

Finansministern Magdalena Andersson  
Näringsministern Ibrahim Baylan

Stockholm 2019-04-23

## Hemställan om lagändring avseende koncernbidragsspärren i 40 kap. inkomstskattelagen

Den 1 januari 2019 trädde nya skatteregler för företagssektorn i kraft.<sup>1</sup> Reglerna innebär bl.a. att det införts en generell begränsning av ränteavdrag i företagssektorn.

Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln innebär att ränteutgifter som överstiger ränteinkomster (negativt räntenetto) endast får dras av med ett belopp som motsvarar 30 procent av ett avdragsunderlag. Beräkningen av detta avdragsunderlag tar sin utgångspunkt i resultatet av näringsverksamheten. Då flera olika regelverk är kopplade till resultatet av näringsverksamheten har det ansetts nödvändigt med en viss turordning mellan reglerna. Turordningen innebär, såvitt nu är aktuellt, att avdrag för tidigare års underskott enligt reglerna i 40 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ska göras före avdrag för negativt räntenetto. Det medför att den s.k. koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL ska tillämpas före den generella ränteavdragsbegränsningen.

Utformningen av regelverket kan i många fall medföra negativa skattekonsekvenser för företag som inte kan få avdrag fullt ut för sitt negativa räntenetto samtidigt som de har koncernbidragsspärrade underskott från tidigare år. Reglerna medför i en sådan situation att företaget inte kommer att kunna utnyttja sitt koncernbidragsspärrade underskott mot den ej avdragsgilla delen av det negativa räntenettet som återläggs till beskattning. Dessa företag kan därmed tvingas betala skatt trots att de har skattemässiga underskott. Omfattningen av dessa negativa skattekonsekvenser har underskattats av lagstiftaren. Detta är en brist som behöver åtgärdas snarast.

Det ska i sammanhanget framhållas att den problematik som föranledde ändringen av 40 kap. 18 § IL inte fanns redovisad i den promemoria som var föremål för remissbehandling.<sup>2</sup> Förslaget i denna del presenterades först i propositionen och har följaktligen vare sig remissbehandlats eller varit föremål för Lagrådets granskning. Detta utgör ytterligare starka skäl för Finansdepartementet att agera utan dröjsmål.

Enligt förarbetena bör en uppföljning av lagstiftningen påbörjas inom två år.<sup>3</sup> Föreliggande problem är dock som nämnts akut och behöver därför hanteras med förtur redan under innevarande år.

---

<sup>1</sup> Prop. 2017/18:245, Nya skatteregler för företagssektorn.

<sup>2</sup> Se prop. 2017/18:245 s. 96.

<sup>3</sup> Se prop. 2017/18:245 s. 281.

Syftet med denna hemställan och bifogad promemoria är att beskriva negativa skattekonsekvenser av den nuvarande utformningen av regelverket samt peka på en lösning. För att underlätta en snabb fortsatt beredning redovisas även ett förslag till lagändring för att komma till rätta med detta. Förslaget kommer inte att undanröja alla de negativa skatteeffekter som ränteavdragsbegränsningsreglerna ger upphov till, men det utgör en lösning som åtgärdar de mest akuta problemen och är angelägen att genomföra skyndsamt.

Mot ovanstående bakgrund hemställer Svenskt Näringsliv om att Finansdepartementet snarast ändrar 40 kap. 18–19 §§ IL enligt bifogat lagförslag.

Med vänlig hälsning



Johan Fall



Lynda Ondrasek Olofsson

## **PROMEMORIA**

**Förslag på lagändring avseende den s.k. koncernbidragsspärren i  
40 kap. inkomstskattelagen**

## 1 Inledning

Den 1 januari 2019 trädde nya skatteregler för företagssektorn i kraft som innebar att det infördes en generell ränteavdragsbegränsningsregel.<sup>1</sup>

Införandet av en generell ränteavdragsbegränsningsregel är föranlett av rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (direktivet mot skatteundandraganden) samt av OECD:s rekommendationer mot skattebaserodering och vinstförflyttning (BEPS, Base Erosion and Profit Shifting) avseende ränteavdragsbegränsningar (åtgärd 4).

Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln innebär, något förenklat uttryckt, att ränteutgifter som överstiger ränteinkomster (negativt räntenetto) endast får dras av med ett belopp som motsvarar 30 procent av ett avdragsunderlag. I huvudsak motsvarar avdragsunderlaget det skattemässiga resultatmåttet EBITDA ("Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization").

Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln tar, vid beräkning av avdragsunderlaget, sin utgångspunkt i resultatet av näringsverksamheten. Då flera olika regelverk är kopplade till resultatet av näringsverksamheten har det ansetts nödvändigt med en viss turordning mellan dessa regler. Turordningen innebär, såvitt nu är aktuellt, att avdrag för tidigare års underskott enligt reglerna i 40 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ska göras före avdrag för negativt räntenetto. Det medför att den s.k. koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL ska tillämpas före den generella ränteavdragsbegränsningen, då spärren är en del av regelverket i 40 kap. IL.

Det har konstaterats att utformningen av regelverket i många fall kan medföra negativa skattekonsekvenser för företag som inte kan få avdrag fullt ut för sitt negativa räntenetto samtidigt som de har koncernbidragsspärrade underskott från tidigare år. Syftet med denna promemoria är att beskriva dessa konsekvenser samt redovisa förslag på lagändring avseende koncernbidragsspärren i 40 kap. 18–19 §§ IL för att komma till rätta med detta.

### 1.1 Promemorians disposition

Promemorian är disponerad enligt följande. I avsnitt 2 beskrivs reglerna i 40 kap. IL rörande tidigare års underskott. Avsnittet är tämligen omfattande då reglerna är komplicerade och den föreslagna lagändringen förutsätter en god förståelse för såväl reglerna rörande avdrag för tidigare års underskott i allmänhet som bestämmelserna rörande koncernbidragsspärren i synnerhet. Därefter följer ett avsnitt om den nya generella ränteavdragsbegränsningsregeln, med fokus på hur regeln förhåller sig till bestämmelserna i 40 kap. IL (avsnitt 3). I avsnitt 4 beskrivs de negativa skatteeffekterna som reglerna kan

---

<sup>1</sup> SFS 2018:1206, prop. 2017/18:245, bet. 2017/18:SKU25.

medföra. Avsnittet avslutas med tre exempel som syftar till att illustrera dessa effekter. I det avslutande avsnittet redovisas förslag på lagändring av koncernbidragsspärren (avsnitt 5). Även detta avsnitt avslutas med tre exempel som syftar till att illustrera utfallet av den föreslagna lagändringen. Avslutande kommentarer redovisas i avsnitt 6.

## 1.2 Avgränsning

När det gäller det förslag på lagändring som redovisas i avsnitt 5 kan följande noteras. Den utformning regelverket fått kan i många fall medföra negativa skattekonsekvenser för företag med koncernbidragsspärrade underskott från tidigare år samtidigt som företaget inte fullt ut kan utnyttja sitt negativa räntenetto. Förslaget på lagändring kommer inte att undanröja alla de negativa skatteeffekterna som reglerna ger upphov till, utan förslaget får snarast ses som en relativt enkel lösning som åtgärdar de mest akuta problemen. Förslaget innebär således ingen lösning på t.ex. de fall där koncernbidrag från ett nytt bolag i koncernen är erforderligt för att andra bolag ska till fullo kunna tillgodogöra sig "koncernens" avdragsunderlag samtidigt som det finns koncernbidragsspärrade underskott. Önskar man få till stånd en mer heltäckande lösning torde krävas regeländringar som kan uppfattas som mer ingripande, t.ex. kan man behöva överväga förändringar av de s.k. turordningsreglerna mellan den generella ränteavdragsbegränsningsregeln och reglerna i 40 kap. IL om avdrag för tidigare års underskott. Det ska härvid noteras att regeringen i förarbetena särskilt har uttalat att den valda turordningen ansetts nödvändig för att motverka försök till kringgående av reglerna.<sup>2</sup> Den här föreslagna lagändringen kräver dock ingen ändring av turordningsreglerna. Ändringen har även utformats för att vara i linje med syftet med koncernbidragsspärren.

## 2 Avdrag för tidigare års underskott i inkomstlagen näringsverksamhet, 40 kap. IL

### 2.1 Allmänt

Vid 1990 års skattereform infördes regler, vilka i princip gäller fortfarande, som innebär att ett års underskott dras av i näringsverksamheten nästa beskattningsår och detta oavsett om verksamheten då går med vinst eller ej.<sup>3</sup> Det brukar uttryckas som att underskotten "rullas" framåt.

