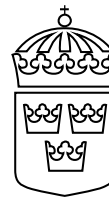


# Regeringens skrivelse

## 2020/21:212



Meddelande om kommande förslag om  
begränsning av avdragsrätten för underskott från  
tidigare år

Skr.  
2020/21:212

---

Regeringen överlämnar denna skrivelse till riksdagen.

Stockholm den 10 juni 2021

*Stefan Löfven*

*Magdalena Andersson*  
(Finansdepartementet)

## Skrivelsens huvudsakliga innehåll

I skrivelsen aviseras kommande förslag om en särskild begränsningsregel för underskott från tidigare år. Förslaget innebär att möjligheten att utnyttja tidigare års underskott upphör efter en ägarförändring, om underskotten med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet till att ägarförändringen har skett.

Syftet med det kommande förslaget är att motverka handel med underskotts företag och att beloppsspärren kringgås, vilket medför stor risk för ett betydande skattebortfall. Om åtgärder inte omedelbart vidtas finns det även stor risk för betydande framtida skattebortfall. Det finns därför enligt regeringens mening särskilda skäl för att med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpa det kommande förslaget från och med dagen efter det att denna skrivelse överlämnats till riksdagen, dvs. från och med den 11 juni 2021.

## Innehållsförteckning

1	Inledning .....	3
2	Det aktuella förfarandet och det kommande förslaget .....	3
3	Ikraftträdandebestämmelser .....	5

Regeringen aviserar i denna skrivelse kommande förslag om ändringar i bestämmelserna om avdragsrätten för underskott från tidigare år.

Förslaget innebär att det införs en särskild begränsningsregel som innebär att möjligheten att utnyttja tidigare års underskott efter en ägarförändring upphör om underskottet med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet till att ägarförändringen har skett. Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om förvärvaren genom ägarförändringen har erhållit andra tillgångar eller rättigheter än kontanter och fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskotts företaget före ägarförändringen, eller erhållit något företag som bedriver rörelse.

Förslaget har sin grund i behovet av att förhindra kringgående av beloppsspärren, som reglerar hur stor del av ett underskott från tidigare år som får dras av efter en ägarförändring. Kringgående av beloppsspärren medför stor risk för betydande skattebortfall. Om åtgärder inte omedelbart vidtas finns det även stor risk för betydande framtida skattebortfall.

En promemoria med det nu aviserade förslaget har utarbetats inom Regeringskansliet. Promemorian med förslaget kommer att sändas ut på remiss inom kort. Regeringen avser att under kommande riksmöte återkomma till riksdagen med det nu aviserade förslaget.

Syftet med förslaget är som nämnts ovan att motverka att de nu gällande reglerna kringgås med betydande skattebortfall som följd. Det finns därför enligt regeringens mening särskilda skäl för att med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpa det kommande förslaget från och med dagen efter det att denna skrivelse överlämnats till riksdagen.

## 2 Det aktuella förfarandet och det kommande förslaget

I 40 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns bestämmelser om hur och när tidigare års underskott får dras av. Reglerna gäller bl.a. aktieföretag och ekonomiska föreningar. Huvudregeln är att underskott från tidigare år ska dras av. Vid ägarförändringar, som innebär att bl.a. ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag, inträder det en beloppsspärr. Beloppsspärren innebär att underskotts företaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskotten överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget. Bestämmelsen utgår från att ju högre köpeskillingen för aktierna i ett företag är i förhållande till värdet av underskottet, desto mer substans finns det i bolaget och behovet av en beloppsspärr blir då mindre (prop. 1993/94:50 s. 259). Syftet med bestämmelserna är att förhindra att handel sker med underskotts företag.

Högsta förvaltningsdomstolen har i en dom den 3 juni 2021 prövat en fråga om tillämpning av reglerna i 40 kap. 1L och lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen). Bakgrunden till målet är att ett underskotts företag genom koncerninterna transaktioner hade avyttrat samtliga sina tillgångar och därefter endast hade en fordran på sitt moderbolag och en uppskjuten skattefordran hänförlig till underskott från tidigare år. Vid den efterföljande ägarförändringen skedde betalning bl.a. genom att köparen tog över betalningsansvaret för skulden till underskotts företaget från det tidigare moderbolaget.

Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att varken beloppsspärren eller skatteflyktslagen kan tillämpas på förfarandet. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar i avgörandet att det genom lagstiftning 2009 uttryckligen reglerats en situation då utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över ett s.k. skalbolag ska minskas vid tillämpning av beloppsspärren. Vidare anges att den i målet aktuella situationen, att ett förvärv sker genom att köparen övertar säljarens skuld till det förvärvade bolaget, inte är ovanlig och inte kan ha varit okänd för lagstiftaren. Avsikten kan därmed inte, enligt Högsta förvaltningsdomstolen, ha varit att begränsa skalbolagens rätt till underskottsavdrag i den aktuella situationen.

Följande exempel kan åskådliggöra hur beloppsspärren kan kringgås enligt nu gällande regler.

