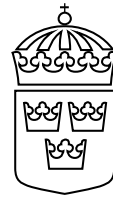


Regeringens proposition

2021/22:93



Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år

Prop.
2021/22:93

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 27 januari 2022

Magdalena Andersson

Mikael Damberg
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås en särskild begränsningsregel som innebär att möjligheten att dra av tidigare års underskott efter en ägarförändring upphör i sin helhet om underskotten har utgjort det övervägande skälet till att ägarförändringen har skett. Bedömningen av om underskotten har utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen ska göras med hänsyn till omständigheterna. Det ska särskilt beaktas om det i förvärvet inte har ingått något företag som innehar andra tillgångar eller rättigheter än kontanter och fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskottsföretaget före ägarförändringen, eller något företag som bedriver rörelse. Syftet med bestämmelserna är att motverka handel med underskottsföretag och att beloppsspärren kringgås.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 maj 2022 och tillämpas vid ägarförändringar som sker efter den 10 juni 2021. Förslaget har den 10 juni 2021 aviserats i en skrivelse till riksdagen (skr. 2020/21:212). Regeringen anser att det finns särskilda skäl för att med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpa de föreslagna bestämmelserna från och med dagen efter det att skrivelsen har överlämnats till riksdagen, dvs. från och med den 11 juni 2021.

Innehållsförteckning

1	Förslag till riksdagsbeslut	3
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
3	Ärendet och dess beredning	5
4	Gällande rätt.....	5
5	En särskild begränsningsregel bör införas för att motverka handel med underskotts företag	8
6	Den särskilda begränsningsregeln bör gälla om underskotten har varit det övervägande skälet till en ägarförändring.....	14
7	Omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen	20
8	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	25
9	Konsekvensanalys.....	26
9.1	Syfte och alternativa lösningar	27
9.2	Offentligfinansiella effekter	28
9.3	Effekter för företagen	30
9.4	Konsekvenser för den ekonomiska jämställdheten och fördelningseffekter.....	32
9.5	Förslagets förenlighet med EU-rätten	32
9.6	Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna	32
9.7	Övriga effekter	33
10	Författningskommentar	33
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian	37
Bilaga 2	Promemorians lagförslag.....	38
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna	39
Bilaga 4	Lagrådsremissens lagförslag	40
Bilaga 5	Lagrådets yttrande	41
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 27 januari 2022	45

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2021/22:93

Regeringens förslag:

Riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att det i inkomstskattelagen (1999:1229)¹ ska införas en ny paragraf, 40 kap. 17 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

40 kap.

17 a §

Om underskotten har utgjort det övervägande skälet till en sådan ägarförändring som anges i 10–13 §§, upphör dock underskotts-företagets rätt att dra av underskott från tidigare beskattningsår i sin helhet.

Bedömningen av om underskotten har utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen ska göras med hänsyn till omständigheterna. Det ska särskilt beaktas om det i förvärvet inte har ingått

1. företag som innehar andra tillgångar eller rättigheter än kontanter och fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskotts företaget före ägarförändringen, eller

2. företag som bedriver rörelse enligt 2 kap. 24 §.

1. Denna lag träder i kraft den 1 maj 2022.

2. Lagen ska dock tillämpas vid ägarförändringar som sker efter den 10 juni 2021.

Inom Finansdepartementet har en promemoria, Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år, tagits fram. Förslaget i promemorian innebär att det införs en särskild begränsningsregel för underskott från tidigare år. Begränsningsregeln innebär att möjligheten att dra av tidigare års underskott efter en ägarförändring upphör om underskotten med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet till att ägarförändringen har skett. Enligt promemorians förslag 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 något företag som bedriver rörelse. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (Fi2021/02354).

I budgetpropositionen för 2022 (prop. 2021/22:1 Förslag till statens budget, finansplan och skattefrågor avsnitt 11.11) aviserades att en begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år bör införas den 1 maj 2022 och tillämpas från och med den 11 juni 2021, avseende ägarförändringar som sker efter den 10 juni 2021.

I denna proposition behandlas promemorians förslag.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 9 december 2021 att inhämta Lagrådets yttrande över det lagförslag som finns i *bilaga 4*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 5*. Regeringen har i allt väsentligt följt Lagrådets synpunkter, som behandlas i avsnitt 5, 6 och 7 samt i författningskommentaren. I förhållande till lagrådsremissen har vissa språkliga och redaktionella ändringar gjorts.

4 Gällande rätt

Tidigare års underskott

I 40 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns bestämmelser om hur och när tidigare års underskott får dras av. I 40 kap. 4 § IL definieras vad som avses med ett underskotts företag och i 40 kap. 9–19 d §§ IL regleras under vilka förutsättningar dessa företag får dra av underskott när det har skett en ägarförändring. Ett underskotts företag är ett företag som hade ett underskott under det föregående beskattningsåret eller som har ett eget eller övertaget underskott från tidigare år som inte har fått dras av ännu på grund av koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL eller bestämmelserna om rätt till avdrag för underskott efter kvalificerade fusioner eller fissioner i 37 kap. 24 och 25 §§ IL, efter verksamhetsavyttringar i 38 kap. 17 a och 17 b §§ IL eller efter partiella fissioner i 38 a kap. 18 och 19 §§ IL.

Huvudregeln är enligt 40 kap. 2 § IL att underskott från tidigare beskattningsår ska dras av. Vid ägarförändringar, som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag, inträder det enligt 40 kap. 10 § IL en beloppsspärr. Enligt paragrafens andra stycke inträder dock inte beloppsspärren om det företag som får det bestämmande inflytandet ingick i samma koncern som underskottsföretaget redan före ägarförändringen, eller i vissa fall om underskottsföretaget före ägarförändringen var försatt i resolution enligt lagen (2015:1016) om resolution. I 40 kap. 5 § IL definieras när ett företag ska anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag.

Beloppsspärren inträder också om en fysisk person, ett dödsbo, en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag eller ett svenskt handelsbolag – i vilket sådana personer är delägare, direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag – erhåller det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag (40 kap. 11 § första stycket IL).

Vidare kan beloppsspärren inträda vid ägarförändringar som innebär att sådana förvärvare som avses i 40 kap. 11 § IL under en femårsperiod dels var och en förvärvar andelar med minst 5 procent av samtliga röster i ett underskottsföretag, dels tillsammans förvärvar andelar med mer än 50 procent av samtliga röster i underskottsföretaget (40 kap. 12 § IL).

Slutligen kan beloppsspärren också inträda vid kvalificerade fusioner och fissioner enligt 37 kap. 21–23 §§ IL.

Beloppsspärren i 40 kap. 15 § IL innebär att underskottsföretaget 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 underskottsföretaget. Bestämmelsen utgår från att ju högre köpeskillingen för aktierna i ett företag är i förhållande till värdet av underskotten, desto mer substans finns det i företaget och behovet av en beloppsspärr blir då mindre (prop. 1993/94:50 s. 259).

För att förhindra att kapitaltillskott utnyttjas till att höja utgiften för att förvärva underskottsföretaget och på så sätt kringgå beloppsspärren finns bestämmelser i 40 kap. 15 a och 16 §§ IL. Bestämmelserna innebär att utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget vid beräkningen enligt beloppsspärren ska minskas med kapitaltillskott som har mottagits av underskottsföretaget under en viss tid eller att utgiften beräknas med hänsyn till det verkliga och särskilda värde som erhållits genom kapitaltillskottet.

Sedan 2009 gäller att inte bara kapitaltillskott som har skett före ägarförändringen utan också kapitaltillskott som har medfört ägarförändringen, i vissa fall ska reducera utgiften för förvärvet vid beräkningen av beloppsspärren.

Skatteflyktslagen

Lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) gäller vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt, dvs. skatt enligt inkomstskattelagen, inklusive bolagsskatt (1 §). En tillämpning av skatteflyktslagen förutsätter att det är fråga om en rättshandling som ingår i ett visst förfarande och att den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen (2 § 1 och 2). Förfarandet

måste vidare medföra en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige (2 § 1). Ytterligare ett krav är att skatteförmånen ska ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet (2 § 3). En tillämpning av skatteflyktslagen förutsätter slutligen också att ett fastställande av underlagen enligt förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet (2 § 4).

Enligt 2 § skatteflyktslagen ska man inte ta hänsyn till en viss rättshandling om villkoren i denna paragraf är uppfyllda. I stället ska beslut om fastställande av underlag fattas som om rättshandlingen inte hade företagits (3 §). Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, ska beslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för beslutet om fastställande av underlag inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, ska underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp.

HFD 2021 ref. 33

Högsta förvaltningsdomstolen har i domen HFD 2021 ref. 33 prövat en fråga om beloppsspärrens och skatteflyktslagens tillämpning vad gäller reglerna om tidigare års underskott. 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. Vid en beräkning enligt beloppsspärren har avdragsrätten för underskotten från tidigare år inte begränsats.

Skatteverket yrkade att skatteflyktslagen skulle tillämpas på det aktuella förfarandet. Högsta förvaltningsdomstolen fann dock att skatteflyktslagen inte är tillämplig på förfarandet och anförde bl.a. att det genom lagstiftning 2009 uttryckligen reglerades en situation då utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över ett s.k. skalbolag ska minskas vid tillämpning av beloppsspärren. Den nu aktuella situationen, att ett förvärv sker genom att köparen övertar säljarens skuld till det förvärvade bolaget, är inte ovanlig och kan därför enligt domstolen inte ha varit okänd för lagstiftaren. Avsikten kan således, enligt domstolen, inte ha varit att begränsa skalbolagens rätt till underskottsavdrag i den aktuella situationen. Högsta förvaltningsdomstolen fann därmed att skatteflyktslagen inte var tillämplig på förfarandet. Två justitieråd var skiljaktiga och fann att samtliga rekvisit för tillämpning av skatteflyktslagen var uppfyllda, bl.a. mot bakgrund av att relevanta förarbeten tydligt ger för handen att ett av de övergripande och primära syftena bakom regleringen i 40 kap. IL är att förhindra handel med underskotts företag, oavsett om underskotts företagen är skalbolag eller inte.

5 En särskild begränsningsregel bör införas för att motverka handel med underskotts företag

Regeringens bedömning: För att motverka handel med underskotts företag och kringgåenden av beloppsspärren bör det införas en särskild begränsningsregel i inkomstskattelagen.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inga synpunkter på promemorians förslag att motverka handel med underskotts företag genom att det införs en särskild begränsningsregel. Till dessa hör *Bokföringsnämnden, Ekobrottsmyndigheten, Ekonomistyrningsverket, Finansinspektionen, Förvaltningsrätten i Malmö, Förvaltningsrätten i Uppsala, Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, Justitiekanslern, Kammarrätten i Göteborg, Konjunkturinstitutet, Konkurrensverket, Kronofogdemyndigheten, Riksgälden, Skatteverket, Sveriges advokatsamfund, Tillväxtverket och Åklagarmyndigheten*. Skatteverket, Sveriges advokatsamfund och Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet lämnar dock ett antal synpunkter och förslag avseende utformningen av den föreslagna regeln i promemorian. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* kan varken tillstyrka eller avstyrka promemorians förslag då de menar att omfattningen av begränsningar av avdragsrätt för underskott är en politisk fråga.

Ett antal remissinstanser avstyrker förslaget i promemorian bl.a. eftersom de menar att behovet av den nya begränsningsregeln kan ifrågasättas och att subjektiva rekvisit försvårar tillämpningen av redan komplicerade regler. Till dessa hör *FAR, Företagarna, Insamlingsstiftelsen Rättvis skatteprocess, Näringslivets skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv, Fastighetsägarna* och *Svensk Försäkring* ansluter sig, *Srf konsulterna (SRF)* och *Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA)*.

Regelrådet finner att konsekvensutredningen inte uppfyller kraven i förordningen om konsekvensutredning vid regelgivning.

Skälen för regeringens bedömning

Beloppsspärrens syfte

Beloppsspärren i 40 kap. 15 § IL begränsar möjligheten för ett underskotts företag att dra av underskott från tidigare år efter en ägarförändring till den del underskotten överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget, eller andelar med mer än 50 procent av rösterna i underskotts företaget i vissa fall. Syftet med beloppsspärren är framför allt att motverka handel med underskott. Införandet av spärregler motiverades med att utan spärrar kommer möjligheten att utnyttja ett annat bolags förluster få stor betydelse för ägarförändringar och att en sådan utveckling inte är önskvärd (prop.

1993/94:50 s. 257). Vidare konstaterades det (s. 260) att syftet med spärreglerna är att systemet med förlustutjämning ska vara neutralt avseende ägarförändringar och att häri ligger att en ägarförändring som inte är motiverad av affärsmässiga skäl inte bör genomföras. Högsta förvaltningsdomstolen har, som ovan nämnts, i domen HFD 2021 ref. 33 prövat en fråga om beloppsspärrens och skatteflyktslagens tillämpning vad gäller reglerna om tidigare års underskott och kommit fram till att avdragsrätten för underskott inte ska begränsas i en viss situation (avsnitt 4).