Det har sedan länge funnits vissa begränsningar i rätten att dra av gamla underskott. Vissa begränsningar kom till redan när lagen (1960:63) om förlustavdrag infördes 1960. Begränsningarna syftade till att förhindra att bolag utan andra värden än en skattemässig rätt till förlustavdrag blev föremål för handel. Risker för missbruk ansågs i första hand föreligga för förluster i fåmansägda företag, varför en särskild fåmansföretagsregel infördes som begränsade möjligheten att utnyttja förluster efter ägarskiftet i sådana företag. Vid en översyn av reglerna 1983 infördes även en begränsning i förlustavdragsrätten för

---

<sup>2</sup> Prop. 2017/18:245 s. 109 ff. Se särskilt s. 110.

<sup>3</sup> SFS 1990:650 f., prop. 1989/90:110, SOU 1989:34.

flermansägda företag, den s.k. skalbolagsregeln. Efter skattereformen 1990 utarbetade Företagsskatteutredningen nya spärregler efter ägarförändringar.<sup>4</sup> Reglerna syftade bl.a. till att begränsa möjligheterna till handel med underskottsföretag. Det fanns även önskemålet att reglerna skulle vara neutrala med avseende på ägarförändringar. Det ledde till att de gamla spärreglerna togs bort och i stället infördes en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr. Dessa bestämmelser, liksom den allmänna regeln om avdrag för tidigare års underskott, fördes 1993 över till lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, LAU.<sup>5</sup>

När inkomstskattelagen infördes flyttades spärreglerna över till 40 kap. IL och redigerades om i viss utsträckning.<sup>6</sup> Reglerna innebär, i här relevanta delar, följande.

Enligt huvudregeln i 2 § ska ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret dras av, såvitt nu är aktuellt, i den utsträckning det är förenligt med kapitlets bestämmelser om koncernbidragsspärr.

I 4 § stadgas att med underskottsföretag avses ett företag som hade ett underskott av näringsverksamhet året före ägarförändringen. Ett företag som har ett eget eller ett övertaget underskott från tidigare år, som inte har fått dras av än på grund av att det är spärrat på något sätt, t.ex. på grund av koncernbidragsspärren, är också ett underskottsföretag.

Av kapitlets 10 § följer att vid ägarförändringar som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag inträder en koncernbidragsspärr.

Motsvarande gäller också enligt 14 § vid ägarförändringar som innebär att ett underskottsföretag, eller ett moderföretag till ett underskottsföretag, får det bestämmande inflytandet över ett annat företag. Det kan här vara värt att notera att en ägarförändring enligt 14 § anses vara för handen även då ett underskottsföretag bildat ett nytt dotterföretag.<sup>7</sup> Redan själva bildandet av ett dotterföretag ledde således till ett bestämmande inflytande.

I såväl 10 § som 14 § finns emellertid ett koncernundantag som innebär att koncernbidragsspärren inte inträder om ägarförändringen bara berör företag som före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget.

De närmare bestämmelserna om koncernbidragsspärren återfinns i 18–19 §§. Det bakomliggande syftet med koncernbidragsspärren är att förhindra att företag ska kunna dra av underskott som finns kvar från tiden före den ägarförändring som utlöste koncernbidragsspärren mot koncernbidrag som det får från nytt företag inom koncernen.<sup>8</sup> Koncernbidragsspärren skulle däremot inte gälla koncernbidrag från gammalt företag

---

<sup>4</sup> SOU 1992:67.

<sup>5</sup> SFS 1993:1539, prop. 1993/94:50, Ds 1993:28.

<sup>6</sup> SFS 1999:1229, prop. 1999/2000:2, SOU 1997:2.

<sup>7</sup> RÅ 1998 not. 59.

<sup>8</sup> Med "nytt företag" avses företag som inte ingick i samma koncern som underskottsföretaget före ägarförändringen.

inom koncernen.<sup>9</sup> Detta oavsett om ägarförändringen bara berörde företag inom samma koncern eller företag som inte ingick i samma koncern.<sup>10</sup>

Koncernbidragsspärren omfattar det underskott som fanns hos underskottsföretaget vid utgången av det beskattningsår som föregick det beskattningsår då ägarförändringen inträffade (nedan "spärrat underskott"). Underskott som uppkommer under det beskattningsår då ägarförändringen äger rum eller under ett senare beskattningsår får däremot alltid dras av (nedan "ospärrat underskott").

Nedan kommenteras den närmare innebörden av koncernbidragsspärren med utgångspunkt i den lydelse bestämmelsen har i 18–19 §§.

## 2.2 Närmare om koncernbidragsspärren

Som nämnts fick koncernbidragsspärren sin nuvarande utformning i samband med införandet av inkomstskattelagen (de förändringar av spärren som föranleddes av införandet av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln kommenteras i avsnitt 3.2).

Reglerna hade till och med utgången av 2018 följande lydelse.

### 18 §

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

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

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

### 19 §

*Koncernbidrag från företag som ingick i samma koncern som underskottsföretaget redan före ägarförändringen ska vid tillämpning av 18 § räknas med i överskottet. Koncernbidraget ska dock inte räknas med i överskottet om ett företag som inte tillhörde samma koncern före ägarförändringen genom fusion har gått upp i det företag som lämnar bidraget. Koncernbidraget ska inte heller räknas med till den del det motsvaras av koncernbidrag från något annat företag som inte ingick i samma koncern före ägarförändringen.*

Koncernbidragsspärren är således utformad på så sätt att det i lagtexten anges en beloppsmässig gräns för hur stor del av spärrat underskott som får dras av. Denna gräns

---

<sup>9</sup> Med "gammalt företag" avses företag som såväl före som efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget.

<sup>10</sup> Prop. 1993/94:50 s. 257–260 och prop. 1999/2000:2 del 2 s. 475 f.

utgörs av ett på visst sätt beräknat överskott. Spärrens syfte uppnås genom det sätt på vilket den beloppsmässiga gränsen för avdraget beräknas.<sup>11</sup>

När det gäller beräkningen av denna gräns följer av lagtexten att beskattningsårets överskott ska beräknas utan hänsyn till avdragen för underskott och till mottagna koncernbidrag.

Med uttrycket ”*avdragen för underskott*” torde avses spärrat underskott, och inte ospärrat underskott.<sup>12</sup> Det innebär att vid beräkning av beskattningsårets överskott ska avdrag göras för ospärrade underskott men inte för spärrade underskott. Härmed skulle kunna hävdas att det finns en inbyggd ”turordningsregel” som innebär att det ospärrade underskottet utnyttjas först mot beskattningsårets resultat och endast om det därefter finns ett överskott kvar ska det spärrade underskottet dras av. Ett exempel får illustrera.<sup>13</sup>

*AB A, som har kalenderår som räkenskapsår, har vid ingången av år 3 utnyttjade underskott på 400 000 kr. Under beskattningsår 3 förvärvar AB B det bestämmande inflytandet över AB A. Beloppsspärren antas inte vara tillämplig.*

*Under beskattningsår 3, 4 och 5 uppkommer underskott på 100 000 kr, 200 000 kr och 25 000 kr för respektive beskattningsår.*

*Vid ingången av beskattningsår 6 har AB A utnyttjade underskott på sammanlagt 725 000 kr, varav 400 000 kr omfattas av koncernbidragsspärren. Återstående del av underskottet, 325 000 kr, får fritt kvittas mot koncernbidrag från AB B.*

*Det koncernbidragsspärrade underskottet på 400 000 kr kan antingen kvittas mot överskott i den egna verksamheten eller efter spärrtidens utgång – beskattningsår 9 – även mot koncernbidrag från AB B. Innan det koncernbidragsspärrade underskottet får dras av mot överskott i den egna verksamheten ska dock ospärrat underskott, i detta fall 325 000 kr, utnyttjas mot överskottet.*

*För beskattningsår 6 redovisar AB A ett överskott på 450 000 kr före avdrag för underskott. AB A har inte tagit emot något koncernbidrag. AB A ska först göra avdrag för ospärrat underskott, 325 000 kr, och sedan för koncernbidragsspärrat underskott, 125 000 kr, och redovisa 0 kr i överskott. Därefter kvarstår ett underskott på 275 000 kr, vilket i sin helhet omfattas av koncernbidragsspärren. Prövningen av om avdrag ska medges görs nästföljande beskattningsår.*

Vidare ska avdrag beskattningsårets överskott beräknas utan hänsyn till ”*mottagna koncernbidrag*”. Det innebär, som huvudregel, att mottagna koncernbidrag inte ska öka överskottet. Enligt 19 § ska emellertid koncernbidrag, med vissa undantag, från gamla företag räknas med i överskottet. Den samlade konsekvensen av 18 och 19 §§ är således att koncernbidrag från gamla företag ska ingå i överskottet, medan koncernbidrag från nya företag inte ska ingå i överskottet.