A AB äger ett underskotts företag U AB som har ett underskott från tidigare år om 100 miljoner kronor. U AB har utöver underskottet från tidigare år även egen verksamhet och tillgångar. Genom en underprisöverlåtelse överläter U AB sin verksamhet och sina tillgångar till ett nybildat bolag, NY AB. Efter underprisöverlåtelsen till NY AB förvärvar A AB aktierna i NY AB från U AB till ett pris om 50 miljoner kronor, vilket motsvarar värdet av tillgångarna och verksamheten. A AB betalar genom att ställa ut en fordran om 50 miljoner kronor till U AB. U AB:s tillgångar består därefter av en uppskjuten skattefordran om ca 20 miljoner kronor hänförlig till de skattemässiga underskotten från tidigare år samt en fordran på moderbolaget, A AB, om 50 miljoner kronor. A AB avyttrar därefter U AB till X AB för ett pris om 60 miljoner kronor vilket motsvarar värdet på fordran på A AB samt en del av den uppskjutna skattefordran. X AB betalar för U AB genom en kontant betalning för premien om 10 miljoner kronor, hänförlig till underskottet från tidigare år, till A AB samt genom att lösa ut A AB:s skuld till U AB. Genom betalningen tillförs U AB kontanta medel om 50 miljoner kronor.

Beloppsspärren blir inte aktuell vid denna ägarförändring eftersom underskottet ryms inom beloppsspärren, dvs. 200 procent av utgiften för att förvärva U AB. Begränsningsreglerna i 40 kap. 15 a och 16 §§ aktualiseras inte heller då underskotts företaget inte har mottagit något kapitaltillskott före eller i samband med ägarförändringen.

Syftet med beloppsspärren är framförallt att motverka handel med underskotts företag. Regeringen konstaterar att en konsekvens av Högsta förvaltningsdomstolens avgörande är att handel med underskotts företag i vissa fall kan ske utan att beloppsspärren aktualiseras. Detta beror på att underskotts företagets värde inför försäljningen kan anpassas till underskottens storlek och beloppsspärrens utformning på annat sätt än genom att det lämnas kapitaltillskott till underskotts företaget, och att det

aktuella förfarandet inte har bedömts strida mot lagstiftningens syfte. Detta trots att skatteförmånen, dvs. underskotten från tidigare år, framstår som det övervägande skälet till att transaktionen har ägt rum.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande visar på en brist i lagstiftningen. Enligt regeringens bedömning är de tillämpliga reglerna för snävt avgränsade för att uppnå sitt syfte, nämligen att förhindra handel med underskottsföretag. Därför finns det ett behov av att införa en särskild begränsningsregel, som säkerställer att beloppsspärren inte kan kringgås. De fulla effekterna av rättsläget är svåra att överblicka men det föreligger en stor risk för ett betydande skattebortfall. Dessa omständigheter utgör enligt regeringens bedömning särskilda skäl för att tillämpa det kommande förslaget från och med dagen efter överlämnandet av denna skrivelse.

Det förslag som regeringen avser att återkomma till riksdagen med är att det införs en särskild begränsningsregel som innebär att möjligheten att utnyttja tidigare års underskott upphör efter en ägarförändring, om underskotten med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet till att ägarförändringen har skett. Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om förvärvaren genom ägarförändringen har erhållit andra tillgångar eller rättigheter än kontanter och fordringar på företaget som ingick i samma koncern som underskottsföretaget före ägarförändringen, eller erhållit något företag som bedriver rörelse.

### 3 Ikraftträdandebestämmelser

Att kringgå beloppsspärren genom det förfarande som beskrivs i denna skrivelse ger effekter som inte bör godtas. Det är nödvändigt att vidta åtgärder för att förhindra ett kringgående av regelverket. Förfaranden som innebär att beloppsspärren kringgås medför stor risk för ett betydande skattebortfall. Efter Högsta förvaltningsdomstolens avgörande den 3 juni 2021 kan sådana förfaranden antas öka. Det finns således även stor risk för betydande framtida skattebortfall. Det föreligger därför enligt regeringens mening särskilda skäl för att tillämpa undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen.

De kommande regeländringarna föreslås tillämpas vid ägarförändringar som sker från och med dagen efter dagen för överlämnandet av denna skrivelse till riksdagen. Regeringen kommer att överlämna skrivelsen till riksdagen den 10 juni 2021. De nya reglerna tillämpas således från och med den 11 juni 2021.

## Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 10 juni 2021

Närvarande: statsminister Löfven, ordförande, och statsråden Johansson, Baylan, Hultqvist, Andersson, Damberg, Shekarabi, Ygeman, Linde, Ekström, Eneroth, Dahlgren, Nilsson, Ernkran, Lindhagen, Lind, Nordmark, Micko, Stenevi, Olsson Fridh

Föredragande: statsrådet Andersson

---

Regeringen beslutar skrivelse 2020/21:212 Meddelande om kommande förslag om begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år