Exempel på situationer som inte träffas av beloppsspärren

A AB äger ett underskotts företag U AB som har underskott från tidigare år om 100 miljoner kronor. U AB har utöver underskotten från tidigare år även egen verksamhet och tillgångar. Genom en underprisöverlåtelse överlåter U AB sin verksamhet och sina tillgångar till ett nybildat bolag, NY AB. Efter underprisöverlåtelser 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 sitt moderföretag, A AB, om 50 miljoner kronor. Därpå avyttrar A AB 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 om 10 miljoner kronor 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 reducerar inte underskotten vid denna ägarförändring eftersom underskotten understiger 200 procent av utgiften för att förvärva U AB. Reglerna i 40 kap. 15 a och 16 §§ IL aktualiseras inte heller då underskottsföretaget inte har mottagit något kapitaltillskott före eller i samband med ägarförändringen.

Det finns ett behov av kompletterande regler som motverkar handel med underskottsföretag och kringgående av beloppsspärren

Handel med ett underskottsföretag som vid förvärvstillfället saknar andra tillgångar än en uppskjuten skattefordran är något som reglerna i 40 kap. IL avser att förhindra (jfr prop. 1993/94:50 s. 259 f.). Beloppsspärren är konstruerad med syftet att göra ett sådant förvärv ekonomiskt olönsamt, eftersom värdet av underskotten är begränsat till den nominella skattesatsen. Om sådan handel med underskott inte motverkas skulle det innebära att en skattskyldig med en vinstgenererande tillgång eller verksamhet kan välja att förvärva ett underskottsföretag för en överenskommen köpeskilling, placera tillgången eller verksamheten i underskottsföretaget och kvitta vinsterna mot de förvärvade underskotten. I stället för att betala skatt på vinsten betalas då ett pris till säljaren av underskottsföretaget, motsvarande underskotten multiplicerat med en procentandel av den nominella skattesatsen. På så sätt skulle vissa skattskyldiga kunna uppnå en lägre beskattning än den nominella skattesatsen. Regeringen anser att en sådan utveckling inte är önskvärd.

En annan situation som reglerna i 40 kap. IL avser att förhindra gäller handel med ett underskotts företag som utöver en uppskjuten skattefordran också har en fordran på sitt tidigare moderbolag, och där betalningen för fordran på moderbolaget sker krona för krona. Om det inte vore för de skattemässiga underskotten hade transaktionen med största sannolikhet inte ägt rum då det inte finns några affärsmässiga skäl för att förvärva ett företag vars enda tillgång är en fordran, om betalningen för fordran samtidigt sker till nominellt belopp. Detsamma gäller också förvärv av ett underskottsföretag vars enda tillgång utöver den uppskjutna skattefordran är en kassa.

Att beloppsspärren skulle kunna kringgås genom att ett underskottsföretag inför en försäljning utöver den uppskjutna skattefordran tillförs värde i form av t.ex. en kassa, har förutsetts av lagstiftaren och är skälet till att kapitaltillskott som har lämnats till underskottsföretaget under viss tid före, och i vissa fall lämnas i samband med, en ägarförändring ska påverka beräkningen enligt beloppsspärren.

Som framgår ovan konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen i HFD 2021 ref. 33 att det genom lagstiftning 2009 uttryckligen reglerades en situation då utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över ett s.k. skalbolag ska minskas vid tillämpning av beloppsspärren. Vidare anges i avgörandet att den nu 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. Avgörandet visar enligt regeringens mening på en brist i lagstiftningen då de tillämpliga reglerna är för snävt avgränsade för att uppnå sitt syfte, nämligen att förhindra handel med underskott.

Skatteverket har under åren 2015–2019 uppmärksammat ett antal fall av handel med underskottsföretag och har angripit dessa med åberopande av skatteflyktslagen. Den gemensamma nämnaren för Skatteverkets utredningar är att det varit fråga om ägarförändringar i underskottsföretag som vid tidpunkten för ägarförändringen inte bedrivit någon verksamhet och vars tillgångar endast bestått av likvida medel i form av reverser eller kassa. Ägarförändringarna i underskottsföretagen har föregåtts av förfaranden som uppvisar stora likheter med varandra och genom vilka underskottsföretagen tömts på sin verksamhet inför den planerade ägarförändringen. Den verksamhet som tidigare bedrivits i underskottsföretaget har behållits i den ursprungliga koncernen, och underskottsföretagets enda tillgång, utöver den uppskjutna skattefordran, har vid ägarförändringen utgjorts av betalningen för den tidigare bedrivna verksamheten. Genom att verksamheten först har avyttrats till underpris till ett dotterföretag, vilket sedan har avyttrats till marknadspris till ett annat koncernföretag, har försäljningen av verksamheten kunnat ske utan skattekonsekvenser. Priset vid försäljningen av dotterföretaget behöver inte motsvara det fulla marknadsvärdet utan kan anpassas med hänsyn till syftet att värdet av underskottsföretaget vid den efterföljande externa försäljningen ska vara tillräckligt högt för att underskotten inte ska begränsas av beloppsspärren. Sammanlagt uppgår underskotten i de 20 ärenden som varit föremål för Skatteverkets omprövningsbeslut och domstolsprövning till strax under 11 miljarder kronor.

När Högsta förvaltningsdomstolen nu har funnit att skatteflyktslagen inte är tillämplig på det förfarande som prövades i HFD 2021 ref. 33 är det sannolikt att handel med underskotts företag som sker på liknande sätt som i de ovan beskrivna fallen kommer att öka, vilket medför en stor risk för betydande skattebortfall. Regeringen anser därför att det finns ett behov av att motverka sådan handel med underskotts företag genom ändrad lagstiftning. Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inga synpunkter på att ändra reglerna så att handel med underskotts företag motverkas, däribland *Förvaltningsrätten i Malmö*, *Förvaltningsrätten i Uppsala*, *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet*, *Kammarrätten i Göteborg*, *Skatteverket* och *Sveriges advokatsamfund*.

Flera remissinstanser, bl.a. *FAR*, *Företagarna*, *NSD*, *SRF* och *SVCA* menar dock att behovet av den nya bestämmelsen kan ifrågasättas, särskilt mot bakgrund av den osäkerhet som beskrivs i promemorians konsekvensanalys. *Regelrådet* finner att konsekvensutredningen inte uppfyller kraven i förordningen om konsekvensutredning vid regelgivning eftersom redovisningen av behov av speciella informationsinsatser, av berörda företag utifrån antal, storlek och bransch, och av påverkan på berörda företags tidsåtgång och kostnader är bristfällig. Remissinstansernas synpunkter på förslaget konsekvensanalys bemöts närmare i avsnitt 9. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* framför särskilda synpunkter avseende förslagets påverkan på skatteintäkterna. I avsnitt 9.2 behandlas de offentliga finansiella effekterna och påverkan på de offentliga finanserna.

FAR påpekar vidare, vad gäller det förfarande som varit föremål för prövning i HFD 2021 ref. 33, att det inte är möjligt för en köpare av ett underskotts företag att enbart ta över säljarens skuld till underskotts företaget eftersom det skulle innebära ett brott mot förvärvslåneförbudet. Enbart köpare med kapital motsvarande hela köpeskillingen kan således komma i fråga för förvärv av underskotts företag med det aktuella förfarandet. Vidare menar *FAR* att det krävs att underskotts företaget, trots att det har gått med förlust, har ett eget kapital eller dolda övervärden av tillräcklig storlek, vilket är ovanligt. Enligt regeringens mening är dock det förhållandet att en viss typ av skatteplanering endast kan utföras av kapitalstarka parter, inte något skäl till att godta sådana transaktioner.

Flera remissinstanser, däribland *NSD*, *SRF* och *FAR*, menar att det finns ett behov av en generell översyn av reglerna i 40 kap. IL i syfte att få mer rättssäkra, ändamålsenliga och praktiskt hanterliga regler. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* framför särskilt att reglerna i 40 kap. 15 a och 16 §§ IL bör utmönstras. *Fakultetsnämnden m.fl.* hänvisar i detta sammanhang även till *Lagrådets yttrande över förslagen* som lämnades i prop. 1999/2000:2 i vilket grunden för regelverket om begränsningar av rätten att dra av förluster ifrågasattes. Regeringen finner dock att en generell översyn av reglerna i 40 kap. IL faller utanför det aktuella lagstiftningsärendet.

Bör regeln utformas som övriga begränsningsregler i 40 kap. IL?

Befintliga begränsningsregler i 40 kap. IL är utformade som objektiva regler och träffar ägarförändringar på samma sätt oavsett vilka skäl som

ligger bakom ägarförändringen. Ett alternativ för att träffa de nu uppmärksammade ägarförändringarna skulle kunna vara att införa en regel liknande den som gäller avseende kapitaltillskott som har mottagits inom en viss tid före ägarförändringen. En sådan regel skulle kunna utformas så att utgiften för att förvärva ett underskotts företag, vid beräkningen av beloppsspärren, ska minskas med värdet av likvida tillgångar i form av kassa som innehas av underskotts företaget vid överlåtelse tidpunkten samt med fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskotts företaget före ägarförändringen men inte efter. Underskotten som underskotts företaget får dra av efter ägarförändringen skulle då begränsas genom att värdet av kassan och fordringar på företag i den tidigare koncernen minskar utgiften för att förvärva underskotts företaget vid beräkningen av beloppsspärren.

Fördelen med en sådan utformning skulle vara att den uttryckligen motverkar sådana fall av handel med underskotts företag som nämnts ovan och som avgjorts i HFD 2021 ref. 33. Nackdelen med detta alternativ är att andra likartade transaktioner inte skulle omfattas av förslaget. Nya bestämmelser skulle därför behöva införas om andra fall av handel med underskotts företag uppmärksammas, t.ex. genom transaktioner som syftar till att kringgå beloppsspärren. Denna nackdel har även påpekats av Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, som förvisso anser att en objektiv regel är mer förutsebar men däremot inte användbar för de andra former av kringgåenden som nämnts i promemorian.

Ytterligare en nackdel med en sådan regel är att den i praktiken skulle träffa alla företagsöverlåtelser eftersom kontanter och fordringar är tillgångar som i stort sett alla företag har. Det finns en klar risk för att även affärsmässigt motiverade företagsöverlåtelser skulle träffas av en sådan regel, vilket skulle medföra ett behov att avgränsa regeln. Vidare skulle företag som har mottagit sådana kapitaltillskott som omfattas av befintliga begränsningsregler riskera att träffas dubbelt, vilket inte bedöms vara rimligt.

Mot denna bakgrund gör regeringen bedömningen att en sådan objektiv regel inte är det mest lämpliga alternativet.

Bör det införas en särskild begränsningsregel utformad som en antimissbruksregel?

De förfaranden som nu har uppmärksammats visar likheter med de förfaranden som 40 kap. 15 a och 16 §§ IL avser att motverka. En likhet är att förvärvaren av underskotts företaget kan betala en del av köpeskillingen till säljaren (betalning för underskotten) och en annan del av köpeskillingen till underskotts företaget som förvärvas (betalning som leder till att underskotten inte begränsas av beloppsspärren). Till den del betalning sker till underskotts företaget, tillfaller betalningen samtidigt indirekt köparen genom förvärvet. En skillnad mot nämnda regler är dock att underskotts företagets värde i aktuella fall inte har reglerats genom att företaget mottagit kapitaltillskott. Dessa förfaranden omfattas därmed varken av 15 a eller 16 § IL. I promemorian gjordes bedömningen att en alternativ lösning för att motverka handel med underskotts företag av aktuellt slag skulle vara att införa en antimissbruksregel som komplettering till de befintliga reglerna om kapitaltillskott. En sådan

särskild begränsningsregel skulle utgöra ett komplement till skatteflyktslagen, som även fortsatt är generell tillämplig på hela 40 kap. IL. Regeringen delar bedömningen i promemorian. För att motverka handel med underskotts företag och kringgåenden av beloppsspärren bör det således införas en särskild begränsningsregel i inkomstskattelagen.

När det gäller frågan om lämplig utformning av den aktuella begränsningsregeln konstaterar regeringen att de kvarstående underskotten från tidigare år synes ha utgjort det övervägande skälet till att den nu prövade transaktionen i HFD 2021 ref. 33 ägt rum, vilket också Kammarrätten i Stockholm konstaterade i den överklagade domen (mål nr 7167–7173-17). En särskild begränsningsregel i form av en antimissbruksregel skulle då kunna utformas så att rätten att dra av tidigare års underskott upphör om ägarförändringen har skett i syfte att utnyttja underskott efter ägarförändringen. Fördelen med en sådan regel är att den träffar samtliga förfaranden där ägarförändringar inte är motiverade av affärsrättsliga skäl utan i stället motiveras av de skattemässiga underskotten. Detta är viktigt eftersom utvecklingen visat att det inte går att förutse alla förfaranden som annars kan komma att genomföras för att kringgå beloppsspärren.

