattskyldiga inte i förväg veta vilka skattekonsekvenserna blir av olika handlingsalternativ.⁶² För att belysa vikten av utformningen av bestämda och preciserade föreskrifter ger Hultqvist följande exempel:

“En föreskrift med innehållet att ”skatt ska utgå efter vad som är skäligt” säger knappast någonting alls och inte mer än om man skulle skriva att ”skatt ska utgå enligt de förutsättningar som närmare bestäms av Skatteverket”. Delegationsförbudet i regeringsformen har då knappast någon funktion alls, mer än möjligen att det även skulle vara öppet för domstolarna att fylla ut vad som ska anses ”skäligt”.⁶³

Bestämmdhetskravet aktualiseras främst som ett krav på lagstiftaren men kan också få följderna vid tillämpningen av skatteregler. Rättstillämparen ska då tolka och tillämpa de meddelade av riksdagen föreskrifterna på ett lojalt sätt. Domstolar, Skatteverket och skatterådgivare kan tillämpa vaga och opreciserade skatteregler restriktivt genom att begränsa deras effekt för den skattskyldige. Genom att förhålla sig restriktivt till sådana obestämda föreskrifter signalerar domstolarna att det krävs ett rimligt mått av bestämdhet för att reglerna ska få effekt. Dessutom bör det inte förskjutas ansvaret för normgivningen på rättstillämparen när det är fråga om skatteuttag. På det här sättet kan den rättstillämpande myndigheten bidra till att bl.a. förutsebarheten vid beskattningen upprätthålls.⁶⁴

Avslutningsvis kan sägas att legalitetsprincipen grundar sig på det svenska folkets rätt att beskatta sig självt genom folkvalda demokratiska representanter i riksdagen. Principen säkerställer också att beskattningen sker genom i förväg meddelade av riksdagen föreskrifter. Alla beskattningsbeslut måste grunda sig på dessa föreskrifter. Riksdagen är det endaste statsorganet som har kompetensen att meddela skatteföreskrifter. Inga andra organ, vare sig regering, Skatteverket eller domstolar har någon ytterligare beskattningsbefogenhet utan ska endast tillämpa föreskrifterna i det enskilda fallet. Riksdagen utövar exklusivt den s.k. beskattningsmakten och får inte genom vaga och obestämda normer förskjuta sin maktbefogenhet till rättstillämparen. Bestämmdhetskravet har därigenom förutom att skydda förutsebarheten också en kompetensbevarande funktion. Om det föreligger problem vid tillämpningen av skattereglerna ska frågan om regelkorrigering hänskjutas till riksdagen för eventuell lagändring.⁶⁵

⁶² Hultqvist (2015), s. 3, Hultqvist (2016), s. 734.

⁶³ Hultqvist (2016), s. 734.

⁶⁴ Hultqvist (2015), s. 35, f.

⁶⁵ Hultqvist (2015), s. 35, f., Hultqvist (2013), s. 20.

2.3 Förutsebarhetskravet vid rättstillämpning

Legalitetsprincipen tar sikte på gränsdragningen mellan normgivning och rättstillämpning. Den här målsättningen kommer till uttryck i 1 kap. 1 § 3 st. RF som stadgar att den offentliga makten ska utövas under lagarna. Det är av bl.a. förutsebarhetsskäl viktigt att noggrant upprätthålla gränsen mellan normgivning och rättstillämpning.⁶⁶

Diskussionen om skattereglernas tolkning och tillämpning förekommer främst i rättspraxis. En god lagstiftning ställer krav på att lagen ska tolkas och förstås på ett klart och säkert sätt. Dålig lagstiftning lämnar däremot ett stort tolkningsutrymme vilket skapar svårigheter vid tillämpningen av lagen. Det leder till sämre förutsebarhet för skattebetalarna och deras rådgivare. Därför är legalitetsprincipen av avgörande betydelse vid skattelagstiftningen och därmed även vid tolkningen och tillämpningen av skattelagen.⁶⁷

Utifrån konstitutionellt perspektiv krävs det att de lagstiftningsansvariga ska vara fullt kompetenta när de skriver lagtexten och när de kontrollerar textens innehåll innan de godkänner den. Det som står i lagtexten är det som grundar skattskyldigheten. Då uppkommer frågan om hur den godkända skattelagstiftningen kommer att tolkas och tillämpas.⁶⁸

Hultqvist uppmärksammar att domstolen allt vanligare använder legalitetsprincipen som utgångspunkt i sin argumentation.⁶⁹ I början av 2000-talet började dominera uppfattningen att HFD:s tolkningsstil blev alltmer legalistisk.⁷⁰

Tolkning av skattelag skiljer sig i princip inte från tolkning av lag i allmänhet. Legalitetsprincipen sätter dock vissa gränser för tolkningen av lagtexten beträffande vilka argument som anses ha relevans i det enskilda fallet samt hur långt tolkningen får göras. Legalitetsprincipen, och särskilt föreskriftskravet, innebär att en fri tillämpning av skattereglerna inte är tillåten eftersom i sådana fall sker förskjutning av riksdagens kompetens, vilket strider mot de konstitutionella kraven. Skattenormerna får endast utformas genom föreskrift i lag, och senare preciseras genom rättstillämpning.⁷¹ Preciserings utgör enligt Hultqvist specialfall av tolkning. Normerna preciseras till sitt innehåll och i förhållande till en viss situation. Hultqvist menar följande:

“Legalitetsprincipen innebär sålunda ett krav på en föreskriftsbunden beskattning, vilket i sin tur får till följd att de tolkningar (preciseringar) som läggs till grund som normer vid beskattningen måste – åtminstone av tolkaren/tillämparen själv – kunna motiveras med att det är en rimlig tolkning av skatteföreskrifterna.”⁷²

⁶⁶ Hultqvist (1995), s. 73.

⁶⁷ Hultqvist (2015), s. 6.

⁶⁸ Hultqvist (2013), s. 17, f.

⁶⁹ Jfr. RÅ 1999 not. 245, RÅ 1999 ref. 62, Hultqvist (2013), s. 13.

⁷⁰ Se Tjerneberg, s. 183, Bergström (1987), s. 2–14.

⁷¹ Hultqvist (2013), s. 20.

⁷² Hultqvist (2013), s. 19.

Av föreskriftskravet i legalitetsprincipen följer således att normuttalandena som rättstillämparen preciserar måste rymmas inom mängden rimliga tolkningar av föreskriften. Preciseringsen av lagtexten ska därför vara tillfredsställande och ska inte utvidga en regel om skattskyldighet eller avgränsa möjligheterna för avdrag i skatteskräpande riktning. Principens bestämdhetskrav pretenderar likaså att lagtexten måste vara i tillräcklig grad tydlig. Därigenom kan rättstillämparen inte utnyttja i skärpande riktning eventuell oklarhet i lagstiftningen. Uttalandena i förarbetena utgör dock inte normer, enligt Hultqvist, och de bör inte ha någon verkan om de inte rymms inom den lagstiftade regeln.⁷³

I detta avseende instämmer jag med Hultqvists uppfattning om att precisering varken ska utvidga regeln eller inskränka den till den skattskyldiges nackdel. Jag är dessutom av samma uppfattning som Tjernberg, som å sin sida påstår att en sådan formell tolkningsstil, som följer lagtextens ordalydelse, måste nyanseras till att omfatta lagstiftarens syfte med regeln. Det bör, enligt Tjernberg, inte tillämpas rättskällor som uttalar något som inte faller inom lagtextens lydelse. Textens lydelse får dock inte betraktas isolerat från sitt sammanhang. Reglerna i ett kapitel är utformade att fungera tillsammans och det måste beaktas varje regelns förhållande till helheten i kapitlet. Genom tolkningen av regeln i sitt systematiska sammanhang kan felformuleringar avslöjas och undvikas att vara av betydelse för tillämpningen och lagtolkningen. När en skatteregel betraktas som otydlig kan förarbetena användas för att precisera innebörden.⁷⁴

Hultqvists och Tjernbergs påståenden utgör en bekräftelse för den tidigare uppfattningen i doktrinen om hur bristfälliga förarbetsuttalanden bör följas vid tolkningen och tillämpningen av skattelag. Bergström anser exempelvis att oklara och motsägelsefulla motivuttalanden bör användas med stor försiktighet.⁷⁵ Det ska göras en kritisk granskning av förarbetena där det kan konstateras att bristfälliga motivuttalanden inte bör följas fullt ut. Om det föreligger konflikt mellan lagtext och förarbeten ska lagtexten ges prioritet. Detta gäller i fall då lagtexten är preciserad och klar. Om lagen präglas av vida och opreciserade bestämmelser ska det bli svårare för den enskilde att förutse i vilka fall reglerna kan vara tillämpliga. I detta sammanhang bör regeln tolkas tillsammans med förarbetena för att kunna nå en tillfredsställande precision.⁷⁶

Ett skäl som talar emot legalitetsprincipens föreskriftskrav vid tolkning och tillämpning av skatteregler är problemet med lagstiftningsmisslag och sådana omständigheter som är svårt att förutse vid utformningen av lagtexten. Enligt Hultqvist är det oacceptabelt att icke planerade misslag ska leda till materiella konsekvenser. Sådana problem kan delvis lösas genom lagtolkning. Det allmänna måste bära ansvaret för sådana misslag i lagstiftningen. Den skattskyldige ska då inte drabbas av effekterna från sådan lagstiftning samt det ska åstadkommas en kvalitativt god lagstiftning.⁷⁷

⁷³ Hultqvist (2013), s. 21.

⁷⁴ Tjernberg, s. 173 och s. 183.

⁷⁵ Bergström (1987), s. 15, Mattsson, s. 291, ff.

⁷⁶ Bergström (1987), s. 17.

⁷⁷ Tjernberg, s. 179, Hultqvist (1995), s. 110, ff.

En frågeställning som diskuteras i doktrin är om den legalistiska tolkningsstilen, som följer lagtextens ordalydelse, bör användas oavsett om tolkningen och tillämpningen leder till ett förmånligt resultat för den skattskyldige eller inte. Pahlsson som pratar om "legalitetsprincipens andra sida" framhåller att den legalistiska tolkningsstilen bör användas både till fördel och till nackdel för den skattskyldige. Jag delar Tjernbergs uppfattning, som kritiserar det här uttrycket och påpekar att legalitetsprincipen utgör ett rättssäkerhetsinstrument som syftar till att förhindra beskattning utan stöd i lag. Tjernberg föreslår istället ett annat uttryck, nämligen *legalism*, som innebär att en, i korrekt ordning, utformad regel utgör den primära källan för rättssäker tolkning och tillämpning.⁷⁸

Sammantaget kan sägas att förutsebarheten för den skattskyldige ska tillgodoses i fall då betungande regler endast tillämpas på klara fall.⁷⁹ Rättstillämparen får inte skapa nya regler som anses vara en skärpning av vad som följer av lagtexten i övrigt. Om det påförs beskattning genom tillämpning av exempelvis Skatteverkets allmänna råd utan att detta har stöd i lag, anses tillämpningen strida mot legalitetsprincipen. Principens föreskriftskrav gäller oavsett hur sakligt motiverade sådana allmänna råd är. Om frågan är oreglerad, är det lagstiftarens uppgift att fylla ut luckorna i lagen.⁸⁰ Legalitetsprincipen innebär vidare att rättstillämparen inte i princip får tolka lagregler utanför betydelseområdet (dvs. det ska inte uppställas nya rekvisit.) Om en annan rättskälla utgör en bra förklaring till ett oklart och vagt rekvisit i lagtexten, anses det normalt vara förenligt med legalitetsprincipen.⁸¹

2.4 Sammanfattning

För att skattesystemet ska fungera bra och ge önskvärda effekter för den skattskyldige måste kravet på förutsebarhet vara uppfyllt. Detta gäller särskilt vid sådana ingripande åtgärder som är av stor ekonomisk betydelse för den enskilde. Om skattereglerna brister i förutsebarhet blir effekten att regelverket aldrig kan fungera väl eller vinna legitimitet. Härutöver kan den skattskyldige avstå från handlande när skattekonsekvenserna är osäkra.

Förutsebarheten är en grundläggande aspekt av legalitetsprincipen. Därför krävs det en fördjupad analys av principens innebörd och användbarhet inom skatteområdet för att fastställa kriterierna för en välkonstruerad och förutsebar lagstiftning. Sådana kriterier fungerar som en måttstock för att utvärdera om reglerna om koncernbidragsspärren och avdragsbegränsningen för negativa räntenetton utgör en problematisk lagstiftning samt om det föreligger behov av ändring av det nuvarande regelsystemet.

⁷⁸ Pahlsson (1995), s.135, Tjernberg, s. 172.

⁷⁹ Bergström (1987), s. 15.

⁸⁰ Pahlsson (2011), s. 108.

⁸¹ Pahlsson (2011), s. 108.

Ett grundläggande kriterium för förutsebar lagstiftning utgör legalitetsprincipens centrala aspekt, nämligen principens *föreskriftskrav*. Av detta krav framgår att ett skatteanspråk måste ha ett författningsstöd och att inte får grundas på uttalanden i någon annan rättskälla. En rättsregel får således inte tillämpas utanför dess språkliga betydelseområde. RF anförtror normgivningsmakten inom skatteområdet främst på riksdagen. Utrymmet för riksdagen att delegera beslutanderätt till regeringen är väldigt litet. Av föreskriftskravet följer vidare att tolkningen av skattelag måste ha ett objektivt stöd i lagtextens ordalydelse. Kravet på lagstöd skyddar den skattskyldige mot eventuellt maktmissbruk från det allmännas sida.

Legalitetsprincipen, och särskilt dess föreskriftskrav, sätter vissa gränser vid tolkningen och tillämpningen av skattelag. Det innebär att en fri tillämpning inte är tillåten eftersom i sådana fall sker förskjutning av riksdagens kompetens, vilket strider mot de konstitutionella kraven. Brister i lagstiftningen ska inte åtgärdas av rättstillämparen genom t.ex. extensiv tolkning.

Skattenormerna får endast utformas genom föreskrift i lag, och senare preciseras genom rättstillämpning. Preciseringsen är ett specialfall av tolkning där normuttalandena måste rymmas inom mängden rimliga tolkningar av föreskriften. Preciseringsen av lagtexten ska nämligen inte utvidga en regel om skattskyldighet eller avgränsa möjligheterna för avdrag i skatteskärpande riktning. Vid rättstillämpningen bör inte användas andra rättskällor vars uttalanden inte faller inom lagtextens lydelse. Dock måste tillämpningen nyanseras till att även omfatta lagstiftarens syfte med regeln.

Det bör dock beaktas problemet med lagstiftningsmisstag och sådana omständigheter som är svårt att förutse vid utformningen av lagtexten. Problematiken kan delvis lösas genom lagtolkning. Staten måste bära ansvaret för sådana misstag för att åstadkommas en kvalitativt förutsebar lagstiftning.

Som en konsekvens av legalitetsprincipens föreskriftskrav uppkommer *förbudet mot analog tillämpning av skattelag*. Det innebär att beskattning inte får ske genom analog tillämpning av föreskrifterna eftersom en analogi i princip hamnar utanför föreskriftens tolkningsområde. Därför bör skattereglerna inte tolkas extensivt.

En annan rimlig följd av föreskriftskravet är *förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning*. Starka förutsebarhetsskäl talar för existensen av retroaktivitetsförbudet. Kravet på förutsebarhet innebär att betungande skattelagstiftning måste vara framåtsyftande och inte gälla förhållanden bakåt i tiden. Däremot är det tillåtet för lagstiftaren att besluta om gynnande för den enskilde retroaktiv skattelagstiftning.

Av stor betydelse för utformningen och tillämpningen av en förutsebar lagstiftning är legalitetsprincipens *bestämthetskrav*. Det krävs ett visst mått av bestämdhet för att principens föreskriftskrav ska ha ett kvalitativt innehåll. Kravet på regelns bestämdhet måste beaktas av lagstiftaren för att säkerställa tydliga, precisa och begripliga skatteregler. En förutsebar lagstiftning bör utformas så enkelt som möjligt utifrån dess syfte och det bör vara enkelt i praktiken att tillämpa den. Föreskrifterna måste utformas så klart och tydligt att den skattskyldige kan förstå beskattningens omfattning genom att ta del av bestämmelsernas lydelse. Därigenom värnas förutsebarheten.

Beskattningen är en ingripande åtgärd och därför bör utrymmet för olika uppfattningar om skattereglernas innebörd begränsas. Skattebesluten måste därmed endast baseras på en klar norm från riksdagen. När skattelagstiftningen är vag och motsägelsefull kan det vara svårt för den enskilde att förutse hur den kommer att tillämpas. Under lagstiftningsprocessen kan det vara svårt att i förväg veta vilka föreskrifter som kommer att bli god lagstiftning. Därför uppstår behovet av en skattelagstiftningslära där lagstiftaren agerar proaktivt, inte reaktivt.

Bestämmdhetskravet aktualiseras även vid tillämpningen av skattereglerna. Skattebesluten måste upplevas av de enskilda som sakliga och baserade på föreskrifterna, inte som resultat av godtycklig tillämpning. Vaga och opreciserade skatteregler måste tolkas och tillämpas restriktivt för att begränsa deras effekt för den skattskyldige. Oklara och motsägelsefulla förarbetsuttalanden bör inte följas fullt ut. Om det föreligger konflikt mellan lagtext och förarbeten ska lagtexten ges prioritet. Vid bristande samordning mellan lagtext och förarbeten måste regelverket utformas omsorgsfullt.