---

<sup>11</sup> RÅ 2008 ref. 69. Se även Magnusson/Johanisson, Skattenytt 2012 s. 509 ff.

<sup>12</sup> Anna Römby, Underskott i aktieföretag. En skatterättslig studie av förlust och resultatutjämning i ljuset av svensk rätt och EU-rätten. Uppsala 2015. Se s. 491–493.

<sup>13</sup> Exemplet är hämtat från Skatteverkets hemsida.  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.13/331670.html>



Lagtextens ordalydelse ger uttryck för att enbart det faktum att det skett en ägarförändring medför att en beräkning av beskattningsårets överskott enligt 18 § ska utföras (i syfte att beloppsmässigt bestämma hur stor del av ett spärrat underskott som får dras av). Det krävs således inte att underskotts företaget även har mottagit ett koncernbidrag från nytt företag. En sådan tolkning av bestämmelsen får även anses ha stöd i uttalanden i förarbetena där det anges att den något ändrade utformningen av spärren gjordes i syfte att förtydliga att spärren gäller oavsett om företag fått koncernbidrag eller ej.<sup>14</sup>

Som nämnts återfanns koncernbidragsspärren tidigare i 8 och 9 §§ LAU. Även om syftet med spärren då var detsamma som idag, dvs. att förhindra att företag ska kunna dra av spärrat underskott mot koncernbidrag från nytt företag, så hade spärren en något annorlunda utformning i LAU, vilket framgår nedan.

#### 8 §

*Har ett förlustföretag, som omfattats av en sådan ägarförändring, som anges i 4 §, under beskattningsåret mottagit sådant koncernbidrag som enligt 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt utgör avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren, medges avdrag för gammalt underskott endast till den del företagets inkomst utan sådant avdrag överstiger koncernbidraget.*

*Begränsningen av rätten att dra av gammalt underskott gäller inte koncernbidrag som erhållits från ett företag som ingick i samma koncern som förlustföretaget redan före ägarförändringen. Vad som sagts nu gäller dock inte om ett företag som omfattats av ägarförändringen gått upp i företaget genom fusion. Det gäller inte heller i den mån koncernbidraget motsvaras av koncernbidrag från företag som inte ingick i samma koncern som förlustföretaget före ägarförändringen.*

*Begränsningen gäller det beskattningsår då ägarförändringen skedde och de fem därpå följande beskattningsåren och avser de delar av det gamla underskottet som inte fallit bort enligt 7 §.*

#### 9 §

*Till den del avdrag för underskott inte medgetts visst beskattningsår på grund av 8 § skall underskottet anses ha uppkommit under detta beskattningsår men ändå anses utgöra gammalt underskott.*

*Har ett företag medgetts avdrag för underskott, skall avdraget i första hand anses avse annan del av underskottet än gammalt underskott. Härvid beaktas ett avdrag för underskott endast till den del avdraget medfört att en inkomst blivit lägre än vad den annars skulle ha varit.*

Bestämmelsen i 8 § kan, rent språkligt, svårligen tolkas på annat sätt än att en begränsning av rätten att dra av spärrat underskott, aktualiserades endast om underskotts företaget *mottagit* koncernbidrag (från nya företag) efter ägarförändringen. Uttalanden i förarbetena till 8 § får även anses stöda denna uppfattning.<sup>15</sup> En sådan tolkning får även anses förenlig med syftet med bestämmelsen.

---

<sup>14</sup> Prop. 1999/2000:2 s. 475.

<sup>15</sup> Prop. 1993/94:50 s. 267 f. och 327.

Det kan emellertid noteras att i förarbetena till inkomstskattelagen anges att den ändrade utformningen gjordes för att "förtydliga" att spärren gällde oavsett om företaget fått koncernbidrag eller ej. Uttalandet är inte helt enkelt att förstå. Ska det uppfattas som att det är fråga om ett förtydligande av något som redan gällde, dvs. det gällde redan enligt 8 § LAU? Eller ska det uppfattas som att det är fråga om en ändring i sak? Att tolka 8 § LAU på sådant sätt att bestämmelsen innebär att en beräkning skulle göras av hur stor del av spärrat underskott som fick dras *även* i det fall underskottsföretaget *inte* har mottagit koncernbidrag, är svårförenligt med lagtexten och riskerar således medföra att man går utöver vad som följer av bestämmelsens ordalydelse. Till det kan anföras att 8 § LAU inte heller i övrigt har en utformning såsom varande en ren beräkningsregel, åtminstone inte om man jämför med hur bestämmelsen numera är utformad i 40 kap. 18 § IL. Såvitt kunnat konstateras har denna fråga, avseende 8 § LAU, inte varit föremål för prövning i någon högre rättslig instans.

Av intresse i sammanhanget är vidare att det i 9 § andra stycket LAU stadgades att om företaget hade medgetts avdrag för underskott skulle avdraget i första hand avse annan del av underskottet än gamla underskott. Bestämmelsen angav således en "turordning" innebärande att ospärrat underskott utnyttjades före spärrat underskott. Vid införandet av inkomstskattelagen togs den bestämmelsen bort. I förarbetena uttalades att bestämmelsen, med hänsyn till den ändrade utformning som koncernbidragsspärren hade fått, inte längre behövdes.<sup>16</sup>

### 2.3 Beräkning och fastställelse av underskott i näringsverksamhet efter ägarförändring

Bestämmelser om att beskattningsårets underskott ska beräknas och fastställas årligen för att rullas vidare till nästa beskattningsår infördes, som nämnts, i samband med 1990 års skattereform.<sup>17</sup> Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att reglerna skiljer mellan två olika moment vid behandling av underskott, nämligen beräkning av underskott och beslut om att medge avdrag för underskott. Storleken av ett underskott ska enligt domstolen fastställas vid beskattningen för underskottsåret medan prövningen av om avdrag ska medges förutsätts ske först vid beskattningen för det beskattningsår som följer efter underskottsåret.<sup>18</sup>

Fråga har uppkommit vad som gäller för beräkning och fastställelse av underskott till den del det omfattas av en koncernbidragsspärr.

Skatteverket gjorde i ett äldre ställningstagande från 2013 (dnr 131 386957-10/111), som berörde skattetillägg, bedömningen att koncernbidragsspärrade underskott *inte* ska beräknas och fastställas vid den årliga beskattningen.

Efter det att Högsta förvaltningsdomstolen meddelat domar i HFD 2014 ref. 22 och HFD 2014 not. 22, båda målen gällde frågan om skattetillägg till följd av att koncernbi-

---

<sup>16</sup> Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 476.

<sup>17</sup> Prop. 1989/90:110 del 1 s. 546 och 673.

<sup>18</sup> T.ex. RÅ 1999 ref. 59 som avsåg prövning av taxeringsåren 1993 och 1994.

dragsspärrat underskott redovisats i fel ruta i inkomstdeklarationen, upphävde emellertid Skatteverket ställningstagandet.

Skatteverket publicerade den 2 oktober 2017 ett nytt ställningstagande i vilken Skatteverket redovisar sin ändrade inställning i frågan.<sup>19</sup> I ställningstagandet anges att Skatteverket numera anser, till följd av HFD 2014 ref. 22 och HFD 2014 not. 22, att ett utrullat underskott som omfattas av en koncernbidragsspärr ingår i det utrullade underskottet av näringsverksamhet som ska beräknas och fastställas vid den årliga beskattningen. Frågan om koncernbidragsspärren utgör hinder mot att utnyttja hela eller delar av underskottet enligt bestämmelserna i 40 kap. IL ska prövas påföljande beskattningsår.<sup>20</sup>

### 3 Den generella ränteavdragsbegränsningsregeln

#### 3.1 Allmänt

Som nämnts ovan trädde den 1 januari 2019 nya regler i kraft som begränsar företags rätt till avdrag för ränteutgifter. Bestämmelserna återfinns i 24 kap. 21–29 §§ IL och innebär i korthet följande.

Av 24 § första stycket följer att ett företag bara får dra av ett negativt räntenetto med högst 30 procent av avdragsunderlaget (avdragsutrymmet).

Med negativt räntenetto avses skillnaden mellan ränteutgifter som ska dras av under beskattningsåret och ränteinkomster som ska tas upp under beskattningsåret, om ränteutgifterna överstiger ränteinkomsterna, 23 § första stycket.

I 25 § anges vad som är avdragsunderlaget. Av paragrafens första stycke följer att avdragsunderlaget bestäms utifrån resultatet av näringsverksamheten samt att det är resultatet före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto enligt 24 § och avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 26 § som avses. Avdragsunderlaget beräknas för varje enskilt företag för sig.