En nackdel är, såsom flera remissinstanser har påpekat, att en sådan regel är mindre förutsebar än en objektiv, mer mekanisk regel. För att öka förutsebarheten gör regeringen bedömningen att regeln även bör innehålla vägledande kriterier i form av olika omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om underskotten har legat till grund för ägarförändringen. Under vilka närmare förutsättningar en sådan regel ska tillämpas och vilka omständigheter som särskilt bör beaktas behandlas i avsnitt 6 och 7 nedan.

Beloppsspärren som finns i 40 kap. 15 § IL och de särskilda beräkningsreglerna i 40 kap. 15 a och 16 §§ IL gäller vid alla ägarförändringar enligt 40 kap. 10–13 §§ IL. Den särskilda begränsningsregeln avser däremot att motverka handel med underskotts företag och kringgåenden av beloppsspärren, dvs. transaktioner där det övervägande skälet är att uppnå skattefördelar i form av förvärv av underskott. Prövning av om den särskilda begränsningsregeln är tillämplig bör ske som ett ytterligare steg utöver beräkningen av vilket underskott som får dras av enligt 40 kap. 15–16 §§ IL och tillämpningen av dessa regler påverkas i sig inte av införandet av den nya begränsningsregeln.

Lagrådet påpekar att den föreslagna regeln i lagrådsremissen har placerats under en egen underrubrik ”Särskild avdragsbegränsning” mellan rubrikerna ”Beloppsspärren” och ”Koncernbidragsspärren” och menar att om den nya regeln ska vara en egen spär, krävs följdändringar i andra paragrafer i kapitlet. Alternativt anser *Lagrådet* att den nya regeln kan ses som en del av beloppsspärren och den bör då läggas under rubriken ”Beloppsspärren”. Regeringen anser att bestämmelsen ska tillämpas som ett andra steg efter en beräkning enligt beloppsspärren i 15 §, vilket i lagrådsremissens lagförslag uttrycktes genom en hänvisning till 15 §. Bestämmelsen ska således ses som en del av beloppsspärren.

Sammanfattningsvis anser regeringen att det finns ett behov av att motverka handel med underskotts företag och kringgåenden av beloppsspärren och att det därför är nödvändigt att införa nya kompletterande bestämmelser i 40 kap. IL om tidigare års underskott. Det bör därför

införas en särskild begränsningsregel som motverkar handel med underskott genom nu uppmärksammade förfaranden och liknande förfaranden i framtiden. I enlighet med Lagrådets förslag (alternativ 2) placeras den nya regeln under den befintliga rubriken Beloppsspärren.

6 Den särskilda begränsningsregeln bör gälla om underskotten har varit det övervägande skälet till en ägarförändring

Regeringens förslag: Underskott som kvarstår från det föregående beskattningsåret får inte dras av om underskotten har utgjort det övervägande skälet till att ägarförändringen har skett.

Promemorians förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. I promemorian föreslogs dock att underskott inte får utnyttjas om de med hänsyn till omständigheterna ”kan antas” ha utgjort det övervägande skälet till att ägarförändringen har skett.

Remissinstanserna: FAR, Företagarna, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Näringslivets skattedelegation (NSD), till vars yttrande Svenskt Näringsliv, Fastighetsägarna och Svensk Försäkring ansluter sig och Srf konsulterna (SRF) påpekar att ”kan antas” i lagtexten är ett beviskrav och menar att det är för lågt ställt och riskerar att omfatta för många situationer. Sveriges advokatsamfund menar att det subjektiva rekvisitet ”övervägande skäl” kan ifrågasättas ur ett rättssäkerhetsperspektiv. NSD och FAR framför liknande synpunkter. FAR ställer sig också frågande till vad som avses med att hänsyn ska tas till ”omständigheterna” då detta är något som görs vid all rättstillämpning och menar att det inte framgår vem som ska utreda dessa omständigheter eller vem som ska ha bevisbördan. Skatteverket menar däremot att eftersom rekvisitet ”underskotten kan antas ha utgjort det övervägande skälet” är hämtat från skatteflyktlagen kan vägledning hämtas från domstolarnas tillämpning av denna lag. Vidare påpekar Skatteverket och Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA) att förslaget innebär att underskott kan falla bort i sin helhet vilket kan medföra mer långtgående konsekvenser än en tillämpning av beloppsspärren. Även Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet för fram liknande synpunkter.

Ett antal remissinstanser, däribland Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, NSD och SVCA ifrågasätter om Skatteverket är lämplig första instans vid prövningen av avdragsrätten enligt begränsningsregeln och efterfrågar ytterligare analys av detta.

Avdragsrätten faller bort om underskotten har utgjort det övervägande skälet till att ägarförändringen har skett

Syftet med en särskild begränsningsregel är att motverka handel med underskotts företag. Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i HFD 2021 ref. 33 innebär att handel med underskotts företag i vissa fall kan ske utan att beloppsspärren aktualiseras. Detta trots att underskotten från tidigare år framstår som det övervägande skälet till att ägarförändringen har ägt rum, vilket också Kammarrätten i Stockholm konstaterade i den överklagade domen (mål nr 7167–7173-17). Enligt regeringen bör regeln således medföra att rätten att dra av tidigare års underskott upphör om ägarförändringen har genomförts med anledning av de skattemässiga underskott som kvarstår från tidigare beskattningsår.

I promemorian föreslogs att den särskilda begränsningsregeln bör utformas så att förfaranden där de kvarstående underskotten från tidigare beskattningsår med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för ägarförändringen förhindras, även utan en tillämpning av skatteflyktlagen.

Kriteriet ”med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet” återfinns i skatteflyktlagen. Det kan noteras att ”kan antas” dessutom används i flera materiella bestämmelser i inkomstskattelagen som tar sikte på skatteflykt eller kringgåenden och där det är den skattskyldiges syfte eller avsikt med ett visst handlande som ska bedömas. Ett exempel är i den närliggande bestämmelsen i 40 kap. 15 a § IL om kapitaltillskott.

Flera remissinstanser för fram att ”kan antas” är ett beviskrav och menar att det är för lågt ställt och riskerar att omfatta fler situationer än motiverat, vilket skapar en osäkerhet i förhållande till affärsmässiga företagsöverlåtelse. Till dessa hör FAR, Företagarna, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, NSD och SRF. FAR anser att ”kan antas” kan fungera vid en prövning enligt skatteflyktlagen men att det inte är lämpligt när det är fråga om en materiell skatteregel. Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet anser att uttalandena i promemorian är motsägelsefulla i förhållande till den föreslagna regelns ordalydelse och att när det gäller en regel av den föreslagna karaktären, dvs. en särskild skatteflyktsregel med vaga rekvisit, bör kravet för att regeln ska vara tillämplig ställas högre än vad som är fallet i förslaget. NSD påpekar att valet av beviskrav inte har motiverats och att den föreslagna utformningen är olycklig utifrån såväl ett rättssäkerhetsperspektiv som ett proportionalitetsperspektiv.

Regeringens avsikt med den särskilda begränsningsregeln är inte att den ska förstås som att det är tillräckligt med en misstanke om att underskotten ligger till grund för ägarförändringen. Regeln syftar till att förhindra missbruk i form av handel med underskotts företag och kringgåenden av beloppsspärren. För att undvika de risker för osäkerhet som remissinstanserna pekar på anser regeringen därför att ”kan antas” bör tas bort och att regeln utformas utan något uttryckligt beviskrav. Det innebär att det är det i inkomstskattelagen generellt tillämpliga beviskravet ”sannolikt” som gäller (jfr prop. 2002/03:106 s. 118 f. och RÅ 2001 ref

22). Även med en sådan ändring kommer de i avsnitt 5 nämnda fallen av handel med underskott att omfattas av den särskilda begränsningsregeln.

Vidare har vissa remissinstanser fört fram synpunkter vad gäller rekvisitet ”det övervägande skälet”. Till dessa hör *Sveriges advokatsamfund* som menar att det subjektiva rekvisitet ”övervägande skäl” medför en risk att det blir svårt för en förvärvare att bedöma huruvida de skattemässiga underskotten från tidigare år i ett förvärvat bolag kan nyttjas mot framtida resultat eller inte och att förslaget, i dess nuvarande utformning, därmed kan ifrågasättas ur ett rättssäkerhetsperspektiv. NSD och FAR framför liknande synpunkter. FAR menar att en sådan osäkerhet kan innebära att affärsmässigt motiverade överlåtelse inte kommer till stånd. Därutöver ifrågasätter FAR vad som avses med att hänsyn ska tas till ”omständigheterna” då detta är något som görs vid all rättstillämpning.

I förarbetena till den nuvarande skatteflyktslagen beskrivs ”övervägande skäl” som att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väger tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans som den skattskyldige har för sitt handlande (prop. 1996/97:170 s. 44). Av dessa förarbeten framgår även att bedömningen av förekomsten av en viss avsikt hos den skattskyldige vid inkomstbeskattningen normalt ska ske mot bakgrund av objektivt iakttagbara omständigheter. Att den skattskyldiges syfte med transaktionen ska bedömas mot bakgrund av objektiva fakta tydliggörs genom orden ”med hänsyn till omständigheterna”. Värt att notera är även att det i de tidigare förarbetena från 1983 påpekades att rekvisitet av naturliga skäl utformats så att omständigheter av objektiv natur blir avgörande för bedömningen av den skattskyldiges avsikter (prop. 1982/83:84 s. 18). Det har vidare påpekats att den valda utformningen inte leder till osäkerhet eller minskad förutsebarhet eftersom det föreslagna rekvisitets innebörd framgår klart av lagtextens utformning (prop. 1996/97:170 s. 44). Regeringen kan mot denna bakgrund konstatera att det av dessa förarbetsuttalanden framgår att det är fråga om en objektiv bedömning av omständigheterna som är avgörande för bedömningen om det finns ”övervägande skäl”.

Som *Skatteverket* har påpekat i sitt remissyttrande kan vägledning avseende tolkningen och tillämpningen hämtas från domstolarnas tillämpning av skatteflyktslagen, eftersom rekvisitet ”det övervägande skälet” är hämtat från denna lag. Möjligheten att luta sig mot befintlig praxis ökar enligt regeringens uppfattning rättssäkerheten.

Mot denna bakgrund och med hänsyn till syftet med den föreslagna begränsningsregeln anser regeringen sammantaget att de i promemorian föreslagna rekvisiten ”övervägande skäl” och ”med hänsyn till omständigheterna” är ändamålsenliga. Detta innebär att rätten att dra av underskott som kvarstår från tidigare beskattningsår ska upphöra om underskottsforetagets skattemässiga underskott vid en objektiv betraktelse framstår som det skäl som motiverat den aktuella ägarförändringen, med starkare tyngd än samtliga övriga skäl tillsammans. Om de omständigheter som vid en bedömning talar för att ägarförändringen är motiverad av affärsmässiga skäl i stället sammantaget väger tyngre och således överväger, ska däremot inte rätten att utnyttja tidigare års underskott upphöra enligt den särskilda begränsningsregeln. Liksom vad som gäller vid en tillämpning av skatteflyktslagen är det en objektiv bedömning av omständigheterna som är avgörande för bedömningen av om det finns

”övervägande skäl”. Regeringen anser, till skillnad från vissa remissinstanser, att regeln med hänsyn till detta inte riskerar att leda till osäkerhet eller minskad förutsebarhet. Vilka omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om underskotten har utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen behandlas i avsnitt 7 nedan.

I lagrådsremissen föreslogs i den aktuella bestämmelsens första stycke att avdragsrätten upphör vid vissa ägarförändringar ”om underskotten med hänsyn till omständigheterna har utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen”. *Lagrådet* anser att bestämmelsen är logiskt osammanhängande och att placeringen av orden ”med hänsyn till omständigheterna” bör strykas i första stycket och i stället läggas till i andra stycket. Regeringen föreslår att paragrafen utformas i enlighet med Lagrådets förslag. Att lokutionen ”med hänsyn till omständigheterna” flyttas till paragrafens andra stycke innebär inte någon ändring i sak.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen att underskott från tidigare beskattningsår inte får dras av om underskotten har utgjort det övervägande skälet till att ägarförändringen har skett.

Precisering av vilka ägarförändringar som aktualiserar regeln

I lagrådsremissens lagförslag anges att rätten att dra av kvarstående underskott från tidigare år i vissa fall upphör vid ägarförändringar enligt 10–12 §§. Det är samma hänvisning till ägarförändringar som återfinns i beloppsspärren (15 §). I 13 § anges vissa undantagssituationer när bestämmelserna i 11 och 12 §§ inte gäller. Dessa undantag gäller vid en tillämpning av 15 §.