Sammantaget kan sägas att den skattskyldige har rätt till ett förutsebart regelsystem där tolkning och tillämpning ryms i lagtextens betydelseområde. Om det föreligger problem vid tillämpningen av skattereglerna ska frågan om regelkorrigering hänskjutas till riksdagen för eventuell lagändring. Vid lagstiftningen av betungande för den skattskyldige regler måste det göras avvägning mellan statens fiskala intressen och den enskildes intresse av att denne inte ska bli överbeskattad. Vid rättstillämpningen skyddas den skattskyldige genom möjligheter till fri från godtycke rättslig kontroll.⁸²

⁸² SOU 1993:62, s. 85.

3 Koncernbidragsspärren i underskottsreglerna

3.1 Inledning

I förevarande kapitel studeras koncernbidragsspärren som en särskild inskränkning av möjligheterna till utjämning av underskott i 40 kap. IL. Avsikten med undersökningen är att ge en grundläggande förståelse för bestämmelserna om tidigare års underskott för att förtydliga motiven som står bakom införandet av koncernbidragsspärren. Därför är av stor vikt att beskriva underskottsreglernas uppbyggnad och systematik.

Inledningsvis kommer att behandlas vissa principiella utgångspunkter för förlustutjämning och begränsning av utjämningsmöjligheterna vid ägarförändringar. Därefter lämnas en redogörelse för viktiga begrepp, såsom ägarförändringar och bestämmande inflytande, som är av stor betydelse för koncernbidragsspärrens utformning och funktion. Därutöver kommer det att undersökas i vilka situationer som koncernbidragsspärren är tillämplig.

För att uppnå syftet med uppsatsen, som har redovisats i avsnitt 1.3., ska koncernbidragsspärrens innebörd och funktion detaljstuderas. Föremål för undersökningen i detta kapitel är spärrens ordalydelse före införandet av den generella avdragsbegränsningen för negativa räntenetton den 1 januari 2019. Syftet är att belysa att regeln redan innan lagändringen var alltför komplex och svår vilket strider mot kravet på förutsebarhet. Även den starka kritiken som har riktats mot regeln kommer att återges. Resultatet av undersökningen ska användas som utgångspunkt vid bedömningen av spärrens förenlighet med förutsebarhetskravet.

3.2 Utgångspunkter för utjämning och begränsningar

Frågan om aktiebolagens möjligheter till förlust- och resultatutjämning är av stor praktisk och principiell betydelse inom företagsbeskattningen. En avgörande princip för utformningen av systemet med förlust- och resultatutjämning är principen om beskattningsårets slutenhet. Enligt den här principen beräknas det skattepliktiga resultatet hos aktiebolaget separat för varje enskilt beskattningsår utan att tas hänsyn till resultatet

under andra år.⁸³ Det innebär att aktiebolag med varierande resultat mellan beskattningssåren blir beskattade hårdare än aktiebolag med jämna resultat.⁸⁴

För att neutralisera effekten av den årliga inkomstberäkningen infördes möjligheten för utjämning av underskott mellan olika år vilket utgör ett avsteg från principen om beskattningssårens slutenhet. Därigenom kommer den skattskyldige att beskattas för sina genomsnittresultat istället för de enskilda beskattningssårens varierande resultat.⁸⁵

Förlustuutjämning kan åstadkommas genom tillämpning av carry forward-metoden som är den vanligaste metoden i Europeiska unionen [cit. EU]. Denna metod innebär att ett underskott som har uppkommit under ett beskattningsår kan utnyttjas mot överskott under senare beskattningsår.⁸⁶ Det innebär att ett underskott endast kan sparas och flyttas framåt i tiden.⁸⁷ Sverige tillämpar endast carry forward-metoden som kommer till uttryck i 40 kap. 2 § IL. Enligt lagrummet är möjligheten till utjämning av underskott obegränsad i tiden så länge det handlar om ett och samma skattesubjekt. En annan huvudmetod för utjämning över tid är carry back-metoden där underskottet under ett beskattningsår används mot överskott från tidigare beskattningsår. Därigenom förs underskott bakåt i tiden. Den här modellen tillämpas endast i kombination med carry forward.⁸⁸

En viktig princip för bolagss beskattningen är principen om att varje aktiebolag är ett autonomt skattesubjekt och utjämning mellan olika skattesubjekt inte är möjlig. I samband med denna princip aktualiseras s.k. koncerntanken som stipulerar att bolagen som ingår i en koncern ska ses som en helhet.⁸⁹ En utjämning kan alltså uppnås mellan bolag inom samma koncern. Om bolagen inte ingår i samma koncern får underskott hos det ena bolaget inte flyttas till det andra bolaget.⁹⁰

Principiella metoder för utjämning mellan olika skattesubjekt kan vara utjämning genom överföring av förluster, som stadgas i 35 a kap. IL samt utjämning genom överföring av vinster, vilken illustreras genom bestämmelserna om koncernbidrag i 35 kap. IL.⁹¹ Reglerna om koncernbidragsspärren inskränker möjligheten för utjämning av vinster mellan olika aktiebolag. Lagstiftaren har infört begränsningsregeln för att undvika missbruk av möjligheterna till utjämning av underskott, och därmed minskning av statens skatteintäkter.⁹²

⁸³ Ett beskattningsår för aktiebolagen motsvara ett räkenskapsår enligt 1 kap 15 § IL. Ett räkenskapsår enligt 3 kap 1 § BFL omfattar normalt tolv månader, vilket för aktiebolagen inte behöver motsvara kalenderåret.

⁸⁴ Prop. 1960:30, s. 13, f., Romby (2015), s. 23.

⁸⁵ Samuelson, s.16.

⁸⁶ Romby (2015), s. 59 och s. 324.

⁸⁷ Romby (2015), s. 64.

⁸⁸ Romby (2015), s. 64.

⁸⁹ Romby (2015), s. 78, f.

⁹⁰ Romby (2015), s. 79 och 357.

⁹¹ Romby (2015), s. 82 och 358.

⁹² Romby (2015), s. 32, f.

3.3 Begränsningar av utjämningsmöjligheterna

Behovet av införandet av begränsningar av utjämningsmöjligheterna argumenteras framför allt med påståendet att det föreligger risker för missbruk. Missbruksargumentet kan lyftas fram för samtliga modeller för förlust- och resultatutjämnning mellan olika beskattningsår eller mellan olika subjekt.⁹³ Risken för missbruk kan anses särskilt framträdande i situationer som bl.a. gäller ägarförändringar.⁹⁴

I detta avsnitt studeras begreppen ägarförändringar och det bestämmande inflytandet som är av stor betydelse för utformningen av spärreglerna i 40 kap. IL. Koncernbidragsspärren gäller just vid vissa ägarförändringar. Därför är av stor vikt att undersökas i vilka situationer koncernbidragsspärren är tillämplig.⁹⁵

3.3.1 Bestämmande inflytande

Begreppet bestämmande inflytande stadgas i 40 kap. 5 § IL. En avgörande omständighet för förekomsten av en ägarförändring är om det bestämmande inflytandet har förändrats. Ett svenskt aktiebolag anses ha bestämmande inflytande över ett annat företag om det senare företaget är ett dotterbolag till det förra i enlighet med vissa uppräknade lagar. Den viktigaste bestämmelsen i detta sammanhang är 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551, ABL).

Enligt ABL utgör moderföretag och dotterföretag en koncern. Kännetecknande för ett koncernförhållande är att moderföretaget har ett bestämmande inflytande över alla sina dotterföretag. Moderföretaget äger då mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i dotterföretaget. Det bestämmande inflytandet kan omfatta flera led. Om t.ex. moderföretaget A har bestämmande inflytande över dotterbolaget B, som har bestämmande inflytande över dotterdotterbolaget C, har även moderföretaget A bestämmande inflytande över C.⁹⁶

3.3.2 Ägarförändringar

I 40 kap. 8 och 10-14 §§ IL stadgas vad som menas med definitionen ägarförändringar. Det finns fyra ägarförändringssituationer, eller s.k. *spärsituationer* som leder till inskränkningar i företagets rätt till avdrag för tidigare års underskott.⁹⁷

Spärsituation 1 - 40 kap. 10 § IL

Vid ägarförändringar där ett externt företag direkt eller indirekt får det bestämmande inflytandet över underskottsföretag blir konsekvensen att två spärregler inträder, be-
loppsspärren och koncernbidragsspärren. Enligt 40 kap. 10 § 1 st. IL begränsar båda spärrens rätten till avdrag för tidigare års underskott.

⁹³ Romby (2015), s. 117.

⁹⁴ Romby (2015), s. 118.

⁹⁵ Romby (2015), s. 457.

⁹⁶ Prop.1993/94:50, s. 262.

⁹⁷ SKV 399, del 2, s. 1440, prop. 1993/94:50, s. 261.

Begränsningsreglerna tillämpas emellertid inte vid koncerninterna omstruktureringar där företaget, som får det bestämmande inflytandet, redan innan ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget. I så fall aktualiseras de s.k. koncernundantagen i 40 kap. 10 § 2 och 3 st. II.⁹⁸

Spärrsituation 2 - 40 kap. 11 § II

Enligt 40 kap. 11 § II inträder beloppsspärr när fysiska personer eller juridiska personer som inte faller in under definitionen företag i detta kapitel förvärvat det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag.⁹⁹ Vid en ägarförändring enligt spärrsituation 2 är endast beloppsspärren tillämplig. Rättssubjekten som omfattas av situationen kan inte ge koncernbidrag till underskotts företaget och därför föreligger inget behov av koncernbidragsspärren. Vid bedömningen om en fysisk person ska anses ha det bestämmande inflytandet över ett företag görs en hypotetisk prövning utifrån vad som hade gällt om den nya ägaren skulle ha varit ett aktieföretag.¹⁰⁰

Spärrsituation 3 - 40 kap. 12 § II

Beloppsspärren inträder, enligt 40 kap. 12 § II, även vid ägarförändringar där en grupp fysiska personer eller andra rättssubjekt under en period av fem beskattningsår dels var och en har förvärvat minst 5 procent av rösterna i ett underskotts företag, dels tillsammans har förvärvat mer än 50 procent av samtliga röster i underskotts företaget. Rättssubjekten kan, förutom en fysisk person, vara ett dödsbo, annan utländsk juridisk person, svenskt handelsbolag i vissa fall samt närstående av något av dessa rättssubjekt. På samma sätt som vid situation 2 föreligger inget behov av tillämpning av koncernbidragsspärren vid en sådan ägarförändring.¹⁰¹

Spärrsituation 4 - 10 kap. 14 § II

Vid ägarförändringar enligt 40 kap. 14 § II, där ett underskotts företag eller ett moderföretag till ett underskotts företag får det bestämmande inflytandet över ett annat företag tillämpas koncernbidragsspärren. Ett koncernundantag gäller dock, vilket innebär att spärregeln inte ska inträda i fall då ägarförändringen endast berör företag som före ägarbytet ingick i samma koncern som underskotts företaget.

Vid den här spärrsituationen är ägarförhållandena omkastade i jämförelse med spärrsituation 1. I det här fallet förvärvar underskotts företaget eller dess moderföretag andelarna i ett annat företag som har tillgångar med betydande övervärde.

⁹⁸ SKV 399, del 2, s. 1441 och Skatteverket, *Ägarförändringssituationer*.

⁹⁹ Prop. 1999/2000:2, s. 459.

¹⁰⁰ SKV 399, del 2, s. 1442.

¹⁰¹ SKV 399, del 2, s. 1446.

3.4 Närmare om koncernbidragsspärren

3.4.1 Historisk återblick

Det har sedan länge funnits begränsningar i rätten till avdrag av tidigare års underskott. Vissa spärregler infördes i den svenska lagstiftningen genom lagen (1960:63) om förlustavdrag [cit. FAL]. Syftet med begränsningarna var att förhindra att bolag, vars enda skatterättsliga värde var rätten till förlustavdrag, skulle bli föremål för handel. Risken för missbruk ansågs främst föreligga för förluster i familjebolag. Därför infördes en spärregel i 8 § FAL som begränsade möjligheten att utnyttja förlustavdrag efter ägarskifte i sådana bolag.¹⁰²

Vid en översyn av reglerna om förlustutjämning år 1983 infördes en spärregel, den s.k. skalbolagsregeln, som tog sikte på förlustavdrag i flermansägdabolag. Syftet med spärregeln var att förhindra handel med s.k. skalbolag, dvs. flermansägda bolag med outnyttjade förlustavdrag men som varken har någon faktisk verksamhet eller reella tillgångar (9 § st.1 FAL).¹⁰³

Vid skattereformen år 1990 upphävdes FAL och spärreglerna flyttades till lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt [cit. SIL]. Det konstaterades att spärregeln för fåmansföretag, den s.k. fåabregeln i 8 § FAL och skalbolagsregeln i 9 § FAL som avsåg begränsningar efter byte av ägare i flermansbolag, var relativt lätta att kringgå. Därför var behovet av reform stort. Av tidsskäl har lagstifaren dock inte föreslagit någon ändring i de gällande spärreglerna.¹⁰⁴ Frågan behandlades i 1992 års företagsskatteutredning och det har införts en särskild lag, lagen (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet [cit. LAU]. Det var vid denna tidpunkt som beloppsspärren och koncernbidragsspärren infördes.¹⁰⁵

1992 års företagsskatteutredning bedömde bl.a. att såväl fåabregeln som skalbolagsregeln strider mot utgångspunkten att systemet för förlustutjämning bör vara neutralt angående ägarförändringar. Konsekvenserna av tillämpningen av båda reglerna, nämligen att underskottsavdraget gick förlorat, ansågs vara alltför långtgående. Därför avskaffades de gamla spärreglerna och ersatts av generella spärregler som belopps- och koncernbidragsspärren.¹⁰⁶

Den 1 januari 2000 trädde inkomstskattelagen (1999:1229, IL) i kraft och spärreglerna från LAU överfördes till 40 kap. IL. Reglerna har endast redigerats om och bearbetats språkligt.¹⁰⁷

Sammantaget kan sägas att det principiella syftet med alla begränsningsregler, såväl från den första spärregeln i FAL som till beloppsspärren och koncernbidragsspärren,

¹⁰² SOU 1992:67, del 1, s. 74.

¹⁰³ SOU 1992:67, s. 74.

¹⁰⁴ SOU 1989:34 s. 264.

¹⁰⁵ Romby (2015), s. 455.

¹⁰⁶ Prop. 1993/94:50, s. 257.

¹⁰⁷ Prop. 1999/2000:2, del 1, s. 1.

har varit att förhindra handel med underskotts företag. Därutöver måste reglerna vara neutrala med avseende på ägarförändringar.

3.4.2 Koncernbidragsspärrens innebörd innan lagändringen

3.4.2.1 Allmänt

Bestämmelserna om koncernbidragsspärren återfinns i 40 kap. 18 och 19 §§ IL. Denna begränsningsregel är tillämplig vid ägarförändringar enligt 40 kap. 10 och 14 §§ IL (spärrsituation 1 och 4). Koncernbidragsspärren innebär att tidigare års underskott inte får dras av mot koncernbidrag under det beskattningsår ägarförändringen genomfördes och de fem följande beskattningsåren. Spärren är således endast tillämplig för underskott som har uppkommit före beskattningsåret när ägarförändringen skedde (*spärrade underskott*).¹⁰⁸ Koncernbidragsspärren hindrar inte att underskottsföretaget ska kvitta underskott som uppkommer efter ägarförändringen (*ospärrade underskott*) mot mottagna koncernbidrag. Av detta följer att företagets underskott i praktiken rullas framåt i två separata "fällor", den ena med koncernbidragsspärrade underskott som inte får utnyttjas mot koncernbidrag under spärrtiden, och den andra med ospärrade underskott som har uppkommit under ägarförändringsåret eller under åren därefter.¹⁰⁹

En bakomliggande målsättning med koncernbidragsspärren är att förhindra att företag ska kunna dra av sina underskott från tiden före ägarförändringen mot koncernbidrag från s.k. *nya företag*, dvs. företag som inte ingick i samma koncern som underskottsföretaget före ägarförändringen.¹¹⁰ Spärren gäller däremot inte koncernbidrag från *gamla företag* inom koncernen, dvs. företag som såväl före som efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget. För koncernbidrag från gamla företag tillämpas nämligen koncernundantaget som explicit uttrycks i 40 kap. 19 § 1 men II. I samma lagrum finns det två undantag från koncernundantaget, den s.k. fusionsregeln i 40 kap. 19 § 2 men II och den s.k. slussningsregeln i 40 kap. 19 § 2 men II. Dessa bestämmelser innebär att huvudregeln i 40 kap. 18 § IL är tillämplig i dessa två fall.¹¹¹

Vid tillämpningen av denna stopplagstiftning reduceras det skattemässiga värdet av underskottsavdraget genom att senareläggas möjligheten att utnyttja avdraget. Förekomsten av en spärrperiod minskar i praktiken det skatterättsliga värdet av underskottsavdrag.¹¹²

3.4.2.2 Beräkningen av beskattningsårets överskott

Av bestämmelserna i 40 kap. 18 § 1 st. II framgår att underskottsföretaget får dra av det koncernbidragsspärrade underskottet mot ett överskott i verksamheten under förutsättning att överskottet inte består av mottagna koncernbidrag. Spärren är således

¹⁰⁸ Romby (2015), s. 491.

¹⁰⁹ Prop. 1993/94:50, s.327, SKV 399, del 2, s. 1456, Skatteverket, *Koncernbidragsspärren*.