Att avdragsunderlaget bestäms utifrån resultatet av näringsverksamheten innebär att utgångspunkten är 14 kap. 21 § IL. Av denna paragraf framgår att överskott och underskott i en näringsverksamhet ska beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna. Inkomst som inte ska tas upp till beskattning ingår inte i avdragsunderlaget, t.ex. skattefri utdelning på näringsbetingade andelar. Det är således det skattemässiga resultatet som ligger till grund för avdragsunderlaget.

Med ”*resultatet av näringsverksamheten före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto enligt 24 § och före avdrag för kvarstående räntenetto enligt 26 §*” avses att utgångspunkten i beräkningen av avdragsunderlaget är resultatet beräknat som om

---

<sup>19</sup> Skatteverkets ställningstagande, Beräkning och fastställelse av underskott i näringsverksamhet efter ägarförändring m.m., datum 2017-10-02. Dnr 202 392964-17/111.

<sup>20</sup> Motsvarande ska enligt Skatteverket även gälla för underskott som blivit föremål för en tillfällig spärr enligt vissa andra närmare angivna bestämmelser, bl.a. reglerna rörande kvalificerade fissioner och fusioner.

avdrag får göras för beskattningsårets negativa räntenetto i sin helhet. Därefter görs justeringar för utgifter och inkomster som påverkat detta resultat men som inte ska ingå i ränteavdragsunderlaget.<sup>21</sup> Justeringarna motsvaras av strecksatserna i första stycket, bl.a. följer av första strecksatsen att en ökning av underlaget ska göras med ränteutgifter för vilka avdragsrätten inte har begränsats enligt andra bestämmelser i detta kapitel än enligt 24 §.

En konsekvens av att det är det skattemässiga resultatet som ligger till grund för avdragsunderlaget är att avdrag för tidigare års underskott ingår i avdragsunderlaget. Utgångspunkten är således att avdrag för tidigare års underskott minskar underlaget. Avdrag för tidigare års underskott ska emellertid inte i sin helhet och inte alltid ingå i avdragsunderlaget. Tidigare års underskott ska ingå i avdragsunderlaget för negativt räntenetto enbart till den del som avdraget görs mot ett överskott av näringsverksamheten som beräknats som om avdrag görs för årets negativa räntenetto i sin helhet. Om ett företag har ett underskott av näringsverksamheten före avdrag för negativt räntenetto enligt 24 § och avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 26 § följer det av 25 § andra stycket att avdragsunderlaget ska öka även med avdrag för tidigare års underskott enligt 40 kap. 2 § IL. Ökning ska dock högst göras med ett belopp motsvarande detta underskott.<sup>22</sup>

### 3.2 Närmare om turordningen mellan den generella ränteavdragsbegränsningsregeln och koncernbidragsspärren

Avdrag för tidigare års underskott enligt 40 kap. IL ska således göras före avdrag för negativt räntenetto. Det innebär att även koncernbidragsspärren ska tillämpas före den generella ränteavdragsbegränsningen, då denna spärr är en del av regelverket i 40 kap. Koncernbidragsspärren förutsätter att beskattningsårets överskott beräknas på ett visst sätt enligt kapitlets 18 §. Det innebär att koncernbidragsspärren, i likhet med den generella ränteavdragsbegränsningsregeln, tar sin utgångspunkt i det skattemässiga resultatet. Samtidigt påverkar de båda regelverken det skattemässiga resultatet. Det har därför ansetts nödvändigt med en turordning mellan dessa regelverk. Till följd härav har det gjorts en ändring i 40 kap. 18 § första stycket IL, innebärande att en sådan turordning införs. Genom ändringen anges det att beräkningen av beskattningsårets överskott enligt koncernbidragsspärren ska göras före avdrag för negativt räntenetto och avdrag för kvarstående negativt räntenetto. Det innebär i praktiken att beskattningsårets överskott enligt denna särskilda beräkning ska göras som om underskotts företaget gör avdrag för alla sina ränteutgifter.<sup>23</sup>

---

<sup>21</sup> Prop. 2017/18:245 s. 370 f.

<sup>22</sup> A. prop. s. 374.

<sup>23</sup> A. prop. s. 115–117 och 385 f.

Från och med den 1 januari 2019 har 40 kap. 18 § IL således följande lydelse.<sup>24</sup>

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

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

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

Den ändrade lydelsen av koncernbidragsspärren har motiverats bl.a. med att om den särskilda beräkningen av överskottet enligt 40 kap. 18 IL skulle göras utan hänsyn till avdrag för negativt räntenetto skulle det leda till att avdrag för underskott i framtiden skulle kunna göras med större belopp än vid tillämpning av koncernbidragsspärren enligt dåvarande regler. En sådan ordning ansågs stå i strid med syftet med spärren, vilket inte var önskvärt. Regeringen konstaterade dock att nackdelen med den valda lösningen är att företag som inte får fullt avdrag för sitt negativa räntenetto och som har ett överskott som uppkommit i verksamheten i underskotts företaget, inte fullt ut kan använda tidigare års underskott mot ett sådant överskott.<sup>25</sup>

I propositionen nämns att det alternativt hade varit tänkbart att införa en ordning där koncernbidragsspärren, men inte övriga bestämmelser i 40 kap. IL eller andra bestämmelser i inkomstskattelagen om tidigare års underskott, skulle tillämpas *efter* den generella ränteavdragsbegränsningsregeln. Även om det alternativet bedömdes medföra vissa fördelar, förkastades det dock då nackdelarna uppenbarligen övervägde.<sup>26</sup>

I följande avsnitt beskrivs de negativa skatteeffekter som den ändrade utformningen av koncernbidragsspärren, i kombination med införandet av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln, kan medföra för företagen.

#### 4 Negativa skatteeffekter som kan uppkomma till följd av den ändrade utformningen av koncernbidragsspärren

Införandet av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln, i kombination med den ändrade utformningen av koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL, kan medföra att företag tvingas betala skatt (hamnar i "skatteposition") trots att företaget har skattemässiga underskott.

---

<sup>24</sup> SFS 2018:1206.

<sup>25</sup> A. prop. s. 116.

<sup>26</sup> A. prop. s. 116 f.

Att reglerna kan ge upphov till sådana effekter har sin grund i att avdrag för spärrat underskott beräknas före avdrag för negativt räntenetto. Det innebär att vid den särskilda beräkningen av överskottet enligt 40 kap. 18 IL, som anger hur mycket spärrat underskott som får nyttjas, behandlas det negativa räntenettet som avdragsgillt i sin *helhet*. Det innebär i sin tur att, för det fall avdragsutrymmet inte medger fullt avdrag för företagets negativa räntenetto, företaget riskerar att få ett skattepliktigt överskott. Överskottet utgörs av det ej avdragsgilla negativa räntenettet. Nämnt räntenetto återläggs till beskattning som en tillkommande post bland de skattemässiga justeringarna. Företaget kan emellertid inte utnyttja spärrat underskott mot återföringen av det ej avdragsgilla negativa räntenettet. Trots att företaget har utnyttjade underskott från tidigare år kan företaget således hamna i skatteposition till följd av reglernas utformning.

En representant för en större svensk multinationell koncern har beskrivit konsekvenserna av de nya reglerna på följande sätt.

*"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 avdragsgilla, men även att bolaget hamnar i en skatteposition med anledning av den nya turordningsregeln i 40 kap. 18 § IL. 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."*

Som framgått ovan synes regeringen, åtminstone delvis, ha varit medveten om att de nya reglerna kan ge upphov till dessa negativa effekter (se avsnitt 4). Det hindrade dock inte regeringen från att verka för att reglerna (i befintlig utformning) infördes. Det kan dock diskuteras huruvida regeringen var medveten om i vilken *omfattning* dessa negativa effekter skulle komma att aktualiseras.

Enbart det förhållandet att det skett en sådan ägarförändring som avses i 40 kap. 10 § eller 14 § IL medför att koncernbidragsspärren inträder (dvs. den särskilda beräkningen enligt kapitlets 18 § ska göras, vilken kan begränsa företagets rätt att utnyttja spärrade underskott). Detta gäller oavsett om underskottsföretaget mottagit koncernbidrag eller inte. Det räcker således med att ett underskottsföretag, eller ett moderföretag till underskottsföretaget, får det bestämmande inflytandet över ett annat företag, t.ex. genom att

ett nytt dotterföretag bildas, för att koncernbidragsspärren ska inträda. Det behöver inte vara fråga om ett *svenskt* dotterföretag som bildas/förvärvas. Även motsvarande förvärv av ett *utländskt* dotterföretag medför en ägarförändring som medför att koncernbidragsspärren inträder. Det ska särskilt noteras att det i princip i samtliga koncerner (åtminstone såvitt avser koncerner av viss storlek) varje år sker något eller några förvärv/bildande av nya dotterföretag (vilka har sin grund i rent affärsmässiga överväganden). Finns det då i koncernen ett eller flera underskotts företag, vilket torde vara det normala, aktualiseras de här beskrivna negativa effekterna.