Lagrådet påpekar att det i första stycket i lagrådsremissens förslag till 17 a § anges att spärren gäller vid ägarförändringar enligt 10–12 §§. Enligt Lagrådet bör dock också den inskränkning som finns i 13 § beaktas. Den särskilda begränsningsregeln ska tillämpas vid samma ägarförändringar som när 15 § tillämpas. Regeringen instämmer i att även de undantagssituationer som anges i 13 § bör omfattas.

Lagrådet anför vidare att om paragrafen blir en del av beloppsspärren (se ovan avsnitt 5) så behövs det inte någon hänvisning till att det sker en ägarförändring och stycket kan därför kortas ned. Regeringen anser dock att det finns fördelar med att det tydligt framgår av lagtexten vilka ägarförändringar som aktualiserar en tillämpning av den nya regeln och föreslår därför att en hänvisning görs till sådana ägarförändringar som anges i 10–13 §§.

Bevisbördans placering

FAR har framfört att det är otydligt hur bevisbördan ska fördelas mellan den skattskyldige och Skatteverket och menar att Skatteverket bör ha bevisbördan för att rättsfakta föreligger enligt den föreslagna regeln.

En huvudprincip vid den ordinarie inkomstbeskattningen är att bevisbördan ligger på Skatteverket i fråga om intäkter och på den skattskyldige beträffande avdrag (se t.ex. HFD 2012 ref. 69 I-III). Vid efterbeskattning och för påförande av skattetillägg har Skatteverket bevisbördan och ett förhöjt beviskrav tillämpas (se t.ex. 49 kap. 5 § skatteförfarandelagen [2011:1244] och HFD 2012 ref. 65).

Den aktuella regeln avser avdragsrätten för underskott som kvarstår från tidigare beskattningsår vilket innebär att det enligt huvudregeln ovan är den skattskyldige som har bevisbördan. Regeringen bedömer att den mest lämpliga ordningen är att följa huvudregeln även i detta fall.

I förarbetena till lagen mot skatteflykt, som infördes 1981, uttalades avseende beviskraven att det är den skattskyldige som har de bästa och ofta de enda kunskaperna om sådana omständigheter som inte framgår av det yttre skeendet men som har haft betydelse vid valet av förfaringsätt och att det därför måste ankomma på den skattskyldige att göra sannolikt att han – trots vad som framgår av det yttre skeendet – ändå har haft andra och i detta sammanhang godtagbara skäl för sitt handlande (prop. 1980/81:17 s. 29). Regeringen anser att detta uttalande gör sig gällande även för den nu aktuella regeln. Den skattskyldige ska därmed för bibehållen avdragsrätt visa att omständigheterna är sådana att avdragsrätten inte har gått förlorad med anledning av ägarförändringen. Att visa att de kvarstående underskotten från tidigare år inte har utgjort det övervägande skälet för att ägarförändringen har ägt rum innebär annorlunda uttryckt att den skattskyldige ska visa på de omständigheter som har utgjort det övervägande skälet för ägarförändringen, dvs. de skäl som talar för att transaktionen är motiverad av affärsmässiga skäl.

Begränsningsregelns rättsföljd

Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, Skatteverket och *SVCA* påpekar att den i promemorian föreslagna begränsningsregeln innebär att underskott kan falla bort i sin helhet. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* menar att denna effekt skulle kunna undvikas om en tillämpning av bestämmelsen endast skulle medföra att man vid beräkningen av förvärvsutgiften enligt 40 kap. 15 § IL ska räkna bort ”kontanter och fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskottsföretaget före ägarförändringen”. Samtidigt anför fakultetsnämnden att en sådan reglering dock troligen skulle behöva kombineras med bestämmelser för mer komplicerade fordringsförhållanden, ägarförändringar och koncernstrukturer. *SVCA* menar att regeln innebär att en för företagen komplex och subjektiv gränsdragningsfråga avgör huruvida hela eller ingen del av underskotten kommer att rullas vidare och tar särskilt upp att regeln riskerar att träffa underskottsföretag med viss rörelse där övervägande skäl anses tala för att överlåtelsen har skett på grund av de skattemässiga underskotten. Samtidigt förordrar Skatteverket att begränsningen införs på förslaget vis, mot bakgrund av att begränsningsregeln har karaktären av en stoppregel som ska träffa icke önskvärd handel med underskottsföretag där det övervägande syftet med förvärvet av underskottsföretaget varit att uppnå skattefördelar, och inte ägarförändringar som görs av övervägande affärsmässiga skäl.

Mot bakgrund av syftet med den föreslagna regeln anser regeringen, i likhet med Skatteverket, att det är motiverat med en tillämpning som innebär att rätten att dra av tidigare års underskott upphör i sin helhet om förutsättningarna för begränsningen är uppfyllda.

Lagrådet föreslår att rättsföljden tydliggörs genom att lagtexten kompletteras med orden ”i sin helhet”. Regeringen följer *Lagrådets* förslag.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, NSD och SVCA ifrågasätter om det är lämpligt att Skatteverket är första instans vid prövningen av avdragsrätten enligt begränsningsregeln. NSD är kritiskt till att det utifrån promemorian inte går att utläsa om analys och överväganden har gjorts avseende behovet av att låta förvaltningsrätten pröva avdragsrätten efter framställan från Skatteverket eller om svårigheterna för skattskyldiga att hantera den bristande förutsebarheten genom förhandsbeskedsinstitutet har beaktats. SVCA påpekar att möjligheterna att genom förhandsbesked få klarhet i hur reglerna ska tillämpas i praktiken kommer att saknas. Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet menar att regeln liksom skatteflyktslagen bör prövas av förvaltningsrätten efter framställan från Skatteverket och att den förevarande ordningen är ologisk.

Regeringen gör följande bedömning. Även om den föreslagna begränsningsregeln syftar till att förhindra skatteflyktsliknande förfaranden i form av kringgåenden av beloppsspärren och kriteriet ”med hänsyn till omständigheterna har utgjort det övervägande skälet” har sin förebild i skatteflyktslagen så finns samtidigt flera skillnader vid tillämpningen. Enligt skatteflyktslagen ska det t.ex. även ske en prövning av ”om ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte”. Vid tillämpningen av skatteflyktslagen är det främst denna fråga som har varit svår att bedöma (se prop. 2012/13:1 s. 251). En annan skillnad är att ett beslut till nackdel för den skattskyldige enligt skatteflyktslagen kan meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut och att detta gäller oavsett om den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift eller inte. Förslaget om att införa en särskild begränsningsregel för att motverka handel med underskotts företag innebär att en omprövning efter den ordinarie omprövningsfristen (två år) endast kan ske om förutsättningarna för efterbeskattning är uppfyllda, dvs. oriktig uppgift krävs. Ett införande av ett s.k. ansökningsförfarande vid prövningen av ett specifikt avdragsyrkande inom ramen för det ordinarie beskattningsförfarandet skulle vidare innebära ett stort avsteg från nuvarande ordning.

Med hänsyn till detta anser regeringen att det inte bör införas ett sådant ansökningsförfarande för den särskilda begränsningsregeln. Regeringen anser i stället att prövningen av begränsningsregeln ska ske enligt samma regler som gäller för andra avdragsyrkanden i inkomstskattelagen, dvs. av Skatteverket som första instans. Därefter har företagen möjlighet att överklaga Skatteverkets beslut till domstol i vanlig ordning (jfr prop. 2012/13:1 s. 251).

Vad gäller möjligheterna att genom förhandsbesked få klarhet i hur reglerna ska tillämpas i praktiken, som NSD och SVCA har tagit upp, så gäller enligt 5 § lagen om förhandsbesked (1998:189) att förhandsbesked ska lämnas i en fråga som rör sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Vilka frågor som kan lämpa sig för förhandsbesked avgörs av rättspraxis. I normalfallet bör förhandsbesked komma i fråga i mer komplicerade fall som kräver ingående utredningar av rättsfrågan, där vägledning inte kan hämtas i lagtext, förarbeten eller rättspraxis. Rena bevisfrågor eller värderingsfrågor besvaras inte (prop. 1997/98:65 s. 37).

Den skattskyldige ska presentera så utförligt material att det kan läggas till grund för en allsidig saklig prövning. Beskedet lämnas utifrån de sakförhållanden och förutsättningar som framgår av handlingarna. Det är möjligt att få förhandsbesked vid tillämpning av skatteflyktslagen, vilken som nämnts har vissa likheter med den föreslagna begränsningsregeln. Även bedömningen av om de kvarstående underskotten från tidigare beskattningsår har utgjort det övervägande skälet till att en ägarförändring har ägt rum ska göras utifrån objektiva omständigheter. Som framgår av avsnitt 7 ska det särskilt beaktas vilka tillgångar och rättigheter som har erhållits samt om underskotts företaget bedriver rörelse. Regeringens uppfattning är därför att den föreslagna regeln bör kunna bli föremål för förhandsbesked.

Lagförslag

Förslaget tas in i den nya paragrafen 40 kap. 17 a § första stycket IL.

7 Omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen

Regeringens förslag: Bedömningen av om underskotten har utgjort det övervägande skälet för ägarförändringen ska göras med hänsyn till omständigheterna. Det ska särskilt beaktas om det i förvärvet inte har ingått något företag som innehar andra tillgångar eller rättigheter än kontanter och fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskotts företaget före ägarförändringen. Det ska också särskilt beaktas om det i förvärvet inte har ingått något företag som bedriver rörelse.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anför att fler omständigheter som talar för en tillämpning av den föreslagna begränsningsregeln bör diskuteras i förarbetena och att lagtexten bör kompletteras med ”även andra liknande omständigheter”. Även *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* efterfrågar fler exempel på den föreslagna regelns tänkta tillämpning och menar vidare att den föreslagna regeln har utformats på ett missvisande sätt då tillgångar som innehas av det förvärvade underskotts företaget anges erhållas av förvärvaren av underskotts företaget. *Sveriges advokatsamfund* anser att, i stället för förslaget i promemorian, så bör en eller flera objektiva grunder anges, där såväl den skattskyldige som rättstillämparen får tydligare vägledning om huruvida begränsningsregeln ska tillämpas eller inte. *Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA)* delar promemorians uppfattning att omständigheten att underskotts företaget äger tillgångar eller bedriver rörelse bör tala för att de skattemässiga underskotten inte utgör det övervägande skälet för överlåtelsen och framför att samma bedömning bör gälla även andra objektiva värden som inte ingår i redovisningen, såsom en börsnotering. Vidare bör enligt SVCA underskott av begränsat värde undantas från regelns tillämpning.

Vägledande kriterier bör anges till stöd för bedömningen av vad som utgjort övervägande skäl till ägarförändringen

För att öka förutsebarheten vid tillämpningen av reglerna bedöms det, som framgår i avsnitt 5, vara lämpligt att regeln även innehåller vägledande kriterier i form av olika omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om underskotten har legat till grund för ägarförändringen. Dessa bör baseras på den situation som var föremål för prövning i HFD 2021 ref. 33 och de övriga förfaranden som nämns i avsnitt 5, men de bör också utformas utifrån syftet med underskottsreglerna.

Handel med underskotts företag torde framför allt aktualiseras avseende underskotts företag med stora underskott som saknar andra tillgångar än kassa eller fordringar på företag i intressegemenskap och som inte bedriver någon verksamhet. I de fall underskotts företaget har sådana andra tillgångar eller bedriver en aktiv rörelse är det mer sannolikt att ägarförändringen är affärsmässigt motiverad. För att på lämpligaste sätt åstadkomma denna gränsdragning föreslår regeringen att det särskilt ska anges hur bedömningen av om underskotten har utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen bör göras. Detta bör ske genom att det vid bedömningen särskilt ska beaktas vilka tillgångar som har ingått i förvärvet samt om någon rörelse bedrivits.

Det ska beaktas vilka tillgångar eller rättigheter som har ingått i förvärvet

Om ett underskotts företag äger en tillgång såsom exempelvis en fastighet, får det anses sannolikt att ett förvärv av underskotts företaget sker för att den nya ägaren vill förvärva fastigheten, inte främst de skattemässiga underskotten från tidigare år. Detsamma gäller om underskotts företaget äger inventarier, en patenträttighet eller andra materiella eller immateriella tillgångar. Om ett underskotts företags enda tillgång utöver den uppskjutna skattefordran utgörs av en kassa är det däremot mer sannolikt att det är skattefordran som är det verkliga skälet till att förvärvet sker. Detsamma gäller en koncernintern fordran.