¹¹⁰ Definitionen av begreppen gamla och nya företag hämtades från SN:s hemställen.

¹¹¹ Romby (2015), s. 495.

¹¹² Prop. 1993/94:50, s. 259.

utformad på så sätt att i lagtexten föreskrivs en *beloppsmässig gräns* för hur stor del av ett koncernbidragsspärrat underskott som får dras av. Den här beloppsgränsen utgörs av *ett överskott* som har beräknats på ett visst sätt. Spärrans syfte uppnås således genom sättet på vilket denna gräns för avdraget beräknas.¹¹³

När det gäller beräkningen av överskottet, följer av lagtexten att beskattningens års överskott ska beräknas utan hänsyn till avdragen för underskott och till mottagna koncernbidrag. Med uttrycket "*avdragen för underskott*" avses spärrat underskott, inte ospärrat underskott.¹¹⁴ Vid beräkningen av beskattningens års överskott ska således avdrag göras för ospärrade underskott, inte för spärrade underskott.¹¹⁵ Därmed kan det anses att det finns en inbyggd turordning som innebär att det ospärrade underskottet ska utnyttjas först mot beskattningens års resultat och sedan, om det finns eventuellt överskott kvar, skulle de spärrade underskotten dras av.¹¹⁶

Vidare anges i lagtexten att beskattningens års överskott ska beräknas utan hänsyn till "*mottagna koncernbidrag*". Det innebär således att mottagna koncernbidrag, som huvudregel, inte ska öka överskottet. Koncernbidrag från gamla företag ska, enligt koncernundantaget, dock räknas med i överskottet. Vid en samlad analys av 18 och 19 §§ kan det konstateras att koncernbidrag från gamla företag ska ingå i överskottet, medan koncernbidrag från nya företag inte ska ingå i överskottet.¹¹⁷

För att illustrera kärnan i bestämmelsen om koncernbidragsspärr ska följande exempel ges.¹¹⁸

Exempel 3:1

Underskotts företaget AB U har tidigare års underskott med 500 000 kr. För två år sedan genomförde AB U en ägarförändring och 400 000 kr av underskottet är koncernbidragsspärrat och återstående 100 000 kr är ospärrat underskott. AB U redovisar ett överskott med 300 000 kr innan avdrag för underskott. I detta överskott ingår koncernbidrag som underskotts företaget har fått från gamla företag med 200 000 kr och från nya företag med 150 000 kr. Det innebär således att AB U:s verksamhet har gått med underskott på 50 000 kr det här beskattningens året (300 000 kr – 200 000 kr – 150 000 kr).

Det ska beräknas, med stöd av reglerna i 40 kap. 18-19 §§ IL samt HFD:s tolkning av koncernbidragsspärren i rättsfallet RÅ 2008 ref. 69, om någon del av det koncernbidragsspärrade underskottet ska dras av mot överskott vid beskattningen. I beskattningens års överskott får koncernbidrag från gamla företag räknas in. Det betyder att överskottet på 300 000 kr ska minskas med koncernbidrag från nya företag, dvs. 150 000 kr och minskas med ospärrade underskott från tidigare år (100 000 kr). Beräkningen 300 000 kr - 150 000 kr - 100 000 kr ger ett överskott med 50 000 kr. Beräkningen av beskattningens års överskott resulterar i överskott (50 000 kr), får 50 000 kr av det spärrade underskottet dras av detta år.

¹¹³ RÅ 2008 ref. 69, SN:s hemställan, s. 6.

¹¹⁴ Romby (2015), s. 491-493.

¹¹⁵ Skatteverket, *Koncernbidragsspärren*.

¹¹⁶ SN:s hemställan, s. 6, Romby (2015), s. 503, RÅ 2008 ref. 69.

¹¹⁷ SN:s hemställan, s. 6, RÅ 2008 ref. 69.

¹¹⁸ Hämtat från Skatteverket, *Koncernbidragsspärren*.

Ska AB U beskattas för något överskott? Från överskottet 300 000 kr där mottagna koncernbidrag samt underskottet som AB U genererat under beskattningsåret ingår, dras av ospärrat underskott med 100 000 kr och den del av det koncernbidragsspärrade underskottet med 50 000 kr. AB U ska följaktligen beskattas för ett överskott på 150 000 kr (300 000 kr – 100 000 kr – 50 000 kr), vilket motsvarar det koncernbidrag som man har tagit emot från ”nya” företag. Beskattningsårets underskott av näringsverksamhet beräknas och fastställs till 350 000 kr (kvarstående underskott från föregående år 500 000 kr – utnyttjat ospärrat underskott 100 000 kr – utnyttjat koncernbidragsspärrat underskott 50 000 kr), vilket i sin helhet är koncernbidragsspärrat. Avdragsrätten för detta underskott prövas igen vid beskattningen följande beskattningsår.

Av bestämmelsens ordalydelse följer att enbart det faktum att det föreligger en ägarförändring medför att beräkning av beskattningsårets överskott i 40 kap. 18 § IL ska aktualiseras. Det krävs inte att underskotts företaget ska få koncernbidrag från nya företag. Förarbetsuttalandena ger också stöd för en sådan tolkning av spärregeln. Där anförs att den ändrade i IL utformningen av spärren gjordes i syfte att förtydliga att *regeln gäller oavsett om företaget har mottagit koncernbidrag eller inte*.¹¹⁹ Uttalandet är, enligt min mening som sammanfaller med Svenskt Näringslivs uppfattning, svårförståelig och missvisande. Man kan, å ena sidan, uppfatta utsagan som att det förtydligas något som redan gällde. Å andra sidan kan uttalandet uppfattas som att det är fråga om en ändring i bestämmelsen.¹²⁰

Även om syftet med koncernbidragsspärren i IL är detsamma som i LAU, dvs. att förhindra att ett underskotts företag ska dra av spärrat underskott mot koncernbidrag från nya företag, hade spärren en annorlunda utformning i LAU. Bestämmelsen i 8 § LAU innebar nämligen att begränsningsregeln endast inträder om underskotts företaget har mottagit koncernbidrag från nya företag. Förarbetsuttalandena till LAU stödjer denna tolkning, vilket anses vara förenlig med spärrens syfte.¹²¹ Att tolka bestämmelsen i 8 § LAU på ett sätt som innebär att spärren aktualiseras även i fall då underskotts företaget inte har mottagit koncernbidrag, medför att man går utöver vad som följer av bestämmelsens ordalydelse.¹²²

3.5 Analys av spärregeln utifrån förutsebarhetsperspektiv

3.5.1 Inledning

För att koncernbidragsspärren ska fungera bra och ge önskvärda effekter för den skattskyldige måste, enligt min uppfattning, kravet på förutsebarhet vid regelns utformning och tillämpning vara uppfyllt. Förutsebarhetskravet utgör ett viktigt kriterium för en

¹¹⁹ Prop. 1999/2000:2, s. 475, SN:s hemställan, s. 7.

¹²⁰ SN:s hemställan, s. 8.

¹²¹ Prop. 1993/94:50, s. 267 f. och 327, SN:s hemställan, s. 7.

¹²² SN:s hemställan, s. 7.

välkonstruerad lagstiftning med enkla och klara skatteregler som varken förorsakar tolkningssvårigheter eller lämnar stort utrymme för bedömningsfrågor.¹²³

Redan vid införandet av koncernbidragsspärren i LAU framfördes stor kritik mot regelns utformning och funktion. Samtliga remissinstanser var eniga om att de föreslagna belopps- och koncernbidragsspärren var komplicerade och svårtillämpliga. Trots att det betonades behovet av generella spärregler som effektivt skulle förhindra handel med underskotts företag, ifrågasatte Svenskt Näringslivets Skattedelegation [cit. NSD] om spärreglerna överhuvudtaget behövdes.¹²⁴

3.5.2 Överbeskattning

Även Lagrådet framförde allvarlig kritik mot spärregelns utformning när regelverket om underskottsavdrag oförändrat fördes in i 40 kap. IL.¹²⁵ I sitt yttrande ifrågasatte Lagrådet också förekomsten av begränsningsregler för underskottsavdrag. Det framhölls att staten inte borde utgå från större skatteuttag än 28 procent av nettovinsten (skillnaden mellan uppkomna överskott och underskott).¹²⁶ Avskaffandet av rätten att dra av vissa underskott mot överskott medförde att det faktiska skatteuttaget blir högre än 28 procent av den samlade nettovinsten. För det enskilda bolaget innebar detta att hela underskottet måste täckas av beskattat kapital för att företaget skulle leva vidare.¹²⁷ Den här överbeskattningen, som upptäcktes av Lagrådet, utgör ett tydligt tecken på att koncernbidragsspärren inte är förenlig med legalitetsprincipen och dess krav på förutsebar lagstiftning. Denna effekt uppmärksammades även i den juridiska doktrinen där anfördes att en sådan överbeskattning innebar en assymetrisk behandling av överskott och underskott.¹²⁸

Enligt min uppfattning bör koncernbidragsspärren inte tolkas och tillämpas utanför dess betydelseområde, nämligen att motverka handel med underskotts företag. I det här fallet föreligger ett lagstiftningsmisstag där det inte beaktades den negativa effekten som spärren medförde för den skattskyldige. I enlighet med legalitetsprincipens föreskriftskrav måste lagstiftaren bära ansvaret för sådana misstag vid utformningen av lagtexten fast att det kan vara möjligt att delvis åtgärda problemet genom lagtolkning. Av föreskriftskravet följer vidare, att koncernbidragsspärren som en skattenorm måste preciseras genom rättstillämpning. Denna precisering ska inte ytterligare avgränsa möjligheterna för avdrag i skatteskräpande riktning. Det ska nämligen ställas en klar gräns som inte bör utvidgas till nackdel för den skattskyldige. Konstaterandet blir att lagstiftningens misstag leder till en orimlig tolkning av spärregeln som går utanför regelns syfte och betydelseområde.

¹²³ Se avsnitt 2.1.

¹²⁴ Prop. 1993/94:50, s. 255.

¹²⁵ Prop. 1999/2000:2, del 3, s. 445 f.

¹²⁶ Den nuvarande skattesatsen är 21,4 procent.

¹²⁷ Prop. 1999/2000:2, del 3, s. 445, Virin (2009), s. 585.

¹²⁸ Lodin & Bahr, s. 212.

3.5.3 Komplexerat regelverk

En annan problematik med koncernbidragsspärren är att regelverket är oerhört komplicerat. Enligt Lagrådet var det inte möjligt att, med ledning av lagtexten, få insikt om i vilken utsträckning avdragsrätten för underskott bortfaller.¹²⁹ Dessutom fanns det risk att regelverket inte kunde tillämpas på åsyftat sätt. Därför ansågs det vara motiverat att utveckla och samtidigt precisera regelsystemet.¹³⁰

Lagrådets uttalanden sammanfaller med de i den juridiska doktrinen uttalade farhågor beträffande spärreglernas utformning och funktion. Lodin ansåg exempelvis att reglernas skärpta utformning slog mot många seriösa ägarförändringar. Regelverket var dessutom konstruerat på en omöjlig uppdelning mellan seriösa ägarbyten och företagsförvärv som syftar till att vinna skattefordelar.¹³¹

Regelns komplexitet uppmärksammades vidare av Romby som ansåg att detta medförde svårighet att t.ex. veta vad en bestämmelse innebär och vilka konsekvenser den leder till. Dessutom betonades att alla spärregler var utformade på ett mekaniskt sätt. Det innebar att lagstiftaren inte lämnade något utrymme för en bedömning av vad företaget hade för avsikter med ägarförändringen. Begränsningsreglerna inträder således enbart på grund av att en ägarförändring genomförs. Virin noterade, i likhet med Romby, att i praktiken fångas alla fall av ägarförändringar upp av reglerna.¹³² Sådant regelsystem ansågs därför vara alltför långtgående med hänsyn till sitt syfte, nämligen att hindra handel med underskotts företag. Av dessa skäl ifrågasatte Romby om spärarna borde vara utformade på det sätt de är idag.¹³³

Min uppfattning delar de ovan nämnda uppfattningarna kring problematiken med regelverkets komplexitet. Ett sådant problematiskt regelsystem uppfyller inte legalitetsprincipens bestämdhetskrav. Det krävs nämligen ett visst mått av bestämdhet för att koncernbidragsspärren ska ha ett kvalitativt innehåll. Lagstiftaren måste beakta kravet på regelns bestämdhet för att säkerställa tydliga, precisa och begripliga skatteregler. En förutsebar lagstiftning bör utformas så enkelt som möjligt utifrån dess syfte och det bör vara enkelt i praktiken att tillämpa den. Koncernbidragsspärren måste utformas så klart och tydligt att den skattskyldige kan förstå begränsningens omfattning. Sådant obestämd regel, som koncernbidragsspärren är, kan inte tillämpas på åsyftat sätt. Spärren kan dessutom skärpa skattebelastningen på ett godtyckligt sätt vilket är oacceptabelt.¹³⁴

Den mekaniska utformningen av spärregeln utgör dessutom en absurditet. Å ena sidan lämnas inte något utrymme för en bedömning av avsikterna med ägarförändringen. Detta leder till den orimliga skattekonsekvensen att alla företag som genomför ägarförändringar omfattas av spärren. Sådant regelsystem kan därför anses gå utanför de bestämda av legalitetsprincipens gränserna för en god lagstiftning. Spärren måste

¹²⁹ Prop. 1999/2000:2, del 3, s. 446.

¹³⁰ Prop. 1999/2000:2, del 3, s. 446, f.

¹³¹ Lodin & Bahr, s. 212, f.

¹³² Virin (2008), s. 784.

¹³³ Romby (2009), s. 777.

¹³⁴ Resonemngaget i avsnitt 2.4 används som en standard för analysen av koncernbidragsspärren.

endast stoppa möjligheten för handel med underskotts företag med syfte att vinna skatte fördelar, inte att spärra alla möjligheter för genomförande av ägarförändringar. Å andra sidan ger koncernbidragsspärrens obestämdhet stort utrymme till olika uppfattningar om regelns innebörd. När skattelagstiftningen är så vag och motsägelsefull kan det vara svårt att förutses hur den kommer att tillämpas. I sådana fall blir förutsebarheten lidande.

3.5.4 Avsaknad av rättspraxis

Diskussionen om en skatteregels konstruktion, tolkning och tillämpning förekommer såväl under lagstiftningen som i praxis.¹³⁵ Av legalitetsprincipens föreskriftskrav framgår, som har nämnts i avsnitt 3.5.2, att koncernbidragsspärren måste preciseras genom rättspraxis. Preciseringsen ska inte ytterligare avgränsa möjligheterna för underskottsavdrag i skatteskärpande riktning. Det bör dock understrykas att rättsfrågan om tolkningen av koncernbidragsspärrens innebörd och funktion, endast har prövats i rättsfallet RÅ 2008 ref. 69. I Högsta Förvaltningsdomstolens [cit. HFD] dom har tillämpningen av koncernbidragsspärren ställts på sin spets beträffande problematiken kring i vilken turordning underskotts företaget ska ta emot koncernbidrag från nya och gamla koncernföretag.

Det här prejudikatet är, enligt min mening, avgörande för att klargöra rättsläget vad gäller koncernbidragsspärren. HFD har preciserat gränserna för storleken av det koncernbidragsspärrade underskottet som får dras av. Sådan gräns utgör ett överskott som har beräknats på ett visst sätt. HFD konstaterade att i detta överskott får koncernbidrag från gamla företag inräknas, inte från nya företag.

Det här rättsfallet blev dock omdiskuterat i litteraturen. Det ansågs att HFD främst fokuserade sig på lagtextens ordalydelse. Domstolen hade inte beaktat syftet med spärren och hur detta syfte skulle kunna uppnås.¹³⁶ Min uppfattning i det här fallet sammanfaller med Tjernbergs åsikt att en sådan legalistisk tolkningsstil, som följer lagtextens ordalydelse, måste nyanseras till att omfatta lagstiftarens syfte med regeln. Genom tolkningen av regelns systematik kan lagstiftningsmisstag upptäckas och åtgärdas.¹³⁷

Sammanfattningsvis kan sägas att tolkningen av koncernbidragsspärren i ett rättsfall inte räcker till att dra slutsatsen att det föreligger en klar rättspraxis på området. Avsaknaden av praxis är ett tecken på att det råder osäkerhet kring tillämpningen av koncernbidragsspärren.¹³⁸ Oklarheterna i regelns utformning bör åtgärdas av lagstiftaren för att åstadkommas ett kvalitativt regelsystem.

¹³⁵ Hultqvist (2015), s. 6.

¹³⁶ Romby (2015), s. 501, f.

¹³⁷ För vidare resonemang se avsnitt 2.3.

¹³⁸ Hultqvist (2015), s. 28.

3.5.5 Möjliga lösningar

Som en möjlig lösning på problemet med koncernbidragsspärrens utformning och funktion hade föreslagits att spärren fick inträda när verksamheten upphörde eller ändrades efter ägarförändringar. Därigenom kommer att snävas spärrens tillämpningsområde och begränsningen kommer att endast omfatta oönskvärda handlingar.¹³⁹ Vissa remissinstanser samt Lagrådet föreslog att sådan stopplagstiftning skulle avskaffas. Virin ifrågasatte också förekomsten av inskränkningar i rätten att utjämna underskottsavdrag efter ägarförändringar. Virin framhöll att underskottsavdraget var en nödvändig åtgärd som borde vidtas i företag med variationer i sitt skattemässiga resultat. Han förkastade valet av kalenderår som en utgångspunkt vid förlustutjämningen. Det föreslogs istället att en konjunkturcykel skulle vara företagets beskattningsperiod.¹⁴⁰

Avskaffandet av koncernbidragsspärren är, enligt min uppfattning, för långtgående åtgärd. Det föreligger nämligen behov av stopplagstiftning som kan begränsa möjligheterna till handel med underskottsföretag. Det bör dock framhållas att koncernbidragsspärrens komplexitet och obestämdhet skapar en osäkerhet om hur regeln skulle tillämpas i många situationer. Därför borde det göras en översyn av regelverket. Vid utformningen av sådana begränsningsregler bör lagstiftaren vara proaktiv och beakta legalitetsprincipens krav på en välkonstruerad och förutsebar lagstiftning. Rättstillämparen bör tolka och tillämpa sådan lagstiftning restriktivt för att begränsa dess effekt för den skattskyldige.