Det kan vara värt att här poängtera att koncernbidragsspärren *inte* syftar till att förhindra att företagets *egengenererade* överskott ska kunna utnyttjas mot företagets spärrade underskott. Det är dock just det som blir effekten när det ej avdragsgilla negativa räntenettet återläggs till beskattning. Det kan således konstateras att koncernbidragsspärren har fått en alltför restriktiv utformning och en att sådan utformning inte är motiverad med hänsyn till spärrans syfte. Det kan i sammanhanget noteras att vid den ändring av koncernbidragsspärren som skedde vid inkomstskattelagens införande påtalades särskilt att spärren *påverkar skatten* bara om underskottsföretaget har fått koncernbidrag från ett nytt företag i koncernen.<sup>27</sup> Som beskrivits här får det anses uppenbart att detta inte längre stämmer då koncernbidragsspärren numera kan påverka skatten även i det fall underskottsföretag inte har fått koncernbidrag.

Nedan redovisas tre exempel som illustrerar de nu nämnda effekterna.

#### 4.1 Exempel

Följande förutsättningar gäller för exempel 4:1–4:3.

AB X har ett bokfört resultat om 100. I det bokförda resultatet ingår dels ett positivt rörelseresultat om 110 (vilket motsvarar bokföringsmässigt EBITDA), dels ränteutgifter om 10.

Ränteutgifterna motsvarar det negativa räntenettet enligt 24 kap. 23 § första stycket IL. Det negativa räntenettet är således 10.

AB X är ett underskottsföretag som varit föremål för en sådan ägarförändring som utlöser koncernbidragsspärren. Företaget har ett inrullat underskott om 120, vilket således omfattas av koncernbidragsspärren.

Såvitt avser mottagna koncernbidrag gäller följande. I exempel 4:1 har AB X inte mottagit koncernbidrag. I exempel 4:2 har AB X mottagit koncernbidrag från nytt företag i koncernen och i exempel 4:3 har AB X mottagit koncernbidrag från gammalt företag i koncernen.

---

<sup>27</sup> Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 475.

Under avsnittet **Beräkning koncernbidragsspärren** beräknas hur stor del av det koncernbidragsspärrade underskottet (120) som företaget får göra avdrag med enligt 40 kap. 18–19 §§ IL. Posten Beskattningsårets överskott motsvarar här Bokfört resultat (vilket bl.a. innebär att överskottet är beräknat som om företaget gör avdrag för alla sina ränteutgifter om 10). I exempel 4:3 ingår även mottaget koncernbidrag om 10 i posten Beskattningsårets överskott. Avdrag för spärrat underskott uppgår till ett belopp motsvarande Beskattningsårets överskott och benämns Inrullat underskott (spärrat).

Under avsnittet **Beräkning avdragsunderlag** bestäms avdragsunderlaget enligt 24 kap. 25 § IL, varvid följande kan noteras. Av paragrafen följer att avdragsunderlaget bestäms utifrån resultatet av näringsverksamheten samt att det är resultatet före avdragsbegränsningen för negativt räntenetto enligt 24 § och avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 26 § som avses. Att avdragsunderlaget bestäms utifrån resultatet av näringsverksamheten innebär att utgångspunkten är 14 kap. 21 § IL. Av denna paragraf framgår att överskott och underskott i en näringsverksamhet ska beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna. Intäkt som inte ska tas upp till beskattning eller kostnad som inte är avdragsgill ingår inte i avdragsunderlaget. Det är således det *skattemässiga* resultatet som ligger till grund för avdragsunderlaget. Posten Resultat av näringsverksamhet avser således det skattemässiga resultatet som det sett ut om ränteutgifterna varit avdragsgilla i sin helhet (Bokfört resultat + Mottaget koncernbidrag – Inrullat underskott (spärrat) som får dras av). Detta resultat av näringsverksamhet ska sedan justeras med vissa poster, vilket följer av strecksatserna i 25 § första stycket. I exempel 4:1–4:3 ska endast justering göras för ränteutgifter, första strecksatsen nämnt lagrum. Ränteutgifter om 10 ökar således avdragsunderlaget i samtliga exempel. Avdragsutrymmet är 30 procent av avdragsunderlaget, 24 kap. 24 § första stycket IL.

Under avsnitt **Skatteberäkning** gör sedan en slutlig skatteberäkning. Skatteberäkningen tar sin utgångspunkt i Bokfört resultat och därefter görs erforderliga skattemässiga justeringar. Då Bokfört resultat innefattar avdrag för alla ränteutgifter (10) måste detta justeras i skatteberäkningen. Justeringen innebär att det ej avdragsgilla negativa räntenettet återläggs till beskattning. Slutligen görs avdrag för tidigare års underskott i enlighet med vad som följer av koncernbidragsspärren. Skatteberäkningen resulterar således i ett skattemässigt resultat av näringsverksamhet.

De ränteutgifter för vilka avdrag inte medges får föras vidare till följande beskattningsår och då dras av förutsatt det finns erforderligt avdragsutrymme, 24 kap. 26 § IL. Posten benämns Kvarstående negativt räntenetto.

Till den del det koncernbidragsspärrade underskottet inte kan utnyttjas får det rullas vidare till följande beskattningsår. Posten benämns Utrullat underskott (spärrat).



#### Exempel 4:1 – AB X mottar ej koncernbidrag

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

#### Kommentarer till exempel 4:1

Då AB X varit föremål för en sådan ägarförändring som medför att koncernbidragsspärren inträder ska den särskilda beräkningen av beskattningsårets överskott enligt 40 kap. 18 § IL göras. Enligt den valda turordningen ska denna beräkning göras före den generella ränteavdragsbegränsningsregeln. Det innebär att det negativa räntenettet *i sin helhet* ska behandlas som avdragsgillt vid beräkning av överskottet. Det innebär i sin tur att AB X får dra av spärrat underskott om 100 (av totalt spärrat underskott om 120). Efter avdrag för spärrat underskott har företaget ett resultat av näringsverksamhet om 0 (100-100).

I nästa steg ska, i enlighet med turordningsreglerna, avdragsunderlaget enligt den generella ränteavdragsbegränsningsregeln beräknas. Beräkningen härav utgår från det skattemässiga resultatet efter avdrag för spärrat underskott, dvs. 0. Detta resultat ska därefter ökas med ränteutgifter, dvs. 10. Det ger ett avdragsunderlag om 10 (0+10), vilket i sin tur ger ett avdragsutrymme om 3 (30 % av 10). Av totalt negativt räntenetto om 10 medges således avdrag med 3. Ej avdragsgill del av det negativa räntenettet återläggs till beskattning (7). Återläggningen kan då inte kvittas mot spärrat underskott.

Företag hamnar därför i "skatteposition", dvs. redovisar ett positivt skattemässigt resultat om 7, trots att företaget har utrullat underskott om 20 (vilka förvisso kan nyttjas följande år, om det då finns utrymme). Det kan vara värt att här poängtera att koncernbidragsspärren *inte* syftar till att förhindra att företagets egna överskott ska kunna utnyttjas mot spärrat underskott. Det blir dock effekten på grund av den utformning reglerna har fått.

#### Exempel 4:2 – AB X mottar koncernbidrag från nytt företag i koncern

Rörelseresultat	110
<u>Ränteutgifter (tillika negativt räntenetto)</u>	<u>-10</u>
Bokfört resultat	100
Inrullat underskott (spärrat)	-120
Mottaget koncernbidrag	10
<b>Beräkning koncernbidragsspärren</b>	
Beskattningsåret överskott	100
Inrullat underskott (spärrat) att dra av	-100
<b>Beräkning avdragsunderlag</b>	
Resultat av näringsverksamhet	10
<u>Ränteutgifter</u>	<u>10</u>
Avdragsunderlag	20
Avdragsutrymme (30 % av 20)	6
<b>Skatteberäkning</b>	
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

#### Kommentarer till exempel 4:2

Den enda skillnaden, jämfört med exempel 4:1, är att AB X har mottagit koncernbidrag (10) från nytt företag.

Av 40 kap. 18 § IL följer att koncernbidraget *inte* ska beaktas vid den särskilda beräkningen av beskattningsårets överskott. Överskottet blir därför detsamma som i exempel 4:1, vilket innebär att av totalt spärrat underskottet om 120 får avdrag göras med 100.

Det mottagna koncernbidraget (10) påverkar dock beräkningen av avdragsunderlaget. Resultat av näringsverksamhet blir därför 10 (100+10-100). Detta resultat ökas med ränteutgifter om 10, vilket ger ett avdragsunderlag om 20 (10+10). Avdragsutrymmet blir

då 6 (30 % av 20). Av ränteutgifterna om 10 så är 4 ej avdragsgilla och ska därför återläggas till beskattning.