Vid bedömningen av vad som utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen föreslår regeringen därför att det särskilt ska beaktas om det i förvärvet inte har ingått andra tillgångar eller rättigheter än kontanter och fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskotts företaget före ägarförändringen. Om sådana andra tillgångar eller rättigheter inte har ingått i förvärvet är det en omständighet som talar för att underskotten har varit det övervägande skälet för att ägarförändringen har skett. Motsatsvis gäller också att om sådana tillgångar har ingått i förvärvet är det en omständighet som talar för att underskotten inte har varit det övervägande skälet för att ägarförändringen har skett.

Det ska beaktas om underskotts företaget bedriver rörelse

I likhet med vad som sägs ovan om innehav av materiella och immateriella tillgångar är också den omständigheten att underskotts företaget bedriver rörelse och t.ex. har personal, hyreskontrakt eller kundkontrakt något som typiskt sett tyder på att underskotten inte utgjort det övervägande skälet för att ägarförändringen har kommit till stånd. Om den aktuella

ägarförändringen omfattar mer än ett företag kan rörelse som bedrivs av ett annat företag än underskottsföretaget, t.ex. av ett eller flera dotterföretag till underskottsföretaget, utgöra ett affärsmässigt skäl till att förvärva underskottsföretaget. Om något rörelsedrivande företag inte har ingått i förvärvet är det i stället en omständighet som talar för att underskotten har varit det övervägande skälet för att ägarförändringen har skett. Regeringen föreslår därför att det vid bedömningen särskilt ska beaktas om det i förvärvet inte har ingått något företag som bedriver rörelse.

Med rörelse avses enligt 2 kap. 24 § IL annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Även juridiska personer som inte utgör ”företag” enligt 40 kap. 3 § IL kan bedriva rörelse, tex. handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

Ägarförändringen kan omfatta mer än ett företag

Ett underskottsföretag kan ingå i en koncern som är föremål för en ägarförändring. Vid bedömningen av om den särskilda begränsningsregeln är tillämplig eller inte bör hänsyn i en sådan situation tas till hela koncernen som är föremål för ägarförändringen. Den avgörande frågan för att bedöma vad som varit det övervägande skälet till att ägarförändringen har kommit till stånd är om det i det aktuella förvärvet har ingått andra tillgångar än den uppskjutna skattefordran. Dessa tillgångar behöver inte nödvändigtvis finnas i underskottsföretaget utan kan ingå i förvärvet i form av t.ex. ett eller flera dotterföretag till underskottsföretaget. Underskottsföretaget kan också exempelvis vara dotterföretag till det företag som förvärvas.

I promemorians lagförslag anges att det vid bedömningen särskilt ska beaktas vad förvärvaren har erhållit genom ägarförändringen. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* menar att den föreslagna lagtexten är missvisande eftersom den anger att någon genom att förvärva ett företag kan ”erhålla” de tillgångar som ägs av det förvärvade företaget. Fakultetsnämnden anger samtidigt att den aktuella formuleringen torde ha valts för att även omfatta fall då tillgångarna innehas respektive rörelsen bedrivs i dotterbolag etc. till det förvärvade företaget. Fakultetsnämnden menar att detta bör anges i klartext vilket skulle kunna ske genom att använda uttrycket ”direkt eller indirekt”. Regeringen noterar att den aktuella bestämmelsen endast aktualiseras vid förvärv av andelar, inte vid inkrämsöverlåtelser, och att förvärvet av något annat än andelar således alltid sker indirekt. Regeringen delar därför inte bedömningen att tillägget ”direkt eller indirekt” skulle innebära något klagörande. Generellt gäller också att bestämmelserna i 40 kap. IL är tillämpliga både vid direkta och indirekta ägarförändringar. Beloppsspärren kan exempelvis tillämpas på ett underskottsföretag som är dotterföretag till ett företag vars andelar byter ägare.

Även *Lagrådet* har synpunkter i dessa delar och anför följande. Enligt andra stycket ska det beaktas om förvärvaren genom ägarförändringen har erhållit vissa typer av tillgångar. Spärreglerna utgår ifrån att genom ägarförändringen förvärvas det bestämmande inflytandet i ett underskottsföretag av ett företag, en eller flera fysiska personer eller handelsbolag

m.fl. Detta kan ske genom förvärv av andelar i underskotts företaget eller i ett företag ”högre upp” i en koncern. Det blir därför – såsom Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet har framhållit – missvisande att uttrycka det så att förvärvaren har erhållit de aktuella tillgångarna. Lagrådet föreslår en ny lydelse som innebär att det särskilt ska beaktas om det i de företag som ingick i förvärvet inte fanns vissa tillgångar eller bedrevs rörelse. Lagrådet menar också att bestämmelsen är svåräst eftersom de omständigheter som anges leder till att spärren inte slår till. Lagrådet föreslår därför att ordet ”inte” läggs till, dvs. det som ska beaktas är att sådana tillgångar inte ingick i förvärvet. Regeringen har med vissa språkliga justeringar följt Lagrådets förslag. Den föreslagna utformningen innebär ingen ändring i sak i förhållande till promemorians förslag.

Det ska göras en allsidig bedömning av syftet med ägarförändringen

Det ska göras en allsidig bedömning av om ägarförändringen har skett i syfte att förvärvaren ska kunna tillgodogöra sig underskotts företagets underskott från tidigare beskattningsår, dvs. om det rör sig om sådan handel med underskotts företag som bestämmelserna i 40 kap. IL syftar till att förhindra. De ovan angivna omständigheterna som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om begränsningsregeln ska tillämpas eller inte, innebär således inte någon uttömmande reglering utan utgör vägledande kriterier för bedömningen.

SVCA har påpekat att objektiva värden inte alltid ingår i redovisningen och har nämnt en börsnotering som ett exempel på en situation då det kan finnas affärsmässiga skäl att förvärva ett underskotts företag med små eller inga redovisade tillgångar bortsett från ett skattemässigt underskott. Regeringen instämmer i att det kan finnas skäl eller värden som inte ingår i redovisningen men som ändå kan utgöra objektiva affärsmässiga skäl för ett förvärv och som därmed ska beaktas vid bedömningen, t.ex. en börsnotering. Ett förvärv av ett underskotts företag som innebär ett indirekt förvärv av ett rörelsedrivande handelsbolag är ett annat exempel som kan tala för att det finns ett affärsmässigt skäl till att förvärva underskotts företaget.

SVCA har också föreslagit att underskott av begränsat värde bör undantas. Regeringen anser inte att det är lämpligt att ange en exakt beloppsgräns eller undantag för underskott av begränsat värde utifrån syftet med regeln. Men om underskotten som kvarstår från tidigare beskattningsår är av begränsat värde kan det vara en omständighet som sett för sig talar för att det övervägande skälet för förvärvet av underskotts företaget varit något annat än underskotten.

Skatteverket, Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet och *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* önskar i detta sammanhang ytterligare vägledning och exempel på vad som utgör relevanta omständigheter och liknande förfaranden, i syfte att öka förutsebarheten. Med anledning av detta ges nedan ytterligare exempel och vägledning för tillämpningen.

Enligt regeringens bedömning skulle också situationer där underskotts företagets enda tillgång utöver den uppskjutna skattefordran är en fordran avseende en extern part kunna falla inom begränsningsregelns tillämpning, dvs. att underskotten från tidigare beskattningsår med hänsyn till

omständigheterna kan framstå som det övervägande skälet till att ägarförändringen har skett. Detta gäller om en sådan fordran bedöms ha satts i stället för kontanter och koncerninterna fordringar, i ett försök att undgå att träffas av begränsningsregeln. Det exempel som redovisas under avsnitt 5 ovan kan varieras på så sätt att U AB som betalning vid försäljningen av aktierna i NY AB i stället för en fordran på A AB erhåller en räntebärande revers på en extern part vilken omgående efter ägarförändringen kan realiseras av U AB till ett förutbestämt värde. Ytterligare ett exempel kan vara att A AB betalar förvärvet av NY AB kontant och att dessa kontanter används av U AB för att före ägarförändringen förvärva en räntebärande extern obligation eller revers som omgående efter ägarförändringen kan realiseras till ett förutbestämt värde. Trots att förvärvaren av underskotts företaget i dessa båda exempel genom förvärvet har fått del av andra tillgångar än kontanter och fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskotts företaget före ägarförändringen, kan begränsningsregeln ändå vara tillämplig. Ett annat exempel där begränsningsregeln kan vara tillämplig är vid en ägarförändring i ett underskotts företag vars enda tillgång utöver den uppskjutna skattefordran är en fordran på en person som faller utanför 40 kap. IL:s definition av "företag", t.ex. ett handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, men där omständigheterna ger vid handen att underskotten utgjort det övervägande skälet för ägarförändringen.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet menar att det bör införas en ytterligare punkt "även andra liknande omständigheter". Regeringen anser dock att det varken är lämpligt eller nödvändigt att införa en sådan generell utformad punkt för att täcka liknande omständigheter och därmed eventuella framtida förfaranden. Som framgår ovan är uppställningen inte uttömmande och de föreslagna omständigheterna som ska beaktas utgör endast exempel till ledning för bedömningen.

Sveriges advokatsamfund menar att den i promemorian föreslagna utformningen av regeln riskerar att leda till tillämpnings- och gränsdragningsproblem t.ex. avseende var gränsen går för det objektiva värdet på "tillgångar" och "rörelsen" i förhållande till underskottens storlek och anser att förslaget med fördel skulle ersättas med objektiva grunder. Som regeringen tidigare anfört görs bedömningen att en särskild begränsningsregel i form av en antimissbruksregel i kombination med särskilda vägledande kriterier bäst uppfyller det bakomliggande syftet med regleringen, dvs. att motverka handel med underskotts företag, eftersom den träffar samtliga förfaranden där underskotten har utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen. Detta är viktigt eftersom utvecklingen visat att det inte går att förutse alla förfaranden som annars kan komma att genomföras för att t.ex. kringgå beloppsspärren.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen att det vid bedömningen av skälen för ägarförändringen särskilt ska beaktas om det i förvärvet inte har ingått företag som innehar andra tillgångar eller rättigheter än kontanter och fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskotts företaget före ägarförändringen. Det ska också särskilt beaktas om det i förvärvet inte har ingått något företag som bedriver rörelse enligt 2 kap. 24 § IL.

Frågan om en eventuell begränsning av avdragsrätten för tidigare års underskott aktualiseras vid ägarförändringen dvs. vid den tidpunkt då underskottsföretagets aktier traderas. Den allsidiga bedömningen av vad som har utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen, med beaktande särskilt av om det i förväret inte har ingått företag som innehar andra tillgångar eller rättigheter än kontanter och fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskottsföretaget före ägarförändringen, eller företag som bedriver rörelse enligt 2 kap. 24 § IL, ska dock inte begränsas till rättshandlingar som har företagits under denna dag. Bedömningen är således inte begränsad till tidpunkten för ägarförändringen. Ägarförändringen kan vara en del av ett sammantaget förfarande som innefattar rättshandlingar som företagits före såväl som efter ägarförändringen. Vilka rättshandlingar som det är relevant att ta hänsyn till vid bedömningen får avgöras utifrån det enskilda fallet. Exempelvis skulle en överlåtelse av ett underskottsföretag som vid ägarförändringen innehar ett rörelsedrivande dotterbolag kunna omfattas av begränsningsregeln, om dotterbolaget kort tid efter ägarförändringen säljs tillbaka till den tidigare ägaren av underskottsföretaget och om de två korsvisa förvärven kan antas vara del av ett och samma förfarande.

Lagförslag

Förslaget tas in i den nya paragrafen 40 kap. 17 a § andra stycket IL.

8 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Lagändringen ska träda i kraft den 1 maj 2022. De nya bestämmelserna ska dock tillämpas vid ägarförändringar som sker efter den 10 juni 2021.

Promemorians förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens, men i promemorian angavs ikraftträdandet till den 11 juni 2021.

Remissinstanserna: Ett antal remissinstanser har synpunkter på den retroaktiva tillämpningen och ifrågasätter behovet av att använda undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen (stoppsskrivelseinstitutet). Till dessa hör *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Fastighetsägarna* och *Svensk Försäkring* ansluter sig och *Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA)* som menar att tillämpningen av stoppskrivelseinstitutet kräver noggrann analys och bör tillämpas restriktivt. FAR avstyrker att bestämmelserna tillämpas retroaktivt eftersom förslaget enligt FAR utgör en systemförändring och sådana regler ska införas efter sedvanlig beredning.

Skälen för regeringens förslag: Att kringgå beloppsspärren genom förfaranden som beskrivs i denna proposition ger effekter som inte bör godtas. Som framgår av avsnitt 5 har Skatteverket under åren 2015–2019

uppmärksammat vissa förfaranden som lett till en omfattande handel med underskotts företag som haft inrullade underskott till betydande belopp. Av samma avsnitt framgår vidare att regeringen anser att det är nödvändigt att vidta åtgärder för att förhindra ett kringgående av regelverket på det där beskrivna sättet genom att införa en särskild begränsningsregel som kompletterar bestämmelserna i 40 kap. IL om tidigare års underskott.