Sammantaget kan det sägas att regelsystemet med begränsning av rätten till underskottsavdrag kännetecknas av oerhört komplexitet och leder till stora tolknings- och tillämpningsproblem. Även Lagrådet konstaterar att begränsningsreglerna inte uppfyller rimliga krav på måluppfyllnad, rättssäkerhet och en i praktiken hanterlig rättstillämpning.¹⁴¹ Enligt Lodin utgör detta regelverk ett hinder mot överlevnad och vidareutveckling av lovande företag vilket strider mot Sveriges samhällsekonomiska intressen.¹⁴² Min uppfattning är att den nuvarande utformningen av koncernbidragsspärren inte ger möjlighet för den skattskyldige att förutse effekterna av sitt handlande. Regeln går inte att tolka och förstås på ett entydigt sätt samt öppnar för olika tolkningar vilket leder till godtycklig tillämpning. Istället för att stoppa handel med förluster, blir koncernbidragsspärren en regel med bristande förutsebarhet för skattebetalarna.

3.6 Sammanfattning

I förevarande kapitel har innebörden och funktionen av koncernbidragsspärren studerats. Det har dessutom besvarats frågeställningarna som gäller spärrens utformning och syfte samt dess förenlighet med förutsebarhetskravet. Av den genomförda undersökningen framgår att koncernbidragsspärren omfattar alla fall av ägarförändringar. Sådant

¹³⁹ Prop. 1993/94:50, s. 255.

¹⁴⁰ Virin (2008), s. 784.

¹⁴¹ Prop. 1999/2000:2, del 3, s. 446, f.

¹⁴² Lodin & Bahr, s. 212, f.

regelsystem är således alltför långtgående med hänsyn till sitt syfte, nämligen att hindra handel med underskotts företag. Därför anses det vara motiverat att ändra bestämmelserna i 40 kap. 18 § II.

Utformningen av regeln innan lagändringen år 2019 medför ytterligare effekter för den skattskyldige såsom överbeskattning. Detta utgör ett tydligt tecken på att koncernbidragsspärren inte är förenlig med legalitetsprincipen och dess krav på förutsebarhet. Regelns komplexitet och oklarhet ger dessutom stort tolkningsutrymme vilket skapar svårigheter vid tillämpningen av lagen. I sådana fall blir förutsebarheten lidande. Ett alternativ att åtgärda problematiken är att precisera spärren genom rättstillämpning. Det föreligger dock bara ett prejudikat gällande koncernbidragsspärrens omfattning som inte i tillräcklig grad klargör rättsläget kring regelns tillämpning. Ändringen av koncernbidragsspärren måste därför genomföras på lagstiftningsnivå för att åstadkomma ett kvalitativt regelsystem.

4 Rän-teavdragsbegränsningsregeln för negativa räntenetton

4.1 Inledning

I detta kapitel studeras EBITDA-regeln som en begränsning av möjligheten till avdrag för räntekostnader. Avsikten med undersökningen är att ge en grundläggande förståelse för regelverkets uppbyggnad och systematik. Ett särskilt fokus kommer att läggas på turordningen mellan EBITDA-regeln och koncernbidragsspärren för att i ett senare skede bedöma skattekonsekvenserna av samspelet mellan båda regelverken.

Kapitlet är disponerat enligt följande. Först kommer att beskrivas den generella rän-teavdragsbegränsningsregelns utformning och funktion med särskilt fokus på turordningen med koncernbidragsspärren. Av stort intresse för undersökningen utgör beräkningen av avdragsunderlaget i 24 kap. 25 § IL där turordningen mellan reglerna föreskrivs. Det bör tilläggas att koncernbidragsspärrens utformning efter den 01 januari 2019 blir föremål för granskningen. För att underlätta förståelsen för samspelet mellan regelverken kommer beräkningen av avdragsunderlaget att presenteras med illustrerande exempel. Sist kommer att analyseras EBITDA-regelns förenlighet med förutsebarhetskravet. Förutsebarheten kommer att vara som måttstock för att utröna om regelverket utgör en problematisk lagstiftning.

4.2 Avdragsbegränsningen för negativa räntenetton

4.2.1 Allmänt

Syftet med den generella rän-teavdragsbegränsningen är å ena sidan att öka neutraliteten mellan finansiering med eget och lånat kapital, och å andra sidan att motverka internationell skatteplanering med rän-teavdrag. Den här regeln tar sikte på rän-teutgifter i samband med interna och externa skulder.¹⁴³

Regelverket om rän-teavdragsbegränsningar har sin bakgrund i 16 kap. 1 § IL som stipulerar att rän-teutgifter ska dras av som kostnad även om de inte är utgifter för att

¹⁴³ Fi2017/02752/S1, s. 110.

förvärva och bibehålla inkomster.¹⁴⁴ En av reglerna som kan inskränka denna avdragsrätt är den generella ränteavdragsbegränsningsregeln som återfinns i 24 kap. 21-29 §§ IL och innebär i korthet följande.

Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln, som stadgas i 24 kap. 24 § IL, innehåller en huvudregel (eller s.k. EBITDA-regel) och en förenklingsregel. Båda reglerna utgår från företagets negativa räntenetto som utgör skillnaden mellan ränteutgifter som ska dras av och ränteinkomster som ska tas upp under beskattningsåret, om ränteutgifterna överstiger ränteinkomsterna (24 kap. 23 § st. 1 IL).¹⁴⁵ Endast avdragsgilla ränteutgifter och skattepliktiga ränteinkomster ingår i beräkningen av räntenettet.

EBITDA-regeln stadgas i 24 kap. 24 § 1 st. IL. Den här regeln är baserad på resultatmättet EBITDA, dvs. ett skattemässigt resultat före räntor, skatt, nedskrivningar och avskrivningar. Av bestämmelserna framgår att ett företag endast får dra av ett negativt räntenetto med högst 30 procent av avdragsunderlaget. Detta kallas för avdragsutrymme. Hur ett avdragsunderlag beräknas analyseras närmare nedan.

Parallellt med EBITDA-regeln finns en förenklingsregel i 24 kap. 24 § st. 2 IL. Regeln innebär att ett företag får dra av ett negativt räntenetto upp till en beloppsgräns om 5 miljoner kronor istället för att tillämpa EBITDA-regeln. Om ett företag ingår i en intressegemenskap enligt definitionen i 24 kap. 22 § IL och vill tillämpa den här regeln, får intressegemenskapen högst göra avdrag för negativa räntenetton med totalt 5 miljoner kronor. Den här förenklingsregeln är fördelaktig för mindre fastighetsbolag eller för bolag med låga räntekostnader.¹⁴⁶

4.2.2 Beräkning av avdragsunderlaget

Avdragsunderlaget beräknas, enligt 24 kap. 25 § IL, utifrån resultatet av näringsverksamheten före avdragsbegränsning för negativt räntenetto enligt 24 kap. 24 § IL och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 24 kap. 26 § IL. Särskilt fokus ligger på uttrycket ”*resultatet av näringsverksamheten*” som utgör företagets skattemässiga resultat. Genom att definiera avdragsunderlaget utifrån resultatet av näringsverksamheten inkluderar lagstiftaren skattemässiga justeringar såsom underskottsavdrag, utan att behöva räkna upp dem i lagtexten.¹⁴⁷

Det är det skattemässiga resultatet som är utgångspunkten för avdragsunderlaget, oavsett om resultatet är ett överskott eller ett underskott. Av 14 kap. 21 § IL följer att ett överskott och underskott i en näringsverksamhet beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna. Avdragsunderlaget beräknas för varje enskilt företag för sig. Detta innebär att det inte föreskrivs någon möjlighet att fastställa avdragsunderlaget eller avdragsutrymme på koncernnivå.¹⁴⁸ Det bör förtydligas att inkomster som inte ska tas upp till beskattning, ingår inte i avdragsunderlaget. Sådan inkomst är exempelvis

¹⁴⁴ Fi2020/01338/S1, s. 10.

¹⁴⁵ Vad som avses med ränteutgifter och ränteinkomster framgår av 24 kap. 2,3,4 §§ IL.

¹⁴⁶ Dreijer & Pettersson.

¹⁴⁷ Skatteverket, *EBITDA-regeln*.

¹⁴⁸ Prop. 2017/18:245, s. 370.

skattefri utdelning på näringsbetingade andelar. Resultatet av näringsverksamheten förutsätter att ett avdragsunderlag också kan uppstå vid ett underskott av näringsverksamheten.¹⁴⁹

Uttrycket ”resultatet av näringsverksamheten före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto enligt 24 § och före avdrag för kvarstående räntenetto enligt 26 §” innebär att utgångspunkten för beräkningen är att beskattningsårets negativa räntenetton får dras av i sin helhet. Fullt avdrag får nämligen göras för samtliga ränteutgifter som inte omfattas av något avdragsförbud i 24 kap. 11 eller i 24 b kap. 11. Därefter görs justeringar för utgifter och inkomster som påverkar det skattemässiga resultatet men som inte ska ingå i ränteavdragsunderlaget.¹⁵⁰ Dessa justeringar stadgas i strecksatserna i 24 kap. 25 § 1 st. 11 samt av andra och tredje styckena.

Det skattemässiga resultatet ska ökas med:

- samtliga avdragsgilla ränteutgifter som inte har begränsats enligt andra bestämmelser i kapitlet eller 24 b kap. 11
- årliga värdeminskingsavdrag enligt vissa uppräknade bestämmelser
- andra särskilt uppräknade avdrag
- avdrag för avsättning till periodiseringsfond

Resultatet ska minskas med:

- skattepliktiga ränteinkomster
- överskott som belöper sig på andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer
- återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfonder

Summan av den ovan nämnda beräkningen utgör avdragsunderlaget vilket motsvarar ett skattemässigt EBITDA. Avdragsutrymmet är 30 procent av avdragsunderlaget och avdragsrätten för negativt räntenetto utgör ett belopp som högst uppgår till avdragsutrymmet.¹⁵¹

Beräkningen av avdragsunderlaget kan illustreras med följande exempel.

*Exempel 4:1*¹⁵²

Ett aktiebolag har för beskattningsåret ett resultat av verksamheten eller med andra ord rörelseresultat på +210 mkr före beaktande av nedanstående poster. Bolagets negativa räntenetto uppgår till -85 mkr (ränteutgifter 95 mkr och ränteinkomster 10 mkr). Årets värdeminskingsavdrag uppgår till -20 mkr och avsättningen till periodiseringsfond uppgår till -30 mkr.

¹⁴⁹ Prop. 2017/18:245, s. 370.

¹⁵⁰ Prop. 2017/18:245, s. 370, Skatteverket, *EBITDA-regeln*.

¹⁵¹ Skatteverket, *EBITDA-regeln*.

¹⁵² Hämtat från Lodin, m.fl., del 2, s.372, f.

	Beskrivning	Belopp (mkr)
1	Rörelseresultat (resultat av näringsverksamheten)	+ 210
2	Negativt räntenetto (ränteutgifter – räntekostnader)	- 85
3	Årets värdeminskingsavdrag	- 20
4	Avsättning till periodiseringsfond	- 30
5	Inkomst utan ränteavdragsbegränsning (1-2-3-4)	+ 75

Beräkningen av avdragsunderlaget kan bli komplicerad eftersom avdragsunderlaget utgår från det skattemässiga resultatet av näringsverksamheten. Detta resultat bestäms efter avdrag för negativa räntenetton som ryms inom 30 % av avdragsutrymmet. Därför blir det en cirkelgång i beräkningen som ytterligare komplicerar situationen. Beräkningen som kommer att göras utgår från rörelseresultatet som är före avdrag för räntor och värdeminskingsavdrag, och sedan ska beaktas hela ränteutgiften och ränteinkomsten. Dock kommer en del av det negativa räntenettet inte få dras av. Ränteinkomsten beräknas genom att rörelseresultatet minskas med det negativa räntenettet, årets värdeminskingsavdrag och avsättningen till periodiseringsfond, vilket blir $210-85-20-30=75$ mkr.

Avdragsunderlaget beräknas sedan genom att den här inkomsten ökas med det negativa räntenettet, värdeminskingsavdragen och avsättningen till periodiseringsfonden. Det blir $75+85+20+30=210$ mkr. Avdragsunderlaget är alltså lika med rörelseresultatet före dessa avdragsposter (EBITDA). Avdragsutrymmet blir 30 % av 210 mkr., dvs 63 mkr. Det negativa räntenettet på 85 mkr är avdragsgillt endast med 63 mkr. Den beskattningsbara inkomsten beräknas genom att avdragsunderlaget minskas med det avdragsgilla negativa räntenettet, värdeminskingsadragen, och avsättningen för periodiseringsfonden. Inkomsten blir $210-63-20-30=97$ mkr., dvs. 22 mkr högre än utan ränteavdragsbegränsningen.

	Beskrivning	Belopp (mkr)
1	Avdragsunderlag	+ 210
2	Avdragsutrymme	+ 63
3	Årets värdeminskingsavdrag	- 20
4	Avsättning till periodiseringsfond	- 30
5	Beskattningsbar inkomst (1-2-3-4)	+ 97

Det faktum att det skattemässiga resultatet är utgångspunkten för avdragsunderlaget betyder att avdrag för tidigare års underskott ingår i avdragsunderlaget. Underskottsavdraget ska dock inte i sin helhet och inte alltid ingå i avdragsunderlaget. Tidigare års underskott ska ingå i avdragsunderlaget enbart till den del som avdraget görs mot ett överskott av näringsverksamheten. Som har nämnts ovan, har överskottet av näringsverksamheten beräknats som om avdrag görs för årets negativa räntenetto i sin helhet. Meningen med detta är att den del av tidigare års underskott som utgör årets underskott av näringsverksamhet, som ska öka avdragsunderlaget. Detta framgår av 24 kap. 25 § 2 st. IL.¹⁵³ Om avdraget för tidigare års underskott i sin helhet alltid skulle ingå i avdragsunderlaget för negativt räntenetto skulle det innebära följande:

*Exempel 4:2*¹⁵⁴

Om ett företag under år 1 redovisar ett underskott på -300 och under de följande tre beskattningsåren redovisar överskott innan avdrag för tidigare års underskott med +100 för vart och ett av dessa år, kommer underskottet från beskattningsår 1 påverka avdragsunderlagen under beskattningsår 2, 3 och 4 med totalt -600. Det innebär att underskottet alltid ingår i avdragsunderlaget för negativt räntenetto. Under beskattningsår 2 påverkar underskottet avdragsunderlaget med -300, under år 3 påverkar underskottet med -200, och under år 4 med -100. Syftet är däremot att underskottet endast ska ingå i avdragsunderlaget till den del som avdraget görs mot ett överskott av näringsverksamhet, dvs. underskottet ska endast påverka avdragsunderlaget under beskattningsår 2.

4.3 Turordningen mellan EBITDA-regeln och koncernbidragsspärren

Avdrag för tidigare års underskott enligt 40 kap. IL ska således göras före avdrag för negativt räntenetto. Det betyder att även koncernbidragsspärren ska tillämpas före EBITDA-regeln eftersom den här spärren utgör en del av regelverket i 40 kap. IL. Koncernbidragsspärren förutsätter en särskild beräkning av beskattningsårets överskott enligt 40 kap. 18 § IL. Det betyder att koncernbidragsspärren, liksom den generella ränteavdragsbegränsningsregeln, tar sin utgångspunkt i det skattemässiga resultatet. Båda reglerna påverkar samtidigt det skattemässiga resultatet. Därför är det nödvändigt med turordning mellan dessa regelverk. Till följd av detta gjordes en ändring i 40 kap. 18 § 1 st. IL innebärande att en sådan turordning har införts. Beräkningen av beskattningsårets överskott enligt koncernbidragsspärren ska, från och med den 1 januari 2019, göras före avdrag för negativt räntenetto och avdrag för kvarstående negativt räntenetto. Beskattningsårets överskott ska således beräknas som om underskotts-företaget gör avdrag för alla sina ränteutgifter.¹⁵⁵

¹⁵³ Prop. 2017/18:245, s. 370, Skatteverket, *EBITDA-regeln*, SN:s hemställan, s. 10.

¹⁵⁴ Hämtat från prop. 2017/18:245, s. 110, f.

¹⁵⁵ Prop. 2017/18:245, s. 115-117, s. 385, SN:s hemställan, s. 10.