Av skatteberäkningen följer att det skattemässiga resultatet blir 14.

Sammanfattningsvis kan således följande konstateras. Det förhållandet att AB X har mottagit koncernbidrag om 10 från ett nytt koncernföretag innebär dels att avdragsutrymmet ökar (6 jämfört med 3 i exempel 4:1), dels att det skattepliktiga resultatet ökar (14 jämfört med 7 i exempel 4:1). Avdraget för spärrat underskott är dock oförändrat, vilket innebär att AB X inte heller i detta exempel kan kvitta det ej avdragsgilla negativa räntenettet (4) mot eget outnyttjat underskott från tidigare år.

#### Exempel 4:3 – AB X mottar koncernbidrag från gammalt företag i koncern

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

#### Kommentarer till exempel 4:3

AB X har mottagit ett koncernbidrag (10) från ett gammalt företag. I övrigt är förutsättningarna desamma som i exempel 4:1.

Av 40 kap. 19 § IL följer att koncernbidraget (10) ska beaktas vid den särskilda beräkningen av beskattningsårets överskott enligt 18 §. Överskottet blir därför 110, vilket innebär att av totalt spärrat underskottet om 120 får avdrag göras med 110.

När det gäller beräkningen av avdragsunderlaget kan följande noteras. Även om koncernbidraget förvisso ökar avdragsunderlaget så motverkas det av att koncernbidraget samtidigt ökar avdraget för spärrat underskott. Underskottet minskar således avdragsunderlaget i samma omfattning. "Nettoeffekten" av koncernbidraget är därför noll avseende avdragsunderlaget. Avdragsunderlaget blir således detsamma som i exempel 4:1, dvs. 10. Med ett avdragsutrymme om 3 (30 % av 10) uppgår det ej avdragsgilla negativa räntenettet till 7, vilket måste återläggas till beskattning.

AB X skattemässiga resultat blir detsamma som i exempel 4:1, dvs. 7. Som en konsekvens av att företaget mottagit koncernbidrag från gammalt företag utnyttjas i exempel 4:3 en större del av spärrat underskott. Inte heller i detta exempel kan AB X dock kvitta det ej avdragsgilla negativa räntenettet (7) mot spärrat underskott.

Trots att AB X har utrullat skattemässigt underskott (10), vilket överstiger det ej avdragsgilla negativa räntenettet (7), hamnar företaget i skatteposition även i detta exempel.

## 5 Förslag på lagändring av koncernbidragsspärren i 40 kap. IL

Som nämnts syftar koncernbidragsspärren till att förhindra att underskottsföretag ska utnyttja spärrade underskott mot koncernbidrag från nya företag inom koncernen. Den särskilda beräkningen enligt nämnda lagrum utlöses dock *oavsett* om något koncernbidrag mottagits eller inte. Det får anses vara en skillnad jämfört med hur spärren var utformad i 8 § LAU. Enligt sistnämnt lagrum aktualiserades en "spärrberäkning" först om underskottsföretaget faktiskt mottagit ett koncernbidrag (se avsnitt 2 ovan).

För att undvika att ovan beskrivna negativa effekter, som införandet av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln medfört, finns det skäl att överväga att ändra utformningen av koncernbidragsspärren. Tanken är att koncernbidragsspärren ska ha en utformning som mera överensstämmer med hur spärren var utformad i 8 § LAU, vilket i så fall skulle innebära att spärren endast skulle komma att påverka möjligheterna att utnyttja spärrat underskott om underskottsföretag faktiskt *mottagit* koncernbidrag från nytt företag i koncernen. En sådan utformning av spärren skulle vara i linje med syftet med bestämmelsen, dvs. att förhindra att underskottsföretag ska kunna dra av spärrat underskott mot koncernbidrag från nytt företag inom koncernen. Den föreslagna utformningen av spärren innebär även att den nuvarande turordningen mellan den generella ränteavdragsbegränsningsregeln och koncernbidragsspärren inte förändras.

Koncernbidragsspärren är tänkt att fungera enligt följande.

Ett aktiebolag förvärvar år 2 från extern part det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag med ett utrullat underskott om 100.

Koncernbidragsspärren *inträder* enligt 40 kap. 10 § första stycket IL och omfattar underskottsföretagets utrullade underskott från år 1 om 200 (beloppsspärren påverkar inte underskottet p.g.a. storleken på köpeskillingen).

Underskottsföretaget har ett egenupparbetat överskott år 2 om 50. Då underskottsföretaget inte mottar koncernbidrag från nytt företag år 2 ska någon beräkning enligt 40 kap. 18 § IL inte göras.<sup>28</sup> Enligt huvudregeln i kapitlets 2 § får därför underskottsföretaget göra avdrag för inrullat (spärrat) underskott med 200, vilket ger ett utrullat underskott om 150. Det utrullade (spärrade) underskottet fastställs år 2 (se avsnitt 2.3).

Underskottsföretagets rätt till avdrag för spärrat underskott prövas påföljande beskattningsår (under femårsperioden). Endast om underskottsföretaget under denna period *mottar* koncernbidrag från nytt företag blir det aktuellt att göra en sådan beräkning som avses i 40 kap. 18 § IL. Om sådant koncernbidrag *inte* har mottagits, har underskottsföretaget rätt till avdrag för spärrat underskott utan begränsning enligt huvudregeln i kapitlets 2 §. För att skilja spärrat underskott från nytt ospärrat underskott torde krävas en turordningsregel. Medgivna avdrag ska därför i första hand anses avse nytt ospärrat underskott. Det nu sagda innebär vidare att spärrat underskott kommer att rullas framåt vid sidan av nytt ospärrat underskott.<sup>29</sup>

För att uppnå det nu sagda skulle 40 kap. 18–19 §§ IL kunna ha följande utformning.

## Lagtext

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### **40 kap. 18 §**

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

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

Belopp som på grund av bestämmelsen i första stycket inte har kunnat dras av ska dras av det följande beskattningsåret, om det inte finns någon begränsning då.

*Har ett underskottsföretag under beskattningsåret mottagit sådant koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap. medges avdrag för underskott som uppkommit före det beskattningsår då koncernbidragsspärren inträder endast på sätt som följer av tredje stycket.*

*Begränsningen enligt tredje stycket gäller inte koncernbidrag som erhållits från ett företag som ingick i samma koncern som underskottsföretaget redan före ägarförändringen. Vad som sagts nu gäller dock inte om ett företag som omfattats av ägarförändringen gått upp i företaget genom fusion. Det gäller inte heller i den mån koncernbidraget motsvaras av koncernbidrag från företag som inte ingick i samma koncern som underskottsföretaget före ägarförändringen.*

<sup>28</sup> Det torde vara uppenbart att underskottsföretaget inte kan motta koncernbidrag från nytt moderföretag förvävsåret enligt 35 kap. IL. Det centrala i detta exempel är dock det faktum att underskottsföretaget inte mottar koncernbidrag från nytt företag det aktuella beskattningsåret.

<sup>29</sup> Jfr prop. 1993/94:50 s. 327.

Koncernbidragsspärren gäller till och med femte beskattningsåret efter det beskattningsår då spärren inträdde.

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

*Koncernbidrag från företag som ingick i samma koncern som underskottsföretaget redan före ägarförändringen ska vid tillämpning av tredje stycket räknas med i överskottet. Koncernbidraget ska dock inte räknas med i överskottet om ett företag som inte tillhörde samma koncern före ägarförändringen genom fusion har gått upp i det företag som lämnar bidraget. Koncernbidraget ska inte heller räknas med till den del det motsvaras av koncernbidrag från något annat företag som inte ingick i samma koncern före ägarförändringen.*

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

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

## 19 §

Koncernbidrag från företag som ingick i samma koncern som underskottsföretaget redan före ägarförändringen ska vid tillämpning av 18 § räknas med i överskottet. Koncernbidraget ska dock inte räknas med i överskottet om ett företag som inte tillhörde samma koncern före ägarförändringen genom fusion har gått upp i det företag som lämnar bidraget. Koncernbidraget ska inte heller räknas med till den del det motsvaras av koncernbidrag från något annat företag som inte ingick i samma koncern före ägarförändringen.

*Har ett företag medgetts avdrag för underskott, ska avdraget i första hand anses avse annan del av underskottet än underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder. Härvid beaktas ett avdrag för underskott endast till den del avdraget medfört att en inkomst blivit lägre än vad den annars skulle ha varit.*

## Författningskommentar

### 18 §

Första och andra styckena är nya. De är i allt väsentligt hämtade från 8 § första och andra stycket LAU. Utformningen här har dock fått anpassas till att strukturen i 40 kap. IL delvis skiljer sig från strukturen i LAU.