Om åtgärder inte omedelbart vidtas finns det en stor risk för ett betydande skattebortfall. Enligt Skatteverkets utredningar uppgår underskotten i de 20 ärenden som är föremål för beslut och domstolsprövning sammanlagt till strax under 11 miljarder kronor. När Högsta förvaltningsdomstolen nu har funnit att skatteflyktslagen inte är tillämplig på det förfarande som prövades i HFD 2021 ref. 33 är det sannolikt att handel med underskotts företag som sker på liknande sätt som de i avsnitt 5 beskrivna fallen kommer att öka. Det finns därmed även en stor risk för betydande framtida skattebortfall.

I en skrivelse till riksdagen (skr. 2020/21:212) har regeringen därför bedömt att det finns särskilda skäl för att tillämpa undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. Syftet med den föreslagna begränsningsregeln är att motverka handel med underskotts företag och att skattelagstiftningen i form av beloppsspärren i underskottsreglerna i 40 kap. IL kringgås genom förfaranden som beskrivits ovan. Regeringen gör mot denna bakgrund bedömningen att det finns särskilda skäl för tillämpning av undantagsbestämmelsen och anser, i motsats till *FAR*, *NSD* och *SVCA*, att retroaktiv lagstiftning är motiverad i det aktuella fallet.

Lagrådet, som särskilt ska granska hur förslaget förhåller sig till grundlagarna har inte funnit anledning att invända mot regeringens förslag i denna del. Begränsningsregeln föreslås därför tillämpas från och med dagen efter det att skrivelsen överlämnades till riksdagen. Skrivelsen överlämnades den 10 juni 2021. Regeringen föreslår att de nya bestämmelserna ska träda i kraft den 1 maj 2022 och tillämpas från och med den 11 juni 2021, vid ägarförändringar som sker efter den 10 juni 2021.

9 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslagets effekter i den omfattning som bedöms lämpligt i det aktuella lagstiftningsärendet och med beaktande av förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Regelrådet finner att konsekvensutredningen inte uppfyller kraven i förordningen om konsekvensutredning vid regelgivning eftersom redovisningen av behov av speciella informationsinsatser, av berörda företag utifrån antal, storlek och bransch, och av påverkan på berörda företags tidsåtgång och kostnader är bristfällig. *Företagarna* anser att en sådan förändring av regelverket som föreslås kräver en mer ingående behovs- och konsekvensanalys. Enligt *Företagarna* görs ingen bedömning av hur vanligt förekommande sådana situationer är och inte heller någon bedömning av om förslaget står i proportion till problemet. *Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA)* framför att

promemorian saknar en djupare analys av behovet av en stopplagstiftning i nu aktuellt fall. Inte heller har de offentligfinansiella effekterna av förslaget utretts annat än i mycket allmänna ordalag och är baserade på grova uppskattningar enligt SVCA.

När det gäller djupare behovs- och konsekvensanalys har regeringen sedan förslaget remitterades fått ett mer utförligt underlag som visar på omfattningen av problemet baserat på Skatteverkets utredningar (se avsnitt 5). Underlaget styrker den beskrivning av de offentligfinansiella effekterna som redovisades i den remitterade promemorian.

De offentligfinansiella effekterna till följd av ändrade skatte- och avgiftsregler beräknas i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner. Beräkningarna görs i ikraftträdandeårets priser och volymer och utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förändringarna i skattereglerna. Antagandet om oförändrat beteende ger en god uppskattning av åtgärdernas effekt på kort och medellång sikt. På längre sikt, och för att analysera andra konsekvenser än de offentligfinansiella effekterna, kan ett mer dynamiskt synsätt behöva användas, där skattebaser tillåts påverkas av regeländringen.

9.1 Syfte och alternativa lösningar

Syftet med förslaget är att motverka icke affärsmässigt betingade förvärv av underskotts företag. Avsikten är således att åstadkomma att reglerna om avdragsrätt för tidigare års underskott mer effektivt kan uppnå sitt syfte, nämligen att förhindra handel med underskotts företag. Med färre luckor i lagstiftningen ökar förutsättningarna för att konkurrens mellan företag sker på lika villkor.

Förslaget med en särskild begränsningsregel i form av en antimissbruksregel är utformat för att träffa förfaranden där underskotten med hänsyn till omständigheterna har utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen. Detta innebär att det förfarande som prövades i HFD 2021 ref. 33 och som genom domen inte anses kunna angripas med skatteflyktslagen skulle träffas av förslaget. En sådan särskild begränsningsregel som föreslås utgör ett komplement till de befintliga reglerna avseende kapitaltillskott men även till skatteflyktslagen, som fortsatt är generellt tillämplig på hela 40 kap. IL.

Alternativet att införa en bestämmelse liknande den som gäller avseende kapitaltillskott som har mottagits inom en viss tid före ägarförändringen har inte bedömts lämpligt (se avsnitt 5). En sådan bestämmelse skulle bl.a. innebära att utgiften för att förvärva ett underskotts företag, vid beräkningen av beloppsspärren, ska minskas med värdet av vissa likvida tillgångar. Nackdelen med detta alternativ är att andra likartade transaktioner inte skulle omfattas av förslaget.

Bedömningen är att förslaget i denna proposition, som kompletterar beloppsspärren i 40 kap. 15 § IL, är nödvändigt. Skulle ingen reglering komma till stånd riskerar det nuvarande rättsläget med hänsyn tagen till Högsta förvaltningsdomstolens dom att innebära betydande icke avsett skattebortfall och erodering av skattebasen, vilket allt annat lika skulle behöva kompenseras för, jfr avsnitt 5 och 8. Dessutom tenderar olika

förfaranden för att minska skatten leda till ett allmänt minskat förtroende för skattesystemet och dess legitimitet i stort, vilket kan få långtgående effekter för skatteintäkterna. Med anledning av detta bedöms det som särskilt viktigt att reglerna får effekt så snart som möjligt. Som framgår av avsnitt 8 kommer den föreslagna särskilda begränsningsregeln tillämpas vid ägarförändringar som sker efter den 10 juni 2021.

Regelrådet finner att redovisningen av behov av speciella informationsinsatser är bristfällig och då särskilt med beaktande av att reglerna föreslås ges retroaktiv verkan (se avsnitt 8). Regeringen instämmer i att informationsinsatser kring regleringen är av betydelse, men det bedöms inte behövas några särskilda ytterligare informationsinsatser utöver vad som följer av gängse rutiner vid regeringsbeslut med anledning av skrivelsen till riksdagen den 10 juni 2021 (skr. 2020/21:212), lagrådsremissen den 9 december 2021 och denna proposition.

När det gäller förslagens påverkan på skatteutgiftsredovisningen bedöms regleringen inte avvika från normen för inkomstskatt och beskattningen av näringsinkomster och därmed inte ge upphov till någon skatteavvikelse.

9.2 Offentligfinansiella effekter

Förslaget i denna proposition bedöms inte ha någon sammantagen påverkan på skatteintäkterna eftersom den offentligfinansiella effekten förväntas motsvara en bibehållen nivå på skatteuttaget från företagssektorn. Med anledning av Högsta förvaltningsdomstolens dom, HFD 2021 ref. 33, och de liknande fall som nämns i avsnitt 5 kan handel med underskotts företag komma att öka. Det är dock behäftat med stor osäkerhet att försöka uppskatta vilken effekt domen får på skatteintäkterna om ingen ändring görs.

För att bilda sig en uppfattning om den potentiella offentligfinansiella effekten bör den tidigare lågkonjunkturen och att intresset för att handla med underskotts företag som regel brukar öka under lågkonjunkturer beaktas. För att uppskatta en tentativ maximal offentligfinansiell effekt hämtas uppgifter från FRIDA om underskottsbolag.

Enligt uppgifter från FRIDA, redovisade aktiebolagen 2018 sammanlagt ca 800 miljarder kronor i underskott. Cirka 67 procent av de samlade underskotten återfinns hos ca 1 000 aktiebolag, vars storlek på underskotten överstiger 100 miljoner kronor. Vidare visar uppgifter från FRIDA att ca 500 av de företagen har redovisat underskott varje år de senaste 5 åren och ingår i en koncern. De redovisade underskotten fördelat enligt storlek i aktiebolagen 2018 beskrivs i tabell 9.1 nedan.

Tabell 9.1 Redovisade underskott, aktiebolag 2018

	Underskottsnivåer	
	Över 100 miljoner kronor	Över 1 miljard kronor
Antal företag, ca	500	30
Akkumulerat underskott	211,0 mdkr	79,1 mdkr

Maximalt skatteintäktsbortfall (bolagsskatteeffekt)	43,5 mdkr	16,3 mdkr
Antagande: 5 procent av företagen handlas för sina underskott		
Antal företag	25	2
Uppskattning av skatteintäktsbortfall	2,2 mdkr	0,8 mdkr

Källa: FRIDA och egna beräkningar.

Med antagandet att 5 procent av företagen i populationen företag som har underskott som överstiger 100 miljoner kronor, ingår i en koncern och som har haft underskott fem år i rad kommer att vara föremål för handel med underskott, beräknas skattebortfallet kunna uppgå till ca 2,2 miljarder kronor. Nivån 5 procent är godtyckligt vald eftersom det i nuläget saknas uppgifter om vad som är en förväntad nivå. Denna effekt skulle dock teoretiskt kunna fördelas över flera år vilket skulle innebära att effekten per år är lägre. Men det är sannolikt så att sådan handel med skattemässiga underskott kan förväntas bli betydligt vanligare med anledning av Högsta förvaltningsdomstolens dom. Båda dessa faktorer skulle i sig leda till en underskattning av den årliga offentligfinansiella effekten av förslaget att motverka handel med underskottsföretag genom en särskild begränsningsregel.

Det bör också betonas att sammanställningen ovan ger en överblicksbild av hur underskotten i bolagssektorn såg ut 2018. Sannolikt finns stora skillnader efter effekterna av covid-19. Vidare bör man notera att den offentligfinansiella effekten på lång sikt eventuellt kan bli lägre på grund av att storleken på de ackumulerade skattemässiga underskotten minskar med omfattningen av utnyttjandet av de samlade underskotten.

Samtidigt, eftersom Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att skatteflyktslagen inte är tillämplig vid dessa förfaranden, uppstår en prognoseffekt som innebär minskade bolagsskatteintäkter. Denna effekt är icke avsedd och motsvarar skattebortfallet av förfarandena. Eftersom förslaget avser att motverka handel med underskottsföretag bedöms den samlade effekten på de offentliga finanserna summera till noll.

Enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner redovisas vanligen endast offentligfinansiella effekter av förändrade skatteregler. Eftersom det råder viss osäkerhet kring hur vanligt förekommande handel med underskott genom aktuella förfaranden är och vilka belopp det rör sig om är storleken på den offentligfinansiella effekten osäker. Effekterna av osäkerheten kring den offentligfinansiella effektens storlek och dess påverkan på de offentliga finanserna mildras dock av den motsvarande stora prognoseffekt som det icke avsedda skattebortfallet innebär med anledning av förfarandena. Den sammantagna effekten på de offentliga finanserna med hänsyn tagen till prognoseffekten bedöms därför vara noll.

Tabell 9.2 redovisar effekterna av förslaget om begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner vid förändrade skatteregler.

Tabell 9.2 Förslag om begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år

Miljarder kronor, fasta priser och baser

År	Effekt från	Bruttoeffekt		Periodiserad nettoeffekt		Varaktig effekt
		2021	2021	2022	2023	
Begränsning avdragsrätt	2021-06-11	1,10	1,10	0,55	0,55	0,55

Källa: FRIDA och egna beräkningar.

Tabell 9.3 redovisar en uppskattad effekt för statens skatteintäkter med anledning av de förfaranden som skulle uppstå om ingen förändring av skattereglerna skulle komma till stånd. Tillsammans summerar effekterna av förslaget om begränsad avdragsrätt för underskott från tidigare år och den uppskattade prognoseffekten till noll. Detta bedöms också bli den sammantagna effekten för de offentliga finanserna.

Tabell 9.3 Uppskattad effekt för statens skatteintäkter med anledning av förfarandena

Miljarder kronor

År	2021	2022	2023
Förändring skatteintäkter pga förfarandena	-1,10	-0,55	-0,55

Källa: FRIDA och egna beräkningar.

SVCA framför att de offentligfinansiella effekterna av förslaget utretts endast i allmänna ordalag och är baserade på grova uppskattningar.