Motiven bakom ändringen i koncernbidragsspärren har varit följande. Om beräkningen av överskottet enligt 40 kap. 18 § IL skulle göras utan hänsyn till avdrag för negativt räntenetto, skulle detta medföra att underskottsavdraget i framtiden skulle kunna göras med ett större belopp än vid tillämpningen av koncernbidragsspärren enligt dåvarande regler. En sådan ordning som leder till större underskottsavdrag skulle riskera att stå i strid med koncernbidragsspärrens syfte, nämligen att tidigare års underskott endast får kvittas mot överskott hos underskotts företaget, vilket inte var önskvärt.¹⁵⁶

Nackdelen med ändringen ansågs vara att företag som inte får fullt avdrag för sitt negativa räntenetto och som har överskott i näringsverksamheten, inte fullt ut kan använda sina tidigare års underskott mot sådant överskott. Ett tänkbart alternativ som uttalades i propositionen var införandet av sådan ordning där koncernbidragsspärren, men inte övriga bestämmelser i IL om tidigare års underskott, skulle tillämpas *efter* den generella ränteavdragsbegränsningen. Även om det fanns vissa fördelar med alternativet, förkastades det och accepterades införandet av den nuvarande turordningen mellan de båda regelverken.¹⁵⁷

Vid tillämpningen av turordningen mellan koncernbidragsspärren och EBITDA-regeln uppmärksammades att det här samspelet kunde leda till negativa skattekonsekvenser för företag som inte kan få fullt avdrag för sitt negativa räntenetto om företagen samtidigt har koncernbidragsspärrade underskott. Till följd av reglerna kan företag inte utnyttja sina koncernbidragsspärrade underskott mot den delen av det negativa räntenettet som inte är avdragsgill. Därmed kan företagen tvingas betala skatt trots att de har underskott från tidigare år.¹⁵⁸ Sådana negativa skattekonsekvenser utgör ett tydligt tecken på att regelverkens samordning strider mot grundläggande kriterier för välkonstruerad lagstiftning såsom förutsebarhet och rättssäkerhet.

4.4 Analys av regelverket utifrån förutsebarhetsperspektiv

4.4.1 Behovet av en EBITDA-regel

Vid lagstiftningsprocessen kring införandet av EBITDA-regeln framhöll samtliga remissinstanser vikten av att den generella ränteavdragsbegränsningsregeln skulle baseras på EBITDA-modell. Som ett skäl för att välja den här modellen angavs exempelvis att EBITDA-regeln var den mest förekommande metoden internationellt. EBITDA var väl fungerande resultatmått för att uppskatta företagets reella förmågan att bära räntekostnader. Valet av avdragsunderlag och procentsats hade stor betydelse för bl.a. fastighetsbranschen där kostnaden för kapital utgjorde en viktig produktionskostnad som inte skilde sig från andra kostnader. Med EBITDA-modellen, som utgör ett objektiva

¹⁵⁶ Prop. 2017/18:245, s. 116, SN:s hemställan, s. 11.

¹⁵⁷ Prop. 2017/18:245, s. 116, SN:s hemställan, s. 11, Fi2020/01338/S1, s. 17.

¹⁵⁸ Promemoria Fi2020/01338/S1, s. 16, SN:s hemställan.

regelverk (dvs. utan bedömningsinslag), uppnåddes dessutom en ökad förutsebarhet för företagen.¹⁵⁹ Min uppfattning, i likhet med remissinstansernas åsikter, är att tanken bakom införandet av EBITDA-regeln är att den ska bli en förutsebar och bestämd regel på grund av sin objektivitet. Utformningen av regeln sker utifrån i förväg bestämda objektiva grunder vilket i princip underlättar tolkningen och tillämpningen av regeln.¹⁶⁰ Därigenom värnas förutsebarheten.

4.4.2 Regelsystemets komplexitet

Lagförslaget¹⁶¹ fick dock stark kritik för att systemet med generell ränteavdragsbegränsning var mycket komplext och rättstekniskt utmanande. Vissa remissinstanser ansåg att det förelåg en svår blandning av regler som följer internationella standarder och regler som främst träffas i den svenska lagstiftningen. De svenska reglerna måste dessutom prövas mot EU-rätten vilket gjorde själva lagstiftningsarbetet mycket komplicerat.¹⁶²

Enligt min uppfattning utgör EBITDA-regeln ett oerhört komplicerat regelverk som medför en ökad regelbörda för företagen som följd.¹⁶³ Regeln kan ge ofördelaktiga effekter till företag med hög belåning, såsom fastighetsbolag. Detta hävdades också av vissa remissinstanser.¹⁶⁴ Skattebelastningen på investeringar med lån kan ytterligare ökas. Därmed försvåras investeringen i Sverige genom försämrad lönsamhet i jämförelse med andra investeringsalternativ.¹⁶⁵

Komplexa och oklara betungande skatteregler strider mot legalitetsprincipens krav på förutsebar lagstiftning. En god lagstiftning bör utformas så enkelt som möjligt utifrån dess syfte och det bör vara enkelt i praktiken att tillämpa den. Om föreskrifterna är utformade på ett klart och tydligt sätt kan den skattskyldige förstå beskattningens omfattning. Som har konstaterats, utgör EBITDA-regeln inte sådan lagstiftning. Komplexiteten medför negativa effekter för den skattskyldige och olikhet i beskattningen av företagen. Vissa högbelånade företag drabbas nämligen hårdare av regelsystemet jämfört med andra företag som har liten skuldsättning. Sådan lagstiftning skyddar inte den skattskyldige mot eventuellt maktmissbruk från det allmännas sida. Lagstiftaren bör beakta legalitetsprincipens bestämdhetskrav för att säkerställa tydliga och enkla skatteregler samt att rätta till en tekniskt olämplig lagtext.¹⁶⁶

¹⁵⁹ Prop. 2017/18:245, s. 94.

¹⁶⁰ För vidare resonemang, se prop. 2017/18:245, s. 175.

¹⁶¹ Promemoria Fi2017/02752/S1.

¹⁶² Se bl.a. Stockholms universitet, s. 2.

¹⁶³ Företagarna, s. 2.

¹⁶⁴ Fortum Sweden AB.

¹⁶⁵ Saco, s. 1, Fortum Sweden AB.

¹⁶⁶ Se avsnitt 2.3.

4.4.3 Kraven på måluppfyllnad

NSD, samt ett stort antal remissinstanser som anslutit sig till delegationens remissyttande, kritiserade att Finansdepartementet i stort sett distanserade sig från målsättningen att åstadkomma förutsebara regelverk som bl.a. främjar investeringar och stödjer en sund konkurrens.¹⁶⁷ Utredningens mål att införa neutral bolagsbeskattning samt att förhindra oönskad skatteplanering kunde nämligen inte uppnås på grund av de negativa konsekvenserna som skulle påverka verksamheten och investeringen i Sverige för företag med skattemässiga underskott.¹⁶⁸ Förslagen enligt NSD innebar i slutändan en skatthöjning trots sänkt bolagsskatt.¹⁶⁹

Lagstiftarens önskemål att införa en sådan betungande lagstiftning kan, enligt min mening, utgöra en långtgående ambition att uppnå ett förutsebart regelverk som å ena sidan syftar att förhindra skatteplanering och, å andra sidan syftar till att främja investeringar. Om den önskade ambitionsnivån inte uppnås kommer detta regelverk ge upphov till en komplicerad och svårtolkad lagstiftning, vilket strider mot kraven på förutsebarhet och rättssäkerhet.

Det bör kommas ihåg att genom införandet av EBITDA-regeln implementerades ränteavdragsbegränsningsregeln i ATAD i svensk rätt. Som skäl till att regelverket inte uppfyller alla kriterier för en god lagstiftning kan därför vara en brådska i lagstiftningsarbetet i samband med denna implementering. Oavsett av vilken anledning lagstiftaren har konstruerat en dålig EBITDA-regel, kan denne dock inte förskjuta ansvaret på normgivningen till rättstillämparen. Domstolarna kan exempelvis tillämpa restriktivt sådan komplicerad regel genom att ge den en begränsad effekt. Därmed signaleras lagstiftaransvariga att det krävs ett rimligt mått av bestämdhet för att föreskriften ska ge en önskvärd effekt.¹⁷⁰

För att uppnå målet att åstadkomma ett förutsebart regelverk bör lagstiftaren agera proaktivt, inte reaktivt. Brister i lagstiftningen måste åtgärdas genom en systematiserad kunskap som syftar till att uppnå en god lagstiftningskvalitet. Det skulle många tolknings- och tillämpningsproblem lösas om det ägnas större uppmärksamhet åt ränteavdragsbegränsningsregelns utformning och funktion.¹⁷¹

4.4.4 Problem vid beräkningen av avdragsunderlaget

Flera remissinstanser kritiserade förslaget rörande utformningen av bestämmelserna om avdragsunderlaget i 24 kap. 25 § 1 st. II. Instanserna motsatte sig helt att avdrag för tidigare års underskott skulle minska avdragsunderlaget. En orimlig konsekvens av detta var att underskottsföretag riskerade att permanent gå miste om ränteavdrag.¹⁷² Dessutom påpekades att det var oklart hur beräkningen av avdragsunderlaget skulle

¹⁶⁷ NSD, s. 3, f.

¹⁶⁸ Se t.ex. Sandvik AB, s. 2.

¹⁶⁹ NSD, s. 4.9.

¹⁷⁰ Hultqvist (2015), s. 36.

¹⁷¹ Hultqvist (2015), s. 7.

¹⁷² Sydkraft AB., Energiföretagen Sverige, prop. 2017/18:245, s. 99.

ske.¹⁷³ Enligt NSD var det tveksamt att den valda lagstiftningstekniken ledde till ett principiellt riktigt beräknat underlag.¹⁷⁴

Regeringen följde dock utredningens bedömning att inkludera sådana kvarstående underskott i avdragsunderlaget. Utformningen av beräkningen av avdragsunderlaget var, enligt regeringen, nödvändig för att motverka kringgående av regelverket kring den generella ränteavdragsbegränsningen. Sådan systematik med användning av tidigare års underskott i avdragsunderlaget skulle förhindra företagen att öka sitt avdragsunderlag och därigenom utnyttja större avdragsutrymme än vad som är stadgat.¹⁷⁵

Okklarheterna kring beräkningen av avdragsunderlaget är, enligt min mening, ett tydligt tecken på en dålig lagstiftningsteknik. Legalitetsprincipens bestämdhetskrav har inte beaktats av lagstiftaren för att kunna garantera tydliga och bestämda skatteregler samt att upprätthålla kompetensfördelningen mellan riksdagen och de rättstillämpande organen. Den vaga regeln lämnar därtill stort utrymme för olika uppfattningar och höjer risken för att godtycke uppstår.¹⁷⁶

Vad gäller den införda turordningen mellan underskottsavdragsreglerna och EBITDA-regeln, kan det påminnas, att Svenskt Näringsliv redan har upptäckt de orimliga konsekvenserna som turordningen medför för vissa företag med koncernbidragsspärrade underskott. Effekterna blir att företagen hamnar i en skatteposition trots att de har skattemässiga underskott. Det innebär i praktiken att turordningen helt stoppar företagets möjlighet att utjämna sina underskott. Den här omständigheten var svårt att förutses vid utformningen av lagtexten. Enligt min mening, i enlighet med Hultqvists åsikter, är det oacceptabelt att icke planerade misstag ska leda till materiella konsekvenser. Sådant problem kan inte exempelvis lösas med lagtolkning. Lagstiftaren måste bära ansvaret för sådana misstag och säkerställa att den skattskyldige inte ska drabbas av effekterna från sådan lagstiftning.¹⁷⁷

4.4.5 Turordningsbestämmelsen i koncernbidragsspärren

Sist men inte minst bör det framhållas att i Finansdepartementets promemoria, som var föremål för remissbehandling, inte har tagits upp frågan om införandet av turordningsbestämmelse i 40 kap. 18 § IL. Förslaget om ändring av koncernbidragsspärren presenterades först i propositionen och har således vare sig remissbehandlats eller har varit föremål för Lagrådets granskning.¹⁷⁸ Anledningen till detta kan, enligt min uppfattning, vara bristande förståelse om reglernas betydelse. Det kan innebära att lagstiftaren inte har förutsett behovet av följdändringar i bestämmelserna om koncernbidragsspärren. Detta strider mot legalitetsprincipens krav på utformningen av förutse-

¹⁷³ NSD, s. 12, prop. 2017/18:245, s. 98.

¹⁷⁴ NSD, s. 12, prop. 2017/18:245, s. 99.

¹⁷⁵ Prop. 2017/18:245, s. 109, Promemoria Fi2017/02752/S1, s. 118.

¹⁷⁶ Se avsnitt 2.2.2.3.

¹⁷⁷ För vidare resonemang, se avsnitt 2.4.

¹⁷⁸ Se bl.a. Lagrådets yttrande, SN:s hemställan, s. 1.

bara och bestämda regler. Införandet av en bestämmelse som behandlar samspelet mellan två regelverk är en svår lagstiftningsåtgärd som kräver noggranna överväganden från lagstiftningsexperter med kvalificerad kunskap. I likhet med Hultqvists påstående, är min uppfattning att sådan komplicerad lagstiftning bör utformas i ett tidigt skede under utredningsarbetet för att det ska kunna leda till ett kvalitativt lagförslag.¹⁷⁹

Sammanfattningsvis kan sägas att utformningen av EBITDA-regeln inte ger möjlighet för den skattskyldige att förutse effekterna av sitt handlande. Regelsystemets komplexitet och oklarheterna kring beräkningen av avdragsunderlaget medför orimliga konsekvenser för företagen, såsom överbeskattning och avsaknad av rätt till både underskotts- och ränteavdrag. Sådant skadligt regelverk bör, enligt min mening, ändras på lagstiftningsnivå för att garantera den skattskyldige förutsebarhet och skydda mot statens maktutövning.

4.5 Sammanfattning

I förevarande kapitel har innebörden och funktionen av EBITDA-regeln studerats. Det har därmed besvarats frågeställningarna som gäller regelns utformning och syfte samt dess förenlighet med förutsebarhetskravet. Av den genomförda undersökningen framgår att EBITDA-regeln är ett komplicerat regelverk som medför en ökad regelbörda för företagen som följd. Den vaga utformningen av beräkningen av avdragsunderlaget i 24 kap. 25 § IL utgör ett tydligt tecken på en dålig lagstiftningsteknik som kan leda till ett stort tolkningsutrymme och höja risken för att godtycke uppstår. EBITDA-regeln hindrar därmed vidareutvecklingen av lovande företag vilket är oönskvärt utifrån förutsebarhetsperspektiv. Bristerna i den nuvarande utformningen av EBITDA-regeln måste åtgärdas på lagstiftningsnivå för att åstadkomma ett kvalitativt regelsystem som uppfyller legalitetsprincipens krav på en förutsebar lagstiftning.

¹⁷⁹ Hultqvist (2015), s. 31.

5 Skatteeffekter till följd av turordningen mellan reglerna

5.1 Inledning

Som har studerats i kapitel 3 ska ett underskotts företag, enligt 40 kap. 18 och 19 §§ IL, med koncernbidragsspärrade underskott beräkna sitt överskott på ett särskilt sätt. Beräkningen ska, enligt den nuvarande regleringen, göras utifrån beskattningsårets överskott före avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto. Överskottet ska för övrigt beräknas utan hänsyn till avdrag för spärrade underskott och till vissa mottagna koncernbidrag.

Som Svenskt Näringsliv har i sin hemställan konstaterat, kan ändringen av koncernbidragsspärren leda till negativa skatteeffekter för företag som inte kan få fullt avdrag för sitt negativa räntenetto och som samtidigt har koncernbidragsspärrade underskott från tidigare år. Nackdelen med ändringen i 40 kap. 18 § IL har även upptäckts av regeringen och redovisats i förarbetena till IL. Trots den här bristen har turordningsregeln införts i den föreslagna av regeringen lydelse.¹⁸⁰

Svenskt Näringsliv anser att lagstiftaren har underskattat omfattningen av de negativa skattekonsekvenserna i samband med turordningsregeln i 40 kap. 18 § IL. Behovet av ändring i koncernbidragsspärren har inte redovisats i Finansdepartementets utredning och har inte heller remissbehandlats.¹⁸¹ Förslaget om lagändring har först presenterats i propositionen. Därför behöver, enligt Svenskt Näringsliv, åtgärdas bristerna med den nuvarande regleringen utan dröjsmål.¹⁸²

Det här kapitlet syftar till att studera de negativa skatteeffekterna som turordningen mellan reglerna kan medföra samt att analysera om förhållandet mellan regelverkan uppfyller kraven på en förutsebar lagstiftning. Som utgångspunkt för undersökningen kommer att användas Svenskt Näringslivs hemställan. Problematiken kring de nya reglernas samspel kommer att presenteras med hjälp av två illustrerande exempel. Sist kommer att analyseras förhållandet mellan båda regelverken utifrån förutsebarhetsperspektiv.

¹⁸⁰ Prop. 2017/18:245 s. 116, Promemoria Fi2020/01338/S1, s. 17.

¹⁸¹ För vidare diskussion kring problematiken, se avsnitt 4.4.5.

¹⁸² SN:s hemställan, s. 1.