Av första stycket följer att den särskilda beräkningen enligt tredje stycket ska – som huvudregel – göras om underskotts företaget *mottagit* koncernbidrag enligt 35 kap. IL.

I andra stycket införs ett undantag från första stycket. Här anges att den särskilda beräkningen enligt tredje stycket inte ska göras om koncernbidrag erhållits från företag som tillhörde samma koncern som underskotts företaget före ägarförändringen. Detta undantag gäller dock inte om ett företag som omfattas av ägarförändringen gått upp i företaget genom fusion. Anta exempelvis att underskotts företaget A:s dotterföretag B i sin tur förvärvar samtliga aktier i C varefter B och C fusioneras. Efter en sådan fusion ska den särskilda beräkningen enligt tredje stycket utföras om A mottar koncernbidrag från B. Undantaget gäller heller inte koncernbidrag som "slussas" från ett nytt koncernbolag till underskotts företaget via exempelvis dess gamla moderbolag.

Den föreslagna ändringen i första och andra stycket innebär således att den särskilda beräkningen enligt tredje stycket endast ska utföras om underskotts företaget mottagit koncernbidrag från nytt företag inom koncernen. Om underskotts företaget inte har mottagit koncernbidrag eller om koncernbidrag endast erhållits från gamla företag i koncernen ska det inte ske en sådan beräkning, vilket innebär att det i sådana fall inte finns någon begränsning för underskotts företaget att dra av spärrat underskott. Huvudregeln enligt 40 kap. 2 § IL gäller då.

Tredje stycket är oförändrat jämfört med det nuvarande första stycket i 40 kap. 18 § IL. Det innebär att koncernbidragsspärren alltså är utformad på det sättet att det i lagtexten anges en beloppsmässig gräns för hur stor del av spärrat underskott som får dras av. Denna gräns utgörs av ett på visst sätt beräknat överskott. Beräkningen av detta överskott är tänkt att ske på samma sätt som gäller enligt nuvarande regler.

Fjärde stycket motsvarar nuvarande 19 §. Bestämmelsen bedöms nödvändig i en situation där underskotts företaget mottagit koncernbidrag från såväl nytt företag som gammalt företag. När det gäller förhållandet mellan andra och fjärde stycket kan, för tydlighets skull, följande noteras. Av andra stycket följer att koncernbidrag från gammalt företag inte föranleder en beräkning enligt tredje stycket. Fjärde stycket blir endast aktuellt om underskotts företaget mottar koncernbidrag från nytt företag vilket medför att en beräkning enligt tredje stycket ska göras. Om koncernbidrag, i en sådan situation, även har lämnats av gammalt företag, ska koncernbidrag från gammalt företag ingå i överskottet.<sup>30</sup>

---

<sup>30</sup> Jfr RÅ 2008 ref. 69.

Femte och sjätte styckena motsvarar nuvarande andra och tredje styckena.

Den nu föreslagna ordningen måste anses förenlig med koncernbidragsspärrens bakomliggande syfte, dvs. att säkerställa att spärrat underskott under en viss tid inte kan utnyttjas mot koncernbidrag från nytt företag i koncernen. För att spärren inte ska gå längre än vad dess syfte motiverar föreligger det däremot inte någon begränsning att utnyttja spärrat underskott mot egengenererade inkomster eller mot koncernbidrag från gamla företag i koncernen.

## 19 §

Bestämmelsen är hämtad från 9 § andra stycket LAU.

I bestämmelsen finns en turordningsregel. Om underskottsföretaget redovisar underskott även det beskattningsår då ägarförändringen skedde och/eller de därpå följande beskattningsåren är dessa "nya underskott" avdragsgilla utan begränsningar. Det gäller därför att under spärrtiden skilja mellan spärrat underskott och nytt spärrat underskott. Medgivna avdrag ska i första hand anses avse nya underskott. Med hänsyn till de förändringar som föreslås beträffande 18 § torde det vara nödvändigt att "återinföra" denna turordningsregel.

I följande avsnitt redovisas tre exempel som syftar till att illustrera effekterna av den föreslagna ändringen av 40 kap. 18–19 §§ IL.

### 5.1 Exempel

Förutsättningarna är desamma som i de exempel som redovisas i avsnitt 4.1.

Exemplen är även utformade enligt samma "struktur" som i avsnitt 4.1, dvs. i exempel 5:1 mottas inget koncernbidrag, i exempel 5:2 mottas koncernbidrag från nytt företag i koncernen och i exempel 5:3 mottas koncernbidrag från gammalt företag i koncernen.



### Exempel 5:1 – AB X mottar ej koncernbidrag

Rörelseresultat	110
<u>Ränteutgifter (tillika negativt räntenetto)</u>	<u>-10</u>
Bokfört resultat	100
Inrullat underskott (spärrat)	-120
Mottaget koncernbidrag	0
<b>Beräkning koncernbidragsspärren</b>	
Ej aktuell.	
<b>Beräkning avdragsunderlag</b>	
Resultat av näringsverksamhet	-20
Ränteutgifter	10
<u>Underskott som ökar underlaget</u>	<u>20</u>
Avdragsunderlag	10
Avdragsutrymme (30 % av 10)	3
<b>Skatteberäkning</b>	
Bokfört resultat	100
Ej avdragsgillt negativt räntenetto	7
<u>Inrullat underskott (spärrat)</u>	<u>-120</u>
Skattemässigt resultat	-13
Kvarstående negativt räntenetto	7
Utrullat underskott (spärrat)	13

#### *Kommentarer till exempel 5:1*

Förutsättningarna i exemplet överensstämmer med förutsättningarna i exempel 4:1, dvs. AB X har inte mottagit koncernbidrag.

Även här har företaget varit föremål för sådan ägarförändring som medför att koncernbidragsspärren inträder. Då AB X inte mottagit koncernbidrag aktualiseras emellertid inte någon begränsning av rätten att dra av spärrat underskott i detta fall, 40 kap. 18 § första stycket IL. Spärrat underskott är således avdragsgillt enligt huvudregeln i kapitlets 2 §.

När det gäller beräkning av avdragsunderlaget kan följande noteras. Resultat av näringsverksamhet innefattar således avdrag för spärrat underskott om 120. Posten Underskott som ökar underlaget följer av 24 kap. 25 § andra stycket IL, vilket innebär att underlaget ska öka med underskott till den del företaget har underskott av näringsverksamhet före avdrag för negativt räntenetto (här 20). Avdragsunderlaget uppgår således till 10, vilket ger ett avdragsutrymme om 3 (samma som i exempel 4:1). Det ej avdragsgilla negativa räntenettet (7) återläggs till beskattning.

I exempel 4:1 medförde detta att ett skattepliktigt resultat uppkom motsvarande det ej avdragsgilla negativa räntenettet. Jämfört med exempel 4:1 aktualiseras emellertid i detta fall inte någon begränsning av rätten att utnyttja tidigare års underskott då något koncernbidrag inte erhöles. Underskotten kan således utnyttjas mot det ej avdragsgilla negativa räntenettet. AB X hamnar således inte i skatteposition i detta exempel.

En sådan utformning av koncernbidragsspärren är i överensstämmelse med spärrens syfte och får även anses vara i linje med hur spärren tidigare var utformad i 8 § LAU.

### Exempel 5:2 – AB X mottar koncernbidrag från nytt företag i koncern

Rörelseresultat	110
<u>Ränteutgifter (tillika negativt räntenetto)</u>	<u>-10</u>
Bokfört resultat	100
Inrullat underskott (spärrat)	-120
Mottaget koncernbidrag	10
<b>Beräkning koncernbidragsspärren</b>	
Beskattningsårs överskott	100
Inrullat underskott (spärrat) att dra av	-100
<b>Beräkning avdragsunderlag</b>	
Resultat av näringsverksamhet	10
<u>Ränteutgifter</u>	<u>10</u>
Avdragsunderlag	20
Avdragsutrymme (30 % av 20)	6
<b>Skatteberäkning</b>	
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

#### Kommentarer till exempel 5:2

Förutsättningarna i exemplet överensstämmer med förutsättningarna i exempel 4:2, dvs. AB X har mottagit koncernbidrag (10) från nytt företag.

Då AB X mottagit koncernbidrag från nytt företag ska enligt 40 kap. 18 § första stycket IL en spärberäkning enligt paragrafens tredje stycke göras i syfte att fastställa hur stor del

av spärrat underskott som AB X får dra av. Den beräkningen resulterar i att avdrag för spärrat underskott får göras med 100 (dvs. med samma belopp som i exempel 4:2).