När det gäller de offentligfinansiella effekterna av förslaget uppgår, enligt Skatteverkets utredningar, underskotten sammanlagt i de ärenden som är föremål för beslut och domstolsprövning till strax under 11 miljarder kronor. Baserat på Skatteverkets uppgifter beräknas skattebortfallet kunna uppgå till ca 2,2 miljarder kronor. Underlaget från Skatteverket styrker därmed den beskrivning av de offentligfinansiella effekter som redovisades i den remitterade promemorian. Regeringen delar därför den bedömning som görs i promemorian avseende de offentligfinansiella effekterna av förslaget.

9.3 Effekter för företagen

Den föreslagna åtgärden förväntas påverka icke affärsmässigt betingad handel med underskotts företag. Företag som ägnar sig åt sådana förfaranden kommer att påverkas av förslaget. Jämfört med rättsläget som har klargjorts genom HFD 2021 ref. 33 innebär det att dessa företag kommer att betala mer i skatt. I den mån förfarandena medför en viss administrativ börda kan förslaget trots allt leda till en minskad administrativ börda i det hänseendet när det inte längre är skattemässigt gynnsamt med dessa förfaranden. Nya skatteregler innebär dock i sig en

ökad administrativ börda när företagen behöver informera sig om och anpassa sin verksamhet efter dessa skatteregler. Det bedöms dock inte vara möjligt att exakt kvantifiera hur företagens samlade administrativa börda påverkas av förslaget på grund av bristen på uppgifter om berörda företag, hur vanliga förfarandena är samt hur administrativt omfattande det är att genomföra dem.

Eftersom det i dagsläget saknas tillgång till uppgifter om vilka företag som ägnar sig åt handel med underskott på aktuellt sätt går det inte i data att avgöra hur många eller vilka företag som berörs av regleringen. Det är av samma skäl heller inte möjligt att beskriva vilka branscher som berörs eller om det är företag i vissa storleksgrupper som påverkas av förslaget. Den föreslagna åtgärden påverkar främst företag som har haft underskott många år i rad och de företag som planerar att handla med underskotts-företag. Det finns inga särskilda skäl att anta att denna typ av företag är koncentrerade till vissa branscher, även om så kan vara fallet rent empiriskt. Däremot är det sannolikt så att de allra minsta företagen ägnar sig åt sådan handel i mindre omfattning än relativt stora företag. Skälet till detta är att förfarandet förväntas vara betingat med en viss fast kostnad vilket innebär att mindre skattemässiga vinningar inte skulle bli lönsamma att genomföra. Förslaget är generellt och det bedöms inte behöva tas någon särskild hänsyn till små företag vid reglernas utformning.

Företag som använder sig av aktuella förfaranden har en konkurrensfördel jämfört med företag som inte gör det, allt annat lika. Det finns med Högsta förvaltningsdomstolens dom inget som avhåller företagen från att använda sig av förfarandena rent juridiskt. Vissa företag kan dock välja att inte använda sig av den typen av skatteplanering av exempelvis goodwill-skäl, vilket leder till en försämrad konkurrenssituation för sådana företag. Med förslaget skulle den typen av konkurrenssnedvridning kunna förväntas minska. Förslaget bedöms inte påverka företagens andra kostnader och inte leda till förändringar i verksamheten i övrigt. Företagen bedöms heller inte påverkas i andra avseenden av förslaget.

Regelrådet finner att konsekvensutredningen i vissa avseenden håller tillräcklig kvalitet. När det gäller konsekvenserna för företag är också några aspekter tillräckligt väl beskrivna enligt Regelrådet. Det är emellertid alltför otydligt vilka företag som kommer att beröras av förslaget och hur deras kostnader kommer att påverkas för att effekterna för företag ska anses tillräckligt beskrivna. Regelrådet har noterat de brister i befintligt underlag som förslagsställaren åberopar, men finner att det inte är uppenbart att det hade varit omöjligt att inom ramen för ett utredningsarbete insamla ytterligare information som kunnat ge en i valt fall något tydligare bild.

När det gäller redovisning av berörda företag utifrån antal, storlek och bransch saknas uppgifter om vilka företag som kan förväntas beröras av förslaget (se ovan). Enligt Skatteverkets utredningar i de ärenden som är föremål för beslut och domstolsprövning uppgår underskotten sammanlagt till strax under 11 miljarder kronor. Enligt uppgift uppgår antalet ärenden till ca 20 stycken. Förvärvarna har i majoriteten av fallen varit verksamma inom fastighetsbranschen och de flesta är stora. Underskottsföretagen har i de flesta fallen ingått i koncerner verksamma inom tillverkningsindustrin. Huruvida dessa uppgifter är representativa för vilka företag som påverkas av förslaget är inte känt.

När det gäller påverkan på kostnaderna för företag, är en grov uppskattning att den totala genomsnittliga tiden ett företag behöver lägga ned för att göra en analys av hur den nya lagstiftningen ska tillämpas uppgår till maximalt en halv timme. Den genomsnittliga timkostnaden beräknas i enlighet med Tillväxtverkets rekommendationer. Bedömningen är att en jurist eller kvalificerad ekonom utför de uppgifter som resulterar i de löpande kostnaderna. Den genomsnittliga månadslönen för en affärs- och företagsjurist uppgår enligt SCB:s statistik över genomsnittlig månadslön 2019 till 58 800 kronor. Enligt Tillväxtverket ska den genomsnittliga månadslönen multipliceras med schablonvärdet 1,84 som inkluderar semesterersättning, arbetsgivaravgifter och andra rörliga personalkostnader. Om det antas att den genomsnittliga tiden företagen måste lägga ned, för en analys av hur den nya lagstiftningen ska tillämpas, uppgår till maximalt en halv timme uppgår den genomsnittliga kostnaden till 340 kronor $((58\,800 * 1,84) / 160 / 2 \approx 340)$.

9.4 Konsekvenser för den ekonomiska jämställdheten och fördelningseffekter

Det övergripande målet för regeringens jämställdhetspolitik är att kvinnor och män ska ha samma makt att forma samhället och sitt eget liv. Utifrån det övergripande målet arbetar regeringen efter sex delmål. Det andra av dessa jämställdhetspolitiska delmål är ekonomisk jämställdhet. Kvinnor och män ska ha samma möjligheter och villkor i fråga om betalt arbete som ger ekonomisk jämställdhet livet ut. Förslaget berör i första ledet skattekostnader för företag som använder sig av vissa förfaranden. Män äger och driver företag i större utsträckning än kvinnor, vilket skulle innebära att förslaget förväntas påverka män i större utsträckning än kvinnor till den del förändrad vinst efter skatt tillfaller företagsägarna. Men eftersom förslaget förväntas leda till att det avsedda skatteuttaget förblir oförändrat innebär det att den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män sammantaget inte påverkas. Av samma skäl bedöms heller inte inkomstfördelningen påverkas av förslaget.

9.5 Förslagets förenlighet med EU-rätten

Förslaget bedöms vara förenligt med EU-rätten.

9.6 Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget medför att Skatteverket behöver uppdatera sitt informationsmaterial, både internt och externt. *Skatteverket* bedömer att någon kontroll- och utredningsverksamhet utöver den ordinära verksamheten inte behövs med anledning av förslaget. Inte heller ser Skatteverket någon risk för ett ökat antal domstolsprocesser och kostnader kopplat därtill som en följd av regeländringen. Skatteverket uppskattar tillkommande kostnader

till ca 110 000 kronor. Dessa kostnader ryms inom befintliga ekonomiska ramar. Prop. 2021/22:93

Domstolsverket framför att förslaget kommer att föranleda vissa mål som medför kostnader för samtliga förvaltningsdomstolar varför ett anslagstillskott till Sveriges Domstolar bör övervägas. *Förvaltningsrätten i Uppsala* framför liknande synpunkter. Som framgår ovan har det under de senaste åren förekommit ett antal domstolsprocesser avseende avdragsrätten för underskott från tidigare beskattningsår, där Skatteverket har yrkat tillämpning av skatteflyktslagen. Även om skatteflyktslagen fortfarande är tillämplig avseende 40 kap. IL kan sådana processer antas minska med anledning av den föreslagna lagstiftningen. Regeringen gör därmed bedömningen att förslaget sammantaget inte förväntas öka antalet mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna samt att eventuella ökade kostnader kommer att kunna finansieras inom befintliga utgiftsramar. I budgetpropositionen för 2022 lämnas en bedömning av resursbehovet för Sveriges domstolar (utg.omr. 4).

9.7 Övriga effekter

Förslaget avser att upprätthålla ett avsett skatteuttag från företagssektorn. Förslaget bedöms därför inte ha någon effekt för miljön eller sysselsättningen, eller några effekter i övrigt.

10 Författningskommentar

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

40 kap. 17 a §

Om underskotten har utgjort det övervägande skälet till en sådan ägarförändring som anges i 10–13 §§, upphör dock underskottsföretagets rätt att dra av underskott från tidigare beskattningsår i sin helhet.

Bedömningen av om underskotten har utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen ska göras med hänsyn till omständigheterna. Det ska särskilt beaktas om det i förvärvet inte har ingått

- 1. företag som innehar andra tillgångar eller rättigheter än kontanter och fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskotts företaget före ägarförändringen, eller*
- 2. företag som bedriver rörelse enligt 2 kap. 24 §.*

Av paragrafen, som är ny, följer att rätten att dra av underskott som kvarstår från tidigare beskattningsår upphör i sin helhet i vissa fall. Det innebär att det införs en särskild begränsningsregel, som ett andra steg

efter en prövning av avdragsrätten enligt beloppsspärren i 15 §. Paragrafen utformas i allt väsentligt enligt *Lagrådets* förslag.

Första stycket anger att om underskotten har utgjort det övervägande skälet till en sådan ägarförändring som anges i 10–13 §§, upphör ett underskotts företags rätt att dra av underskott från tidigare beskattningsår i sin helhet. Det innebär att underskott som enligt 15 § får dras av, ändå kan falla bort vid en tillämpning av den särskilda begränsningsregeln. Genom hänvisningen till ägarförändringar som anges i 10–13 §§ tydliggörs att de ägarförändringar som kan aktualisera en tillämpning av den nu aktuella bestämmelsen är desamma som vid tillämpning av beloppsspärren i 15 §. Med ”övervägande skäl” avses detsamma som i 2 § 3 skatteflyktslagen (1995:575). Det innebär att de skattemässiga underskotten är det skäl som vid en objektiv betraktelse väger tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans som förvärvaren av underskotts företaget har haft för sitt handlande. Rätten att dra av underskott från tidigare beskattningsår ska således upphöra om underskotts företagets skattemässiga underskott vid en objektiv betraktelse framstår som det skäl som motiverat den aktuella ägarförändringen, med starkare tyngd än samtliga övriga skäl tillsammans. Bestämmelsen är utformad utan något uttryckligt beviskrav vilket innebär att det är det i inkomstskattelagen generellt tillämpliga beviskravet ”sannolikt” som gäller. Eftersom bestämmelserna avser avdragsrätten för underskott från tidigare beskattningsår är det enligt huvudregeln den skattskyldige som har bevisbördan.

I andra stycket anges att bedömningen av om underskotten har utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen ska göras med hänsyn till omständigheterna. Genom rekvisitet ”med hänsyn till omständigheterna” tydliggörs att bedömningen av om det föreligger övervägande skäl ska ske mot bakgrund av objektivt iakttagbara omständigheter. Omständigheter som särskilt ska beaktas är om det i det eller de företag som ingått i det aktuella förvärvet har funnits vissa tillgångar eller rättigheter, eller inte. Det ska också särskilt beaktas om det i förvärvet har ingått något företag som bedriver rörelse, eller inte. Genom att det i lagtexten anges att det särskilt ska beaktas vad som inte har ingått i förvärvet tydliggörs att avsaknaden av sådana andra tillgångar eller rättigheter, eller något rörelsedrivande företag, är omständigheter som talar för att underskotten har utgjort det övervägande skälet för förvärvet och att rätten att dra av tidigare års underskott därför ska upphöra. Om sådana andra tillgångar, rättigheter eller rörelsedrivande företag som tas upp i andra stycket har ingått i förvärvet talar det i stället för att ägarförändringen har skett på grund av andra skäl än de kvarstående underskotten från tidigare år och att dessa därför ska få dras av. Detta gäller förutsatt att avdragsrätten inte begränsas enligt 15 § eller någon annan avdragsbegränsning. Att det anges att dessa omständigheter ”särskilt ska beaktas” indikerar dock att även andra omständigheter kan vara relevanta att beakta vid bedömningen. Det gäller både omständigheter som talar för och omständigheter som talar emot att underskotten har utgjort det övervägande skälet för ägarförändringen.

Av första punkten framgår att det särskilt ska beaktas om det i förvärvet inte har ingått företag som innehar andra tillgångar eller rättigheter än kontanter och fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskotts företaget före ägarförändringen. Sådana andra tillgångar kan

t.ex. vara en fastighet, inventarier, en patenträttighet eller andra materiella eller immateriella tillgångar.