5.2 Beskrivning av de negativa skattekonsekvenserna

Svenskt Näringsliv har beskrivit de negativa skatteeffekterna till följd av samspelet mellan båda regelverken på följande sätt. Införandet av EBITDA-regeln, i kombination med den ändrade utformningen av koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL, kan leda till att företag hamnar i en skatteposition trots att företagen har redovisat underskott. Sådana negativa effekter grundar sig i att avdrag för koncernbidragsspärrat underskott beräknas *före* avdrag för negativt räntenetto. Det innebär nämligen att vid beräkningen av *överskottet* enligt 40 kap. 18 § IL, som markerar hur mycket spärrat underskott företaget kan använda, behandlas det negativa räntenettet som avdragsgillt i sin *helhet*. Det betyder följaktligen att i fall då avdragsutrymmet inte medger fullt avdrag för underskottföretagets negativa räntenetto, riskerar företaget att få ett skattepliktigt överskott. Det negativa räntenettet som är ej avdragsgillt genererar detta skattepliktiga överskott. Det inte avdragsgilla negativa räntenettet återläggs till beskattning som en tillkommande post bland de skattemässiga justeringarna. Företaget kan dock inte kvitta sitt koncernbidragsspärrade underskott mot återläggning av det inte avdragsgilla negativa räntenettet. I praktiken betyder det att företaget blir betalningskyldigt till följd av turordningsreglernas utformning trots sina outnyttjade gamla underskott.¹⁸³

För att förenkla presentationen av problematiken ska de negativa skatteeffekterna av de nya reglerna beskrivas genom följande illustrerande exempel som ges av en svensk multinationell koncern:¹⁸⁴

”A AB är ett svenskt koncernmoderbolag i en koncern med verksamhet över stora delar av världen. I A AB finns ett betydande underskott från tidigare år. Den nya generella ränteavdragsbegränsningsregeln kommer innebära att en stor del av de externa räntekostnaderna i A AB inte längre blir avdragsgilla från 2019. Under hösten 2018 bildade A AB ett nytt svenskt dotterbolag. Men anledning av bildandet blev ingående underskott i A AB koncernbidragsspärrade mot koncernbidrag från det nybildade svenska bolaget.

Enligt nu gällande 40 kap. 18 § IL ska beräkning av avdrag för koncernbidragsspärrat underskott göras före tillämpning av den generella avdragsbegränsningsregeln. Detta innebär i praktiken att en återläggning av ej avdragsgilla räntekostnader enligt den generella avdragsbegränsningsregeln inte kan kvittas mot koncernbidragsspärrade underskott. A AB kommer därför inte att kunna kvitta sitt underskott mot återläggning av räntekostnader för beskattningsår 2019. Hade A AB inte bildat ett nytt svenskt bolag under 2018 hade det däremot inte förelegat något hinder mot en sådan kvittning. Uppskattningsvis innebär ovan en ej avdragsgill räntekostnad om ca 647 mkr och en skatt att betala om 138 mkr trots att bolaget har underskott. Bolaget har svårt att förstå bevekelsegrunderna för en sådan lagstiftning avseende koncernbidragsspärren då denna som framgår ovan medför att kvittning även mot egenupparbetade vinster (jämför koncernbidragsspärr) begränsas. Bolaget blir således drabbat två gånger av de nya ränteavdragsbegränsningsreglerna på grund av att bolaget har koncernbidragsspärrade underskott, dels genom att en del av räntekostnaderna inte längre blir avdrags-

¹⁸³ SN:s hemställan, s. 11, f.

¹⁸⁴ Hämtat från SN:s hemställan, s. 12.

gilla, men även att bolaget hamnar i en skatteposition med anledning av den nya turordningsregeln i 40 kap. 18 § II. Vidare har Bolaget svårt att förlika sig med den orimliga effekten för bolagets del av bildandet av ett svenskt bolag 2018, vilket enligt Bolagets uppfattning kommer att hämma och begränsa omstruktureringar inom svenskt näringsliv.”

En annan omständighet som uppmärksammas är att koncernbidragsspärrens utformning omfattar alla företag som genomför ägarförändringar. Koncernbidragsspärren inträder oavsett om underskotts företaget tar emot koncernbidrag eller inte. Det räcker således med att ett underskotts företag eller moderföretag till underskotts företag får det bestämmande inflytandet över ett annat företag för att koncernbidragsspärren ska träda in.¹⁸⁵

I alla koncerner sker i princip varje år något förvärv eller bildande av nya dotterbolag. Sådana ägarförändringar grundar sig i rent affärsmässiga överväganden. Om det finns underskotts företag i koncernen, vilket är vanligt, aktualiseras de ovan beskrivna negativa skatteeffekterna. Här bör det tilläggas att syftet med koncernbidragsspärren inte är att förhindra att företagets egna överskott ska kvittas mot spärrade underskott. Dock uppnås den här effekten när det inte avdragsgilla negativa räntenettet återläggs till beskattning. Svenskt Näringsliv konstaterar således att koncernbidragsspärren utformas mycket restriktivt och att en sådan utformning inte är motiverad med beaktande av spärregelns syfte.¹⁸⁶ Därför lämnas även ett lagförslag om ändring av koncernbidragsspärren. FAR, som ställer sig bakom Svenskt Näringslivs lagförslag, föreslår vidare i sin hemställan att lagändringen bör tillämpas retroaktivt.¹⁸⁷

Den 25 mars 2020 har Finansdepartementet presenterat en promemoria, baserad på hemställningarna från Svnskt Näringsliv och FAR, med ett förslag om justering av bestämmelserna om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto.¹⁸⁸ I promemorian framhålls att det föreligger behov av att ändra reglerna på så sätt att koncernbidragsspärren ska fungera enligt sitt syfte. Finansdepartementets förslag om ändring av avdragsbegränsningsreglerna kommer att diskuteras i kapitel 6.

5.3 Exempel

De negativa skatteeffekterna som uppkommer till följd av dagens avdragsbegränsningsregler kan illustreras med exempel för att öka förståelsen om samspelet mellan EBITDA-regeln och koncernbidragsspärren. Det kommer att presenteras två exempel som belyser skattekonsekvenserna för underskotts företaget AB U vid tillämpningen av koncernbidragsspärren. Med syfte att förenkla förklaringen av regelverkens tillämpning, kommer beräkningen att presenteras i form av sammanfattande tabeller som ska bifogas i bilagor 1 och 2.

¹⁸⁵ Promemoria Fi2020/01338/S1, s. 16, SN:s hemställan, s. 12.

¹⁸⁶ SN:s hemställan, s. 13.

¹⁸⁷ Walström, Promemoria Fi2020/01338/S1, s. 16.

¹⁸⁸ Boberg & Eriksson, Promemoria Fi2020/01338/S1, s. 4.

Förutsättningarna som gäller är följande. Underskotts företaget AB U har varit föremål för sådan ägarförändring som aktualiserar koncernbidragsspärren. I det första exemplet har företaget inte fått något koncernbidrag. I det andra exemplet har underskotts företaget mottagit koncernbidrag från ett nytt företag i koncernen.

Exempel 6:1¹⁸⁹

Underskotts företaget AB U tar inte emot koncernbidrag¹⁹⁰

Underskotts företaget AB U har ett positivt rörelseresultat om 110. Rörelseresultatet motsvarar resultatmättet EBITDA, som är företags rörelseresultat före räntor, skatter, avskrivningar och nedskrivningar. Företaget har ränteutgifter om 10. Ränteutgifterna motsvarar det negativa räntenettet enligt 24 kap. 23 § st. 1 IL. Således är det negativa räntenettet 10. Då blir det företags bokförda resultat om 100 (110-10). AB U har ett inrullat underskott från tidigare år om 120, vilket omfattas av koncernbidragsspärren. Beräkningen ska genomföras i följande steg:

1. Beräkning av koncernbidragsspärren.

Här beräknas hur stort avdrag AB U får göra av det koncernbidragsspärrade underskottet om 120 i enlighet med 40 kap. 18-19 §§ IL. Beräkningen ska göras före EBITDA-regeln. I det här fallet är det bokförda resultatet positivt och motsvarar beskattningsårets överskott. Detta innebär att överskottet är beräknat som om AB U gör avdrag för alla sina ränteutgifter om 10. Därför blir det överskottet 100. AB U får dra av koncernbidragsspärrat underskott till ett belopp som motsvarar beskattningsårets överskott, dvs. 100 och benämns i tabell 6:1 (se bilaga 1) "inrullat spärrat underskott". Efter avdrag för spärrat underskott har företaget ett resultat av näringsverksamhet om 0 (100-100).

2. Beräkning av avdragsunderlaget.

I det här steget, i enlighet med turordningsreglerna, bestäms avdragsunderlaget som stadgas i 24 kap. 25 § IL. Beräkningen utgår från resultatet av näringsverksamheten som utgör det skattemässiga resultatet om ränteutgifterna varit avdragsgilla i sin helhet. Resultatet av näringsverksamheten blir 0 efter avdrag för spärrat underskott (100-100). Detta resultat ska sedan ökas med ränteutgifterna, dvs. 10. Det ger ett avdragsunderlag om 10 (0+10). Avdragsutrymmet blir då 3 (30 % av 10). Av det hela negativa räntenettet om 10 medges ett avdrag med 3. Den delen av det negativa räntenettet som inte är avdragsgillt återläggs till beskattning (7).

3. Slutlig skatteberäkning

Ränteutgifterna som inte är avdragsgilla ska föras vidare till nästföljande beskattningsår. Då kan de dras av under förutsättning att det finns ett avdragsutrymme, 24 kap. 26 § IL. Detta benämns "Kvarstående negativt räntenetto". Den delen av koncernbidragsspärrade underskott som inte kan användas, får "rullas" vidare till nästkommande beskattningsår. Detta underskott benämns "Utrullat underskott (spärrat)".

¹⁸⁹ Bilaga 1.

¹⁹⁰ Exempel 6:1 och 6:2 är hämtade från SN:s hemställan, se s. 13-17.

Skatteberäkningen, som har beskrivits under punkt 2, leder till ett skattemässigt resultat av näringsverksamhet. Det negativa räntenettet som återläggs till beskattning (7) kan inte kvittas mot spärrat underskott. AB U hamnar därför i "skatteposition", nämligen redovisar ett positivt skatteresultat om 7, trots att företaget har utrullat spärrat underskott om 20. Det kan vara värt att ytterligare framhålla att syftet med koncernbidragsspärren inte är att förhindra att AB U:s egna överskott ska kunna användas mot spärrat underskott. Det blir dock effekten till följd av den nya utformningen av begränsningsreglerna.

Exempel 6:2¹⁹¹

Underskottsföretaget AB U tar emot koncernbidrag från ett nytt företag i koncernen

1. Beräkning av koncernbidragsspärren.

Som har beskrivits ovan, har båda exemplen gemensamma förutsättningar. Den enda skillnaden, jämfört med exempel 6:1 är att företaget AB U har fått koncernbidrag om 10 från nytt företag. Enligt bestämmelserna i 40 kap. 18 § IL ska koncernbidraget inte beaktas vid beräkningen av beskattningsårets överskott. Det innebär att överskottet blir 100, dvs. detsamma som i exempel 6:1. Då får avdrag göras med 100 av det spärrade underskottet om 120.

2. Beräkning av avdragsunderlaget.

Det bör dock framhållas att koncernbidraget om 10 påverkar beräkningen av avdragsunderlaget. Utgångspunkten vid beräkningen av avdragsunderlaget blir det skattemässiga resultatet som, enligt 14 kap. 21 § IL stipulerar att överskott och underskott i en näringsverksamhet ska beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna. Intäkt som inte tas upp för beskattning och kostnad som inte är avdragsgill ingår inte i avdragsunderlaget. Det mottagna koncernbidraget utgör en intäkt som tas upp för beskattning och som således ingår i avdragsunderlaget. Resultatet av näringsverksamheten blir därför 10 (resultatet om 100 + det mottagna koncernbidraget om 10 - Inrullat spärrat underskott som får dras av, dvs. 100). Detta resultat ökas med ränteutgifter om 10 och avdragsunderlaget blir då 20 (resultatet av näringsverksamheten om 10 + alla ränteutgifter om 10). Avdragsutrymmet blir således 6 (30 % av 20).

3. Slutlig skatteberäkning

Av ränteutgifterna om 10 blir 4 inte avdragsgilla och de ska återläggas till beskattning, det skattemässiga resultatet blir då 14. Det kan sammantaget konstateras följande:

Det faktum att AB U har fått koncernbidrag om 10 från ett nytt koncernföretag innebär å ena sidan att avdragsutrymmet ökar (det blir 6 i jämförelse med 3 i exempel 6:1), å andra sidan att det skattepliktiga resultatet ökar (14 i jämförelse med 7 i exempel 6:1). Avdraget för spärrat underskott ändras inte vilket innebär att AB U inte kan utnyttja det ej avdragsgilla räntenettet om 4 (som är ett positivt skatteresultat) mot eget underskott.

¹⁹¹ Bilaga 2.

5.4 Analys av samspelet mellan reglerna utifrån förutsebarhetsperspektiv

Koncernbidragsspärren och EBITDA-regeln utgör två komplicerade regelverk och dessa regelverk kompliceras ytterligare genom införandet av turordning mellan dem. Detta leder till oförutsebara och oväntade skatteeffekter för många koncerner som vill genomföra omstruktureringar och som samtidigt har höga kostnader för lånat kapital. Den mest negativa effekten som betraktas är överbeskattningen av företag som inte kan få fullt avdrag för sina räntekostnader och som har koncernbidragsspärrade gamla underskott. Sådana företag drabbas två gånger av det nya regelverket. Å ena sidan blir en del av räntekostnaderna inte längre avdragsgilla. Å andra sidan hamnar företagen i en skatteposition på grund av den nya turordningsregeln i 40 kap. 18 § IL. Denna högre skattebelastning strider bl.a. mot legalitetsprincipens föreskriftskrav som stipulerar att tolkningen av sådana regelverk inte ska utvidga regler om skattskyldighet eller avgränsa möjligheterna för avdrag i skatteskräpande riktning.

En annan negativ effekt som uppstår är att turordningsregeln stoppar koncernbidragsspärrens funktion. Utformningen av det nuvarande regelsystemet står nämligen i strid mot spärrens syfte. I praktiken kan företagen inte kvitta sina spärrade underskott mot egna överskott vilket i princip tillåts av koncernbidragsspärren. Sådan restriktiv utformning av spärregeln går, enligt min mening, utanför bestämmelsens syfte vilket är oacceptabelt utifrån legalitetsprincipens perspektiv. Koncernbidragsspärren får, enligt principens föreskriftskrav, inte tillämpas utanför dess betydelseområde. Rätten till underskottsavdrag får inte inskränkas till den skattskyldige utan stöd i lag. Denna absurditet kan endast åtgärdas på lagstiftningsnivå där kraven på förutsebar lagstiftning måste uppfyllas på ett tillfredsställande sätt.

Sammantaget kan sägas att samspelet mellan EBITDA-regeln och koncernbidragsspärren utgör ett hinder för den skattskyldige att förutse effekterna av sitt handlande. Regelverkens komplexitet och bristande kvalitet leder till orimliga skattekonsekvenser för den skattskyldige såsom överbeskattning och avsknad av rätt till både underskotts- och ränteavdrag. Lagstiftarens svårigheter att förutse effekterna av den nyskapade lagtexten återspeglas i den påföljande tolkningen och tillämpningen av regelverken. Dagens skattebetalare och deras rådgivare behöver en tillräckligt hög lagstiftningskvalitet som främjar förutsebarhet och skyddar från godtycke. Detta behov kan tillgodoses med ändringar i den nuvarande utformningen av avdragsbegränsningsreglerna för att åstadkommas ett fungerande skattesystem med önskvärda effekter för den skattskyldige.

6 Behovet av ändring i lagstiftningen

6.1 Inledning

Det finns olika tänkbara sätt att ändra utformningen av regelverken för att koncernbidragsspärren ska fungera enligt sitt syfte. Redan i propositionen till ändringen av IL överväger lagstiftaren införandet av en sådan turordning mellan avdragsbegränsningsreglerna, att endast koncernbidragsspärren, inte övriga bestämmelser i 40 kap. IL, ska tillämpas efter ränteavdragsbegränsningsregeln.¹⁹² Ett annat tänkbart alternativ, som presenterades av Svenskt Näringsliv och FAR, kan vara att koncernbidragsspärren endast tillämpas i fall då underskotts företag tar emot koncernbidrag från nytt företag i koncernen.¹⁹³ Ett alternativ som föreslagits i Finansdepartementets promemoria [cit. 2020 års promemoria] är införandet av justerande bestämmelser som möjliggör ytterligare avdrag för koncernbidragsspärrade underskott om ett underskottsavdrag på grund av nekat avdrag för negativt räntenetto redovisar överskott.¹⁹⁴ I förevarande kapitel kommer att diskuteras dessa tänkbara alternativ till ändring i lagstiftningen. I slutet av kapitlet kommer att göras en lege ferenda-diskussion med utgångspunkt i Finansdepartementets lagförslag för att analysera om den föreslagna regleringen uppfyller kraven på en förutsebar lagstiftning.

6.2 Förslag om ändring av turordningen mellan reglerna

Av förarbetena till ändringen av IL framgår att det är nödvändigt med turordning mellan de två regelverken som utgår från och samtidigt påverkar resultatet av näringsverksamheten.¹⁹⁵ Regeringen övervägde ett annat förslag, nämligen införandet av turordning där koncernbidragsspärren, men inte övriga bestämmelser i 40 kap., skulle tillämpas efter EBITDA-regeln.

Fördelen med förslaget är att någon förändring av koncernbidragsspärren i sig, till följd av avdragsbegränsningen för negativt räntenetto, inte skulle behöva göras. Nackdelen med en sådan turordning är emellertid att underskotts företag, som tillämpar EBITDA-regeln, skulle behöva räkna med tidigare års underskott i sin helhet, trots att underskottsavdraget är begränsat. Därigenom kommer avdragsunderlaget för negativa

¹⁹² Se prop. 2017/18:245, s. 116, f., Promemoria Fi2020/01338/S1, s. 19.