De skattemässiga effekterna i detta exempel är desamma som i exempel 4:2. I båda exemplen är det skattemässiga resultatet 14, avdrag för negativt räntenetto 6 och avdrag för spärrat underskott 100. Det innebär att i detta exempel kan AB X inte kvitta de ej avdragsgilla ränteutgifterna (4) mot eget utnyttjat underskott från tidigare år. De till beskattningen återlagda ränteutgifterna (4) kommer således att öka skatten för AB X, trots att företaget har utrullat underskott om 20. Den föreslagna lagändringen av koncernbidragsspärren medför således inget annat utfall i denna situation.

### Exempel 5:3 – AB X mottar koncernbidrag från gammalt företag i koncern

<b>Förutsättningar AB X</b>	
Rörelseresultat	110
<u>Ränteutgifter (tillika negativt räntenetto)</u>	<u>-10</u>
Bokfört resultat	100
Tidigare års underskott (spärrat)	-120
Mottaget koncernbidrag	10
<b>Beräkning koncernbidragsspärren</b>	
Ej aktuell.	
<b>Beräkning avdragsunderlag</b>	
Resultat av näringsverksamhet	-10
Ränteutgifter	10
<u>Underskott som ökar underlaget</u>	<u>10</u>
Avdragsunderlag	10
Avdragsutrymme (30 % av 10)	3
<b>Skatteberäkning</b>	
Bokfört resultat	100
Ej avdragsgillt negativt räntenetto	7
Koncernbidrag	10
<u>Inrullat spärrat underskott</u>	<u>-120</u>
Skattemässigt resultat	-3
Kvarstående negativt räntenetto	7
Utrullat underskott (spärrat)	3

#### Kommentarer till exempel 5:3

Förutsättningarna i exemplet överensstämmer med förutsättningarna i exempel 4:3, dvs. AB X har mottagit koncernbidrag (10) från gammalt företag.

Då AB X mottagit koncernbidrag från gammalt företag aktualiseras inte någon begränsning av rätten att dra av spärrat underskott i detta fall, 40 kap. 18 § andra stycket IL. Spärrat underskott är således avdragsgillt enligt kapitlets 2 §.

Avdragsunderlaget uppgår till 10, vilket ger ett avdragsutrymme om 3 (samma som i exempel 4:3). Det ej avdragsgilla negativa räntenettet (7) återläggs till beskattning.

I exempel 4:3 medförde detta att ett skattepliktigt resultat uppkom motsvarande det ej avdragsgilla negativa räntenettet. Jämfört med exempel 4:3 aktualiseras emellertid i detta fall inte någon begränsning av rätten att utnyttja tidigare års underskott. Underskotten kan således utnyttjas mot det ej avdragsgilla negativa räntenettet. AB X hamnar således inte i skatteposition i detta exempel. För tydlighets skull kan påpekas att det följer redan av nu gällande regler att spärrat underskott kan kvittas mot koncernbidrag från gamla företag inom koncernen.

En sådan utformning av koncernbidragsspärren är i överensstämmelse med spärrens syfte och får även anses vara i linje med hur spärren tidigare var utformad i 8 § LAU.

Nedan följer en sammanställning över utfallet av samtliga exempel (dvs. exempel 4:1–5:3). De två exempel med samma förutsättningar, t.ex. exempel 4:1 och 5:1, är redovisade bredvid varandra i syfte att illustrera skillnader i utfall vid tillämpning av koncernbidragsspärren enligt nuvarande lydelse respektive enligt föreslagen lydelse.

Exempel	AB X mottar ej koncernbidrag		AB X mottar koncernbidrag från nytt företag i koncern		AB X mottar koncernbidrag från gammalt företag i koncern	
	4:1	5:1	4:2	5:2	4:3	5:3
Rörelseresultat	110	110	110	110	110	110
Ränteutgifter	-10	-10	-10	-10	-10	-10
<i>Bokfört resultat</i>	100	100	100	100	100	100
Inrullat underskott (spärrat)	-120	-120	-120	-120	-120	-120
Mottaget koncernbidrag	0	0	10	10	10	10
<b>Beräkning koncernbidragsspärren</b>		N/A				N/A
Beskattningsåret överskott	100		100	100	110	
Inrullat underskott (spärrat) att dra av	-100		-100	-100	-110	
<b>Beräkning avdragsunderlag</b>						
Resultat av näringsverksamhet	0	-20	10	10	0	-10
Ränteutgifter	10	10	10	10	10	10
Underskott som ökar underlaget		20				10
<i>Avdragsunderlag</i>	10	10	20	20	10	10
Avdragsutrymme	3	3	6	6	3	3
<b>Skatteberäkning</b>						
Bokfört resultat	100	100	100	100	100	100
Ej avdragsgillt negativt räntenetto	7	7	4	4	7	7
Koncernbidrag			10	10	10	10
Inrullat underskott (spärrat)	-100	-120	-100	-100	-110	-120
<i>Skattemässigt resultat</i>	7	-13	14	14	7	-3
Kvarstående negativt räntenetto	7	7	4	4	7	7
Utrullat underskott (spärrat)	20	13	20	20	10	3
<b>Kommentar</b>	<b>Skatteposition trots underskott</b>	<b>Problemet avhjälpt</b>	<b>Skatteposition trots underskott</b>	<b>Förslaget påverkar ej skatteutfallet</b>	<b>Skatteposition trots underskott</b>	<b>Problemet avhjälpt</b>

## 6 Avslutande kommentarer

Promemorian syftar dels till att belysa de negativa skatteeffekter som uppkommer då företag inte får fullt avdrag för sina ränteutgifter till följd av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln samtidigt som företaget redovisar spärrat underskott, dels till att redovisa förslag på lagändring avseende koncernbidragsspärren för att i möjligaste mån begränsa dessa negativa skatteeffekter.

De negativa skatteeffekter som uppkommer har sin grund i att avdrag för spärrat underskott beräknas före avdrag för negativt räntenetto. Reglerna kan tvinga företag att betala skatt trots att företaget har skattemässiga underskott. Effekten av reglerna förstärks av att koncernbidragsspärren har en utformning som innebär att en beräkning av hur stor del av spärrat underskott som får dras av ska göras oavsett om underskottsföretaget fått koncernbidrag eller inte. Enbart det förhållandet att underskottsföretaget varit föremål för ägarförändring medför att beräkning av spärrat underskott ska göras.

Koncernbidragsspärren har således fått en utformning som är alltför restriktiv när det gäller rätten att dra av spärrat underskott och en sådan utformning är inte motiverad med hänsyn till syftet med bestämmelsen.

Den föreslagna lagändringen får anses ligga i linje med hur koncernbidragsspärren var utformad i 8–9 §§ LAU. Det innebär att spärren endast skulle komma att påverka möjligheterna att utnyttja spärrat underskott om underskottsföretaget faktiskt mottagit koncernbidrag från nytt företag i koncernen. En sådan utformning av spärren är helt i linje med dess syfte, nämligen att säkerställa att underskottsföretag inte ska kunna dra av spärrat underskott mot koncernbidrag från nytt företag i koncernen. Den föreslagna lagändringen innebär även att den valda turordningen i förhållande till den generella ränteavdragsbegränsningsregeln beaktas.

Som nämnts inledningsvis kommer den föreslagna lagändringen inte att undanröja alla de negativa skatteeffekter som reglerna ger upphov till, utan förslaget får snarast ses som en relativt enkel lösning som åtgärdar de mest akuta problemen.

Avslutningsvis kan nämnas att vid en lagändring måste även behovet av eventuella följdändringar beaktas. När det gäller koncernbidragsspärren är den även av relevans för andra regelverk, framförallt de delar av inkomstskattelagen som behandlar olika former av omstruktureringar, såsom t.ex. 23 kap. om underprisöverlåtelser, 37 kap. om fusioner och fissioner, 38 kap. om verksamhetsavyttringar och 38 a kap. om partiella fissioner. Dessa omstruktureringsregler präglas av hög grad av komplexitet, vilket självklart påverkar graden av säkerhet med vilken man kan uttala sig om eventuella följd effekter av en ändring av koncernbidragsspärren. Det kan dock noteras att de aktuella omstruktureringsreglerna i allt väsentligt trädde i kraft den 1 januari 1999.<sup>31</sup> Vid den tidpunkten var 8–9 §§ LAU i kraft, vilket talar för att den utformning koncernbidragsspärren då hade stod i samklang med omstruktureringsreglerna. En lagändring som har sin grund i den

---

<sup>31</sup> SFS 1998:1600 ff., prop. 1998/99:15, SOU 1998:1.

tidigare lydelsen av koncernbidragsspärren talar för att den inte kommer att medföra mer omfattande ändringar i övriga berörda regelverk.

\*\*\*\*\*