Vidare ska det också enligt *andra punkten* särskilt beaktas om det i förvärvet inte har ingått företag som bedriver rörelse enligt 2 kap. 24 §. Enligt 2 kap. 24 § avses med rörelse annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar innehåses som ett led i rörelsen, räknas innehavet dock till rörelsen. Utöver sådana materiella och immateriella tillgångar som omfattas av den första punkten kan här inkluderas sådant som t.ex. personal och kundkontrakt.

De omständigheter som särskilt ska beaktas enligt första respektive andra punkten är alternativa. Detta innebär att om det i förvärvet har ingått antingen sådana andra tillgångar eller rättigheter som framgår av första punkten eller ett rörelsedrivande företag som anges i andra punkten, så är det omständigheter som talar för att underskotten inte har utgjort det övervägande skälet för ägarförändringen.

Det ska göras en allsidig bedömning av om ägarförändringen har skett i syfte att förvärvaren ska kunna tillgodogöra sig underskottsföretagets underskott från tidigare år, dvs. om det rör sig om sådan handel med underskottsföretag som bestämmelserna i 40 kap. IL syftar till att förhindra. De omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om begränsningsregeln ska tillämpas eller inte innebär inte någon uttömmande reglering. Exempelvis bör även en fordran på en person som faller utanför 40 kap. IL:s definition av ”företag”, t.ex. ett handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som ingick i samma koncern som underskottsföretaget före ägarförändringen, beaktas vid bedömningen. Vid bedömningen bör det också beaktas om ett förvärv av ett underskottsföretag innebär ett indirekt förvärv av t.ex. ett rörelsedrivande handelsbolag. Vidare skulle situationer där en fordran avser en extern part kunna beaktas vid bedömningen, om en sådan kan antas ha satts i stället för kontanter eller koncerninterna fordringar i syfte att undvika att träffas av begränsningsregeln. Det kan även finnas värden som inte ingår i redovisningen och som inte heller är en del av en bedriven rörelse men som ändå kan utgöra objektiva affärsmässiga skäl för ett förvärv som ska beaktas vid bedömningen, exempelvis en börsnotering.

Det som särskilt ska beaktas är vad som har ingått i förvärvet utöver underskotten från tidigare år. Det innebär inte någon begränsning till underskottsföretagets tillgångar och rättigheter. För det fall ägarförändringen omfattar fler företag än underskottsföretaget, t.ex. genom att förvärvet omfattar en hel koncern, ska också tillgångar och rättigheter som innehåses av andra företag eller skäl att förvärva andra företag inom koncernen beaktas vid bedömningen av vad som har – eller inte har – ingått i förvärvet.

Den allsidiga bedömningen av vad som har utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen, med beaktande särskilt av vad som har och inte har ingått i förvärvet, ska inte begränsas till rättshandlingar som har företagits under den dag då ägarförändringen genomfördes. Bedömningen är således inte begränsad till tidpunkten för ägarförändringen. Ägarförändringen kan vara en del av ett sammantaget förfarande som innefattar rättshandlingar som företagits såväl före som efter ägarförändringen. Vilka rättshandlingar som det är relevant att ta hänsyn

till vid bedömningen får avgöras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Exempelvis skulle en överlåtelse av ett underskottsföretag som vid ägarförändringen innehar ett rörelsedrivande dotterbolag kunna omfattas av begränsningsregeln, om dotterbolaget kort tid efter ägarförändringen säljs tillbaka till den tidigare ägaren av underskottsföretaget och de två korsvisa förvärven kan antas vara del av ett och samma förfarande.

Även om den omständigheten att sådana andra tillgångar eller sådan rörelse som avses i andra stycket ingår i förvärvet talar för att ägarförändringen har skett av andra skäl än de kvarstående underskotten, så innebär det inte per automatik att begränsningsregeln i första stycket inte ska tillämpas. Vid bedömningen av om underskotten från tidigare år utgör det övervägande skälet för att ägarförändringen har ägt rum ska också beaktas hur underskottens värde förhåller sig till värdet av eventuella övriga tillgångar eller rättigheter som förvärvas. Om värdet av underskotten vida överstiger värdet av de övriga tillgångar som följer med vid förvärvet talar det exempelvis för att avdragsrätten ska upphöra. En värdering måste således göras av vad som utgjort det övervägande skälet till att ägarförändringen har genomförts. Detsamma gäller förhållandet mellan värdet av underskotten och värdet av en rörelse som förvärvas enligt andra punkten. En bedömning ska göras i det enskilda fallet om underskotten har utgjort det övervägande skälet för ägarförändringen eller inte.

Som framgår av första stycket är det sådana ägarförändringar som anges i 10–13 §§ som kan aktualisera en tillämpning av den nu aktuella paragrafen. Av 10 § 2 stycket framgår att beloppsspärren inte inträder om det företag som får det bestämmande inflytandet ingick i samma koncern som underskottsföretaget redan före ägarförändringen, och inte heller i vissa andra angivna situationer. Är dessa undantag tillämpliga är inte heller den särskilda begränsningsregeln tillämplig. Vidare anges i 13 § att vissa ägarförändringar som sker bl.a. på grund av arv, testamente eller bodelning undantas från bestämmelserna om beloppsspärr i 11 och 12 §§. Dessa undantag gäller också avseende den särskilda begränsningsregeln i den nu aktuella paragrafen. I 15 a och 16 §§ anges vidare att kapitaltillskott som erhållits under viss tid före en ägarförändring, eller som medför en ägarförändring, i vissa fall ska reducera utgiften enligt 15 § eller att utgiften ska beräknas med hänsyn till det verkliga och särskilda värde som erhållits genom kapitaltillskottet. Inte heller dessa reglers tillämplighet påverkas av den särskilda begränsningsregeln i den nu aktuella paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 6 och 7.

Sammanfattning av promemorian

Prop. 2021/22:93

Bilaga 1

I promemorian föreslås en särskild begränsningsregel som innebär att möjligheten att utnyttja tidigare års underskott efter en ägarförändring upphör om underskotten med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet till att ägarförändringen har skett. Det ska särskilt beaktas om förvärvaren genom ägarförändringen har erhållit andra tillgångar eller rättigheter än kontanter och fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskottsföretaget före ägarförändringen, eller något företag som bedriver rörelse. Syftet med bestämmelsen är att motverka handel med underskottsföretag och att beloppsspärren kringgås.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 11 juni 2021 och tillämpas vid ägarförändringar som sker efter den 10 juni 2021.

Regeringen har den 10 juni 2021 i en skrivelse till riksdagen aviserat förslaget (skr. 2020/21:212) och förklarat att det enligt regeringens mening finns särskilda skäl för att med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpa de föreslagna bestämmelserna från och med dagen efter det att skrivelsen har överlämnats till riksdagen, dvs. från och med den 11 juni 2021.

Promemorians lagförslag

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹ att det ska införas en ny paragraf, 40 kap. 16 a § av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

40 kap.

16 a §²

Oavsett vad som sägs i 15 § upphör rätten att utnyttja tidigare års underskott vid ägarförändringar enligt 10–12 §§, om underskotten med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen.

Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om förvärvaren genom ägarförändringen har erhållit

1. andra tillgångar eller rättigheter än kontanter och fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskottsföretaget före ägarförändringen, eller

2. något företag som bedriver rörelse enligt 2 kap. 24 §.

1. Denna lag träder i kraft den 11 juni 2021.

2. Lagen tillämpas vid ägarförändringar som sker efter den 10 juni 2021.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Tidigare 16 a § upphävd genom 2016:1055.

Efter remiss har yttranden inkommit från Bokföringsnämnden, Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Ekonomistyrningsverket, FAR, Fastighetsägarna Sverige, Finansinspektionen, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna, Förvaltningsrätten i Malmö, Förvaltningsrätten i Uppsala, Justitiekanslern, Kammarrätten i Göteborg, Konjunkturinstitutet, Konkurrensverket, Kronofogdemyndigheten, Näringslivets skattedelegation, Regelrådet, Riksgäldskontoret, Skatteverket, Srf konsulterna, Stockholms universitet (juridiska fakulteten), Svenska Bankföreningen, Svensk Försäkring, Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA), Sveriges advokatsamfund och Uppsalas universitet (juridiska fakulteten).

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att yttra sig: Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Riksdagens ombudsmän (JO) och Riksrevisionen.

Därutöver har yttranden inkommit från Insamlingsstiftelsen Rättvis skatteprocess, Tillväxtverket och en privatperson.

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att det i inkomstskattelagen (1999:1229)¹ ska införas en ny paragraf, 40 kap. 17 a §, och närmast före 40 kap. 17 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

40 kap.

Särskild avdragsbegränsning

17 a §

Oavsett vad som föreskrivs i 15 § upphör rätten att dra av kvarstående underskott från tidigare beskattningsår vid ägarförändringar enligt 10–12 §§, om underskotten med hänsyn till omständigheterna har utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen.

Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om förvärvaren genom ägarförändringen har erhållit

1. andra tillgångar eller rättigheter än kontanter och fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskottsföretaget före ägarförändringen, eller

2. ett företag som bedriver rörelse enligt 2 kap. 24 §.

1. Denna lag träder i kraft den 1 maj 2022.

2. Lagen ska dock tillämpas vid ägarförändringar som sker efter den 10 juni 2021.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2021-12-21

Närvarande: F.d. justitieråden Martin Borgeke och Mari Andersson samt justitierådet Petter Asp

Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år

Enligt en lagrådsremiss den 9 december 2021 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av departementssekreterarna Anna Lewander och Eva-Lisa Olsson.

Förslaget föranleder följande yttrande.

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen

40 kap. 17 a §

I lagrådsremissen föreslås en särskild begränsningsregel som innebär att ett underskotts företags rätt att dra av tidigare års underskott upphör efter en ägarförändring, om underskotten med hänsyn till omständigheterna har utgjort det övervägande skälet till att ägarförändringen har skett.

Syftet med ändringen är att motverka handel med underskotts företag och att beloppsspärren kringgås. Bestämmelsen har placerats under en särskild underrubrik "Särskild avdragsbegränsning" mellan rubrikerna Beloppsspärren och Koncernbidragsspärren. Men om detta ska vara en egen spär krävs det följändringar i andra bestämmelser i kapitlet. Kapitlet är uppbyggt så att det i 2 § finns en generell rätt till avdrag för kvarstående underskott, om det inte finns några begränsningar i kapitlet eller i vissa angivna paragrafer i andra kapitel. I 9 § får man veta att det finns två spärarrar, beloppsspär och koncernbidragsspär, som inträder vid ägarförändringar. I 10–14 §§ finns bestämmelser om ägarförändringar och i 15–19 §§ finns bestämmelser om vad spärarrarna innebär. I 15 respektive 18 § regleras begränsningarna i avdragsrätten, vilka innebär att underskotts företaget inte fullt ut får dra av underskott som har uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder. Att då placera in en avdragsspär med ett eget namn utan att det finns en inledning där det redogörs för när spärren inträder och vad den innebär passar inte in i systemet. Detta kan lösas t.ex. på något av följande två sätt.

Alternativ 1:

I 9 § anges att det finns tre spärarrar, beloppsspär, särskild avdrags-spär och koncernbidragsspär. I inledningen till 10 § andra stycket, 11 § första

stycket och 12 § första stycket infogas ”och en särskild avdragsspärr” efter ordet beloppsspärr.

Efter 17 § förs det in en ny rubrik som förslagsvis kan ges lydelsen *Särskild avdragsspärr*.

I lagrådsremissen föreslås att rubriken ska lyda Särskild avdragsbegränsning. Lagrådet föreslår alltså att lydelsen ändras till Särskild avdragsspärr. De båda andra spärrarna innebär begränsningar i avdragsrätten, medan denna nya bestämmelse innebär att avdragsrätten i sin helhet faller bort. Det blir då ologiskt att kalla just denna spärr för begränsning.

När det gäller lydelsen av paragrafen bör första stycket inledas på ett i förhållande till de båda andra spärreglerna i 15 och 18 §§ likartat sätt.

I första stycket anges att avdragsrätten upphör vid vissa ägarförändringar ”om underskotten med hänsyn till omständigheterna har utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen”. Lagtexten är logiskt osammanhängande såtillvida att något med hänsyn till omständigheterna ska ha varit på visst sätt. Om något har varit på visst sätt så är det så, alldeles oavsett omständigheterna. Vad man kan eller måste anta, om något kan eller måste bedömas ha varit på visst sätt etc. kan emellertid bero på omständigheterna. Lokutionen ”med hänsyn till omständigheterna” är med andra ord en anvisning om hur bedömningen ska göras. Att uttrycket varit avsedd att utgöra en sådan anvisning framgår också