¹⁹³ Se SN:s hemställan, s.18, f., Promemoria Fi2020/01338/S1, s. 19.

¹⁹⁴ Promemoria Fi2020/01338/S1, s. 19.

¹⁹⁵ Prop. 2017/18:245, s. 115-117.

räntenetton bli för lågt för företag som har koncernbidragsspärrade underskott. Därför förkastades detta alternativ av regeringen vid införandet av det nya regelverket. Finansdepartementet i 2020 års promemoria har gjort samma bedömning och har föreslagit att övervägas andra alternativ.¹⁹⁶

6.3 Förslaget från Svenskt Näringsliv och FAR

Ett alternativ till lagförslag som föreslagits av Svenskt Näringsliv och FAR är att spärren endast ska tillämpas om underskottsföretaget får koncernbidrag från nytt koncernföretag. Om underskottsföretaget inte får koncernbidrag från ett nytt företag, föreslås i hemställningarna att avdrag för tidigare års underskott görs utan någon särskild beräkning av överskottet enligt 40 kap. 18 § IL.¹⁹⁷ Förslaget motiveras som en lösning av det uppkomna problemet att i vissa situationer inte fungerar koncernbidragsspärren enligt sitt syfte.¹⁹⁸

Ändringen innebär att koncernbidragsspärren ska ha en sådan utformning som mer liknar utformningen av spärren i 8 § LAU. Enligt det sistnämnda lagrummet skulle beräkningen av storleken av det spärrade underskottet som fick dras av, aktualiseras endast om underskottsföretaget *faktiskt* mottagit ett koncernbidrag från nya koncernföretag. Om spärren endast aktualiseras i sådana fall skulle detta vara i linje med syftet med bestämmelsen i 40 kap. 18 § IL. Den här utformningen av spärren innebär vidare att turordningen mellan den generella ränteavdragsbegränsningsregeln och koncernbidragsspärren inte förändras.¹⁹⁹

Om underskottsföretaget inte tar emot koncernbidrag eller om koncernbidrag endast mottagits av gamla koncernföretag, ska det inte ske en beräkning av storleken av det spärrade underskottet som får dras av. Det föreligger således ingen begränsning för företaget att dra av spärrat underskott och huvudregeln i 40 kap. 2 § IL aktualiseras.²⁰⁰

Nackdelen med förslaget, som också har påpekats av Svenskt Näringsliv, är att lagändringen inte kommer att eliminera alla negativa skattekonsekvenser som regelsystemet medför. Förslaget åtgärdar nämligen de mest akuta problemen. Därför anser Finansdepartementet att en sådan lagändring inte är det mest lämpliga alternativet för lösning av problematiken.²⁰¹

¹⁹⁶ Prop. 2017/18:245, s. 116, f, Promemoria Fi2020/01338/S1, s. 19.

¹⁹⁷ SN:s hemställan, s. 18, Promemoria Fi2020/01338/S1, s. 20.

¹⁹⁸ SN:s hemställan, s. 18.

¹⁹⁹ Ibid.

²⁰⁰ SN:s hemställan, s. 21.

²⁰¹ Fi2020/01338/S1, s. 21.

6.4 Lagförslaget om justerande bestämmelser

Ett alternativ för lagändring är införandet av justerande bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto. Lagförslaget innebär att företag som inte får dra av sina koncernbidragsspärrade underskott och som helt eller delvis inte får dra av sina negativa räntenetton, ska öka avdraget för koncernbidragsspärrade underskott. De föreslagna bestämmelserna utgör därmed ett efterföljande steg i förhållande till koncernbidragsspärren och EBITDA-regeln.²⁰² I 2020 års promemoria beskrivs turordningen mellan de befintliga och de föreslagna reglerna på följande sätt:²⁰³

1. I ett första steg beräknas avdraget för koncernbidragsspärrade underskott enligt 40 kap. 18 och 19 §§ IL. Beräkningen görs som om underskottsföretaget drar av hela det negativa räntenettet.
2. I ett andra steg beräknas avdraget för negativt räntenetto enligt EBITDA-regeln.
3. Med den justerande bestämmelsen får företaget i ett tredje steg göra ytterligare avdrag för koncernbidragsspärrade underskott (eller ett s.k. utökad underskottsavdrag).

Det utökade avdraget i det tredje steget innebär i praktiken att ett ytterligare avdrag medges för koncernbidragsspärrade underskott med ett belopp som motsvarar det ej avdragsgilla räntenettet. Därigenom hamnar företaget inte i en skatteposition där koncernbidragsspärrade underskott inte kan kvittas mot ej avdragsgilla negativa räntenetton.²⁰⁴

I vissa fall föreslås att det ska göras en samtidig justering för avdraget för negativt räntenetto. Detta aktualiseras om det utökade avdraget för koncernbidragsspärrade underskott enligt steg tre leder till ett minskat avdragsunderlag för negativt räntenetto och därmed ett lägre avdrag för negativt räntenetto om detta avdrag har beaktats i EBITDA beräkningen.²⁰⁵ Den samtidiga justeringen aktualiseras endast om ett företag tar emot ett koncernbidrag från nya koncernföretag. I praktiken kommer dessa företag att räkna fram ett utökad underskottsavdrag och även genomföra en alternativ EBITDA beräkning som syftar till att minska avdraget för negativa räntenetton. Den här beräkningen beskrivs i förslaget som en formel, baserad på ett särskilt beräknat överskott. Sådana komplicerade justeringar medför, enligt Finansdepartementet, att ett företag kan utnyttja ett koncernbidragspärrat underskott mot en återläggning av ett negativt räntenetto.²⁰⁶

En fördel med det här lagförslaget är att det är i linje med syftet med koncernbidragsspärren. Om ett underskottsföretag redovisar överskott till följd av ej avdragsgilla

²⁰² Fi2020/01338/S1, s. 4 och s. 21.

²⁰³ Fi2020/01338/S1, s. 21.

²⁰⁴ Fi2020/01338/S1, s. 41, Deloitte.

²⁰⁵ Fi2020/01338/S1, s. 4 och s. 30.

²⁰⁶ Fi2020/01338/S1, s. 30-40, Boberg & Eriksson.

negativa räntenetton, bör företaget således dra av sina koncernbidragsspärrade underskott i förhållande till detta överskott.²⁰⁷ Dessutom krävs det inga förändringar av EBITDA-regeln och koncernbidragsspärren. Förslaget innebär vidare att även företag som mottar koncernbidrag skulle kunna öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott.²⁰⁸

Ytterligare en fördel som påpekas är att den här lagändringen enbart behöver tillämpas för företag som har koncernbidragsspärrade underskott och som inte får fullt avdrag för sina negativa räntenetton. Lagförslaget kommer inte att påverka företagen med koncernbidragsspärrade underskott som saknar negativa räntenetton eller som får dra av negativa räntenetton i sin helhet. En nackdel med alternativet är att det blir ännu mer komplicerat och att det kräver genomförandet av beräkningar i flera steg.²⁰⁹

Sammantaget konstateras att sådant alternativ är lämpligast för att komma till rätta med problematiken. Därför föreslås införandet av justerande bestämmelser i form av ett utökat underskottsavdrag för att åstadkomma att koncernbidragsspärren ska fungera enligt sitt syfte.²¹⁰

6.5 Lege ferenda-diskussion och förutsebarheten

Det är glädjande att Finansdepartementet har beaktat Svenskt Näringslivs hemställan och har utarbetat ett lagförslag med syfte att komma till rätta med problematiken. Förslaget omfattar även situationer där företag får koncernbidrag från nya koncernföretag. Sådan lösning har inte presenterats av Svenskt Näringsliv vars förslag endast gäller företag som inte har fått koncernbidrag.²¹¹ Justeringen av bestämmelserna gällande EBITDA-regeln och koncernbidragsspärren har välkomnats av olika intressenter som betonar behovet av lagändring för att åtgärda problemet med den nuvarande regleringen.²¹²

Det bör dock framhållas att Finansdepartementets valda modell ytterligare komplicerar ett redan komplicerat regelsystem. Införandet av t.ex. en alternativ EBITDA beräkning för att göra en samtidig justering av avdraget för negativt räntenetto, utgör en lagstiftningsteknik som skapar väldigt tekniska föreskrifter. Det krävs en utförlig analys i varje enskilt fall för att fastställa effekterna av tillämpningen av sådant regelverk.²¹³ Jag instämmer med NSD:s uppfattning om att sådant utformat lagförslag ytterligare kommer att öka den administrativa bördan för företagen som följd. Detta medför bristande förutsebarhet samt en försämrad konkurrenskraft för det svenska näringslivet.²¹⁴ En förutsebar lagstiftning bör utformas så enkelt som möjligt och det bör vara enkelt att

²⁰⁷ Fi2020/01338/S1, s. 21.

²⁰⁸ Fi2020/01338/S1, s. 21.

²⁰⁹ Fi2020/01338/S1, s. 21.

²¹⁰ Fi2020/01338/S1, s. 22.

²¹¹ Se SN:s hemställan, s. 18.

²¹² NSD (2020), s. 1.

²¹³ Deloitte.

²¹⁴ NSD (2020), s. 2.

tillämpa den. Det är oerhört komplicerat att tillämpa det föreslagna regelsystemet vilket kan leda till att den skattskyldige avstår från sitt handlande när skattekonsekvenserna är osäkra. Det bör därför, i enlighet med NSD:s yttrande, göras en översyn av regelverket för att öka förutsebarheten och minska den administrativa bördan.

En ytterligare nackdel som uppmärksammas, är att Finansdepartementet inte ger de föreslagna reglerna retroaktiv effekt. Av det grundlagsstadgade retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § 2 st. RF framgår att möjligheten att stifta en lag med retroaktiv verkan tillämpas mycket restriktivt. Starka förutsebarhets- och rättssäkerhetsskäl talar för förekomsten av legalitetsprincipens retroaktivitetsförbud. Dock bör det beaktas att utformningen av en dålig betungande lagstiftning måste tillämpas restriktivt till fördel för den skattskyldige. Om problematiken inte kan lösas vid tolkning och tillämpning, ska lagstiftaren vidta de nödvändiga åtgärderna för att åstadkomma en kvalitativt god lagstiftning. Sådan nödvändig åtgärd är införandet av retroaktiv lagstiftning för att skyndsamt läka de allvarliga bristerna vid utformningen av avdragsbegränsningsreglerna. Därför delar jag NSD:s uppfattning om att det är angeläget att tillämpa lagändringen retroaktivt. Motiven bakom detta är att den nuvarande utformningen av reglerna ger upphov till orimliga skattekonsekvenser för företagen, såsom överbeskattning. Dessutom har turordningen mellan båda regelverken inte remissbehandlats trots att det redan vid utredningen upptäckts dessa negativa effekter.²¹⁵

Sammanfattningsvis kan sägas att det föreligger ett stort behov av översyn av regleringen kring EBITDA-regeln och koncernbidragsspärren för att öka förutsebarheten och säkerställa de svenska företagens konkurrenskraft. Detta kan åstadkommas genom minskning av komplexiteten i regelsystemet med avdragsbegränsningar och uppfyllande av de principiella kraven för en väl fungerande lagstiftning.²¹⁶

²¹⁵ NSD (2020), s. 3.

²¹⁶ NSD (2020), s. 3.

7 Sammanfattande diskussion och slutsatser

7.1 Inledning

I denna uppsats har problematiken med turordningen mellan koncernbidragsspärren och EBITDA-regeln behandlats. Syftet med arbetet är att utifrån förutsebarhetsperspektiv granska förhållandet mellan båda regelverken. Därutöver syftar arbetet att belysa de skatterättsliga konsekvenserna som den nuvarande lagstiftningen ger upphov till, samt att resonera om reglerna i något avseende bör förändras. För att uppnå syftet med arbetet och besvara frågeställningarna, har förtjänsterna och bristerna med de ifrågavarande begränsningsreglerna analyserats. Legalitetsprincipens krav på förutsebarhet har använts som en måttstock för att utröna om EBITDA-regeln och koncernbidragsspärren utgör en problematisk lagstiftning. Därför har det första steget av undersökningen varit att lyfta fram och diskutera förutsebarhetens betydelse för beskattningen och dess krav på utformningen och tillämpningen av god lagstiftning.²¹⁷ I ett senare skede av uppsatsen har begränsningsreglernas utformning och syfte granskas samt förhållandet mellan dem. Även den framförda kritiken mot reglerna har återgetts. Därutöver har skatteeffekterna av samspelet mellan båda regelverken analyserats med hjälp av illustrerande exempel. Sist har behovet av lagändring diskuterats.

Detta avslutningskapitel bygger på analysen och slutsatserna som har dragits i tidigare kapitel av uppsatsen. Därigenom kommer att besvaras uppsatsens huvudfrågeställning huruvida reglernas utformning och samspelet mellan dem uppfyller kravet på förutsebarhet.

7.2 Koncernbidragsspärren och EBITDA-regeln

Koncernbidragsspärren har redan vid lagstiftningsprocessen fått allvarig kritik för sin komplexitet. Dessutom påpekades av Lagrådet att tillämpningen av spärren leder till ett högre skatteuttag för företagssektorn. Den här överbeskattningen är, enligt min mening, inte förenlig med legalitetsprincipen och dess krav på förutsebar lagstiftning. I det här fallet föreligger ett lagstiftningsmisstag där det inte beaktades den negativa effekten som spärren medförde för den skattskyldige. Detta misstag leder till en orimlig tolkning av spärregeln som går utanför regelns syfte och betydelseområde. Detta strider mot legalitetsprincipens föreskriftskrav som stipulerar att tolkningen av regeln genom precisering inte ska avgränsa möjligheterna för avdrag i skatteskräpande riktning.

²¹⁷ Se kap. 2.

Den mekaniska utformningen av spärregeln utgör, enligt min mening, en absurditet som strider mot legalitetsprincipens bestämdhetskrav. Å ena sidan lämnas inte något utrymme för en bedömning av avsikterna med ägarförändringen. Detta leder till den orimliga skattekonsekvensen att alla företag, som genomför ägarförändringar, omfattas av spärren. Koncernbidragsspärren måste endast stoppa möjligheten för handel med underskotts företag, inte att spärra alla möjligheter för genomförande av ägarförändringar. Å andra sidan ger koncernbidragsspärrens obestämdhet stort utrymme till olika uppfattningar om regelns innebörd. I sådana fall blir förutsebarheten lidande.

Det bör vidare framhållas att frågan om koncernbidragsspärrens innebörd och funktion endast har prövats i rättsfallet RÅ 2008 ref. 69. Trots att detta prejudikat är avgörande för att klargöra rättsläget kring spärregeln, har HFD inte fokuserats på syftet med spärren och hur detta syfte skulle kunna uppnås. Den legalistiska tolkningsstilen omfattar, enligt min och Tjernbergs uppfattning, även lagstiftarens syfte med regeln. Därigenom kan eventuella lagstiftningsmissstag upptäckas och åtgärdas. Avsaknaden av praxis är dessutom ett tecken på att det råder osäkerhet kring tillämpningen av koncernbidragsspärren.

Avskaffandet av koncernbidragsspärren är, enligt min mening, för långtgående åtgärd. Det föreligger nämligen behov av stopplagstiftning som kan begränsa möjligheterna till handel med underskotts företag. Därför borde det göras en översyn av regelverket. Vid utformningen av sådana begränsningsregler bör lagstiftaren vara proaktiv och beakta legalitetsprincipens krav på en välkonstruerad och förutsebar lagstiftning. Rättstillämparen bör tolka och tillämpa sådan lagstiftning restriktivt för att begränsa dess effekt för den skattskyldige.²¹⁸

EBITDA-regeln, i likhet med koncernbidragsspärren, fick stark kritik för sin komplexitet, som medför en ökad regelbörda för företagen. Komplexa och oklara betungande skatteregler strider mot legalitetsprincipens krav på förutsebar lagstiftning. I praktiken ger regeln ofördelaktiga effekter för företag med hög belåning, såsom fastighetsbolag. Sådan lagstiftning skyddar inte den skattskyldige mot eventuellt maktmissbruk från det allmännas sida.

Lagstiftarens önskemål att införa en sådan betungande lagstiftning kan, enligt min mening, utgöra en långtgående ambition att uppnå ett förutsebart regelverk. Om den önskade ambitionsnivån inte uppnås kommer detta regelverk ge upphov till en komplicerad och svårtolkad lagstiftning. Ett annat skäl till att regelverket inte uppfyller alla kriterier för en god lagstiftning kan vara en brådska i lagstiftningsarbetet i samband med implementeringen av EBITDA-regeln i svensk rätt.

Det betyder dock inte att lagstiftaren ska förskjuta ansvaret på utformningen av god lagstiftning till rättstillämparen. Det skulle många tolknings- och tillämpningsproblem lösas om det ägnas större uppmärksamhet åt ränteavdragsbegränsningsregelns utformning och funktion.

En annan uppmärksammas problematik med EBITDA-regeln är oklarheterna kring beräkningen av avdragsunderlaget. Detta utgör också ett tydligt tecken på en dålig lagstiftningsteknik. Det har inte beaktats legalitetsprincipens bestämdhetskrav för att

²¹⁸ För mer utförlig analys, se avsnitt 3.5.

kunna garanteras tydliga och bestämda bestämmelser. Den vaga utformningen av beräkningen kan leda till en godtycklig tillämpning av regeln.

Den ändrade utformningen av koncernbidragsspärren har dessutom varken remissbehandlats eller varit föremål för Lagrådets granskning. Anledningen till detta kan, enligt min uppfattning, vara bristande förståelse om reglernas betydelse. Det kan innebära att lagstiftaren inte har förutsett behovet av följdändringar i bestämmelserna om koncernbidragsspärren. Införandet av en bestämmelse som behandlar samspelet mellan två regelverk är en svår lagstiftningsåtgärd som kräver noggranna överväganden från lagstiftningsexperter med kvalificerad kunskap. I likhet med Hultqvists påstående, är min uppfattning att sådan komplicerad lagstiftning bör utformas i ett tidigt skede under utredningsarbetet för att det ska kunna leda till ett kvalitativt lagförslag.²¹⁹

7.3 Förhållandet mellan reglerna och förslag till lagändring

Koncernbidragsspärren och EBITDA-regeln utgör två komplicerade regelverk och dessa regelverk kompliceras ytterligare genom införandet av turordning mellan dem. Detta leder till oförutsebara och oväntade skatteeffekter för många koncerner som vill genomföra omstruktureringar och som samtidigt har höga kostnader för lånat kapital. Den mest negativa effekten blir överbeskattningen av företag som drabbas två gånger av det nya regelsystemet. Å ena sidan blir en del av räntekostnaderna inte längre avdragsgilla. Å andra sidan hamnar företagen i en skatteposition på grund av den nya turordningsregeln i 40 kap. 18 § IL.

En annan negativ effekt blir att turordningsregeln stoppar koncernbidragsspärrens funktion. Utformningen av det nuvarande regelsystemet står nämligen i strid mot spärrens syfte. I praktiken kan företagen inte kvitta sina spärrade underskott mot egna överskott vilket i princip tillåts av koncernbidragsspärren. Sådan restriktiv utformning av spärregeln går, enligt min mening, utanför bestämmelsens syfte vilket är oacceptabelt utifrån legalitetsprincipens perspektiv. Denna absurditet kan endast åtgärdas på lagstiftningsnivå där kraven på förutsebar lagstiftning måste uppfyllas på ett tillfredsställande sätt.

Det är glädjande att lagstiftaren har bestämt att införa ändringar i den nuvarande utformningen av avdragsbegränsningsreglerna. Finansdepartementets valda modell komplicerar dock ytterligare ett redan komplicerat regelsystem. Jag instämmer med NSD:s uppfattning om att sådant utformat lagförslag ytterligare kommer att öka den administrativa bördan för företagen som följd. Detta medför bristande förutsebarhet samt en försämrad konkurrenskraft för det svenska näringslivet. Det bör därför göras en översyn av regelverket för att öka förutsebarheten och minska den administrativa bördan.

En ytterligare nackdel som uppmärksammas är att Finansdepartementet inte ger de föreslagna reglerna retroaktiv effekt. Trots att starka förutsebarhets- och rättssäkerhetsskäl talar för förekomsten av legalitetsprincipens retroaktivitetsförbud, måste i detta

²¹⁹ Se avsnitt 4.4.

fall införas retroaktiv lagstiftning för att skyndsamt läka dessa allvarliga brister vid utformningen av avdragsbegränsningsreglerna.²²⁰

7.4 Sammanfattande kommentar

Sammanfattningsvis kan sägas att både koncernbidragsspärren och EBITDA-regeln utgör komplicerade regelverk som inte ger möjlighet för den skattskyldige att förutse effekterna av sitt handlande. Reglerna kan inte tolkas och förstås på ett entydigt sätt samt öppnar för olika tolkningar vilket leder till godtycklig tillämpning. Både koncernbidragsspärren och EBITDA-regeln anses vara alltför långtgående med hänsyn till deras syfte. Detta medför orimliga konsekvenser för företagen, såsom överbeskattning och avsaknad av rätt till både underskotts- och ränteavdrag. Sådana skadliga regelverk bör, enligt min mening, ändras på lagstiftningsnivå för att garantera förutsebarhet för medborgarna.

Även samspelet mellan reglerna leder till oförutsebara och oväntade skatteeffekter för företagen. Lagstiftarens svårigheter att förutse effekterna av den nyskapade lagtexten återspeglas i den påföljande tolkningen och tillämpningen av regelverken. Trots att Finansdepartementets lagförslag åtgärdar problematiken med turordningen mellan reglerna, kommer de justerande bestämmelserna vara ännu mer komplicerade och tidskrävande. De nya reglerna kommer dessutom inte att tillämpas retroaktivt vilket innebär att för räkenskapsåret 2019 måste företagen leva med de orimliga skatteeffekterna av den nuvarande regleringen.

Avslutningsvis kan sägas att dagens skattebetalare och deras rådgivare behöver ett väl fungerande skattesystem med tillräckligt hög lagstiftningskvalitet som främjar förutsebarhet och skyddar från godtycke. Detta behov kan tillgodoses med ändringar i den nuvarande utformningen av avdragsbegränsningsreglerna. Därför måste göras en översyn av regleringen kring EBITDA-regeln och koncernbidragsspärren. För att åstadkomma en god lagstiftning bör lagstiftaren agera proaktivt med ambition att minska komplexiteten i regelsystemet med avdragsbegränsningar samt att finna en rimlig balans mellan statens fiskala intressen och den enskildes intressen av att denne inte ska bli överbeskattad.

²²⁰ Se avsnitt 5.4 och avsnitt 6.5.

Källförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

- Prop. 1953:28 med förslag till förordning angående ändring i förordningen den 27 juni 1927 (nr 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar, m. m.
- Prop. 1960:30 Med förslag till förordning om rätt till förlustutjämnning vid taxering för inkomst, m. m.
- Prop. 1983/84:63 Om förlustavdrag efter ägarskifte.
- Prop. 1989/90:110 Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.
- Prop. 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen
- Prop. 1993/94:151 Rättssäkerhet vid beskattningen.
- Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen.
- Prop. 2000/01:22 Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget, m.m.
- Prop. 2017/18:245 Nya skatteregler för företagssektorn.

Direktiv

- Dir. 2011:1 Översyn av företagsbeskattningen.

Promemorior

- Finansdepartementets promemoria, Nya skatteregler för företagssektorn, dnr. Fi2017/02752/S1 [cit. Promemoria Fi2017/02752/S1].
- Finansdepartementets promemoria Justerande bestämmelser avseende avdrag för koncernbidragssparade underskott och avdrag för negativt räntenetto, dnr. Fi 2020/01338/S1 [cit. Promemoria Fi2020/01338/S1].

Statens offentliga utredningar

- SOU 1958:35 Förlust- och resultatutjämnning.
- SOU 1989:34 Reformerad företagsbeskattning.
- SOU 1992:67 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.
- SOU 2014:40 Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet.
- SOU 1993:62 Rättssäkerheten vid beskattningen.

Departementsserien

- Ds Fi 1983:1 Aktiebolags och ekonomiska föreningars m.fl. rätt till förlustavdrag efter ägarskifte.

EU

Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion [cit. EU direktiv 2016/1164].
Rådets direktiv 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer.

Rättspraxis

Högsta förvaltningsdomstolen / Regeringsrätten

RA 1999 ref. 62
RA 1999 not. 245
RA 2008 ref. 69

Litteratur

Bergström, Sture, *Förutsebarhet: en studie i Regeringsrättens rättstillämpning*, Iustus förlag, Uppsala, 1987 [cit. Bergström (1987)].
Fast, Katarina, *Om skyddet mot retroaktiv beskattning-i belysning av regeringsformen och Europakonventionen*, Skattenytt akademiska årsskrift, 2011, s. 118-141 [cit. Fast].
Hjertstedt, M. *Beskrivningar av rättsdogmatisk metod, Om innehållet i metodavsnitt vid användning av ett rättsdogmatiskt tillvägagångssätt*, Festskrift till Örjan Edström, Umeå, 2019, s. 165-173 [cit. Hjertstedt].
Jareborg, Nils, *Rättsdogmatik som vetenskap*, SvJT 2004 s.1-10 [cit. Jareborg].
Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget JF AB, Stockholm, 1995 [cit. Hultqvist (1995)].
Hultqvist, A., *Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*, SN 2013, s. 10-21 [cit. Hultqvist (2013)].
Hultqvist, Anders, *Hur vag får en skattelag vä*, Svenskt Näringsliv, 2015 [cit. Hultqvist (2015)].
Hultqvist, Anders, *Om bestämbetskravet i legalitetsprincipen*, SN 2016, s. 730-748 [cit. Hultqvist (2016)].
Kaldal A., Sjöberg, G., *Vetenskapskrav på uppsatser i rättsvetenskap - handfasta tips*, Jure Förlag, Stockholm, 2018 [cit. Kaldal & Sjöberg].
Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod*, Nääv & Zamboni, *Juridisk metodlära*, 2018 [cit. Kleineman].
Lilja, A. *Några funderingar kring koncernbidragsspärren med anledning av två avgöranden från Regeringsrätten*, SvSkt 2009, s. 442-451 [cit. Lilja].
Lodin, Sven-Olof. *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, SN, 2007, s. 477-490 [cit. Lodin (2007)].
Lodin, Sven-Olof & Bahr, Stig von, *Förlustavdragsbegränsningen vid ägarbyten hindrar överlevnaden för många lovande företag*, SvSkt 2010, s. 205-212 [cit. Lodin & Bahr].

- Lodin, Sven-Olof, m.fl., *Inkomstskatt. En lärobok i skatterätt*, 17 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2019 [cit. Lodin, m.fl.].
- Magnusson, Ulf, *Underskott - ett minerat område med fallgropar*, SN, 1999, s. 405 [cit. Magnusson].
- Magnusson, Ulf & Johannisson, Simone, *Koncernbidragsspärren i underskottsreglerna*, SN 2012, s. 509-515 [cit. Magnusson & Johannisson].
- Mattsson, Nils, *Hur tolkas skattelag*, Svensk Skattetidning, 1981, s 291-313 [cit. Mattsson].
- Melz, Nilsson och Norrman, *Bolagskattereformen 2019 - ränteavdragsbegränsningar*, SN, nr. 7, 2018, s.472 [cit. Melz, m.fl.].
- Påhlsson, Robert, *Riksskatteverkets rekommendationer – Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*, Iustus Förlag, Uppsala, 1995 [cit. Påhlsson (1995)].
- Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, 2 uppl., Iustus förlag, Uppsala, 2011 [cit. Påhlsson (2011)].
- Påhlsson Robert, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*, SN 2014, s. 554-570 [cit. Påhlsson (2014)].
- Romby, Anna, *Jämförelse mellan olika spärregler*, SN, 2009, s. 768-777 [cit. Romby (2009)].
- Romby, Anna, *Underskott i aktiebolag*, 1 uppl., Iustus förlag, Uppsala, 2015 [cit. Romby (2015)].
- Rydin U., *Är Sverige inte längre en rättsstat på skatteområdet? – en analys av tre nyligen avgjorda domar i HFD*, SN 2012, s. 160-172 [cit. Rydin].
- Samuelson, Lars, *Förlustutjämning*, 1 uppl., Iustus förlag, Uppsala, 1994 [cit. Samuelson].
- Sandgren, C., *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – Ämne, material, metod och argumentation*, 4 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm 2018 [cit. Sandgren].
- Skatteverket, *Handledning av beskattning av inkomst*, SKV 399, Skatteverket, Stockholm, 2014 [cit. SKV 399].
- Tikka, Kari S., *Om principer vid tolkningen av skattelag*, SN 2004, s. 656-663 [cit. Tikka].
- Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning på inkomst- beskattningens område – lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar*, SN 2016, s. 167-184 [cit. Tjernberg].
- Virin, Niclas, *Varför obegränsade förlustavdrag, varför inte?*, SvSkT, 2008, s. 765-788 [cit. Virin (2008)].
- Virin, Niclas, *Skärpning av reglerna om underskottsavdrag*, SN, 2009, s.584-587 [cit. Virin (2009)].
- Zila, J., *Om rättsäkerhet*, SvJT, 1990, s. 284-308 [cit. Zila].
- Wilman, Bertil, *Koncernbeskattning*, 3 uppl., Iustus förlag, Uppsala, 1995 [cit. Wilman].

Internet

- Boberg & Lindgren, *Nya skatteregler tvingar företag att betala skatt trots underskott*, PwC, Tax Matters – Sveriges skatteblogg (<https://blogg.pwc.se/taxmatters/nya-skatteregler-tvingar-foretag-att-betala-skatt-trots-underskott>), hämtat den 06 februari 2020 [cit. Boberg & Lindgren]
- Deloitte, *Förslag på justerande bestämmelser avseende avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och negativt räntenetto*, (<https://www2.deloitte.com/se/sv/pages/tax/articles/Promemoria-justerande-bestammelser-avseende-avdrag-for-koncernbidragssparrade-underskott-och-avdrag-for-negativt-rantenetto.html>), hämtat den 02 maj 2020 [cit. Deloitte].
- Dreijer, Erik & Pettersson, Justus, *Så påverkas du av de nya ränteavdragsbegränsningarna*, (<https://www.wistrand.se/sa-paverkas-du-av-de-nya-ranteavdragsbegransningarna/>), hämtat den 22 april 2020 [cit. Dreijer & Pettersson].

- Lagrådets yttrande över Promemorian *Nya skatteregler för företagssektorn, dnr. Fi2017/02752/S1*, (<https://www.lagradet.se/wp-content/uploads/lagradet-attachments/Nya%20skatteregler%20for%20foretagssektorn.pdf>), hämtat den 22 april 2020 [cit. Lagrådets yttrande].
- Skatteverket, *Rättslig vägledning, Koncernbidragsspärren, 2020*, (<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.6/331670.html>), hämtat den 22 mars 2020 [cit. Skatteverket, Koncernbidragsspärren].
- Skatteverket, *Rättslig vägledning, Ägarförändringssituationer, 2020*, (<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.3/331666.html>), hämtat den 17 mars 2020 [cit. Skatteverket, Ägarförändringssituationer].
- Skatteverket, *Rättslig vägledning, Begränsad avdragsrätt för negativa räntenetton, 2020*, (<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.6/372509.html>) hämtat den 27 mars 2020 [cit. Skatteverket, EBITDA-regeln].
- Svenskt Näringsliv, *Hemställan om lagändring avseende koncernbidragsspärren i 40 kap. inkomstskattelagen*, Stockholm, 2019, (https://www.svensktnaringsliv.se/material/skrivelser/hemstallan-om-lagandring-avseende-koncernbidragsspärren-i-40-kap_736273.html), hämtat den 06 februari 2020 [cit. SN:s hemställan]
- Wallström Martin, *FAR stöder Svenskt Näringslivs förslag om ränteavdrag*, (<https://www.far.se/nyheter/2019/september/far-stoder-svenskt-naringslivs-forslag-om-ranteavdrag/>), hämtat den 06 februari 2020 [cit. Walström]

Övrigt

Rapporter från OECD

OECD (2015), Final report on action 4: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments [cit. OECD (2015)].

Remissyttranden

Remissyttranden över Företagsskattekommitténs slutbetänkande SOU 2014:40

Förtum Sweden AB.

Näringslivets Skattedelegation [cit. NSD].

Sandvik AB.

Stockholms universitet.

Sveriges akademikers centralorganisation Saco [cit. Saco].

Sveriges största företagorganisation Företagarna [cit. Företagarna].

Remissyttranden över Finansdepartementets promemoria Fi2017/02752/S1

Branschorganisationen Energiföretagen Sverige [cit. Energiföretagen Sverige].

Näringslivets Skattedelegation [cit. NSD].

Sveriges största företagorganisation Företagarna [cit. Företagarna].

Sydkraft AB.

Remissyttranden över Finansdepartementets promemoria Fi2020/01338/S1

Näringslivets Skattedelegation [cit. NSD (2020)].

Bilaga 1

Exempel 6:1

Underskotts företaget AB U tar inte emot koncernbidrag

Rörelseresultat	110
<u>Ränteutgifter (tillika negativt räntenetto)</u>	<u>-10</u>
Bokfört resultat	100
Inrullat underskott (spärrat)	-120
Mottaget koncernbidrag	0
Beräkning koncernbidragsspärren	
Beskattningsårets överskott	100
Inrullat underskott (spärrat) att dra av	-100
Beräkning avdragsunderlag	
Resultat av näringsverksamhet	0
<u>Ränteutgifter</u>	<u>10</u>
Avdragsunderlag	10
Avdragsutrymme (30 % av 10)	3
Skatteberäkning	
Bokfört resultat	100
Ej avdragsgillt negativt räntenetto	7
<u>Inrullat underskott (spärrat)</u>	<u>-100</u>
Skattemässigt resultat	7
Kvarstående negativt räntenetto	7
Utrullat underskott (spärrat)	20

Bilaga 2

Exempel 6:2

Underskotts företaget AB U mottar koncernbidrag från ett nytt koncernföretag

Rörelseresultat	110
<u>Ränteutgifter (tillika negativt räntenetto)</u>	<u>-10</u>
Bokfört resultat	100
Inrullat underskott (spärrat)	-120
Mottaget koncernbidrag	10
Beräkning koncernbidragsspärren	
Beskattningsårets överskott	100
Inrullat underskott (spärrat) att dra av	-100
Beräkning avdragsunderlag	
Resultat av näringsverksamhet	10
<u>Ränteutgifter</u>	<u>10</u>
Avdragsunderlag	20
Avdragsutrymme (30 % av 20)	6
Skatteberäkning	
Bokfört resultat	100
Ej avdragsgillt negativt räntenetto	4
Koncernbidrag	10
<u>Inrullat underskott (spärrat)</u>	<u>-100</u>
Skattemässigt resultat	14
Kvarstående negativt räntenetto	4
Utrullat underskott (spärrat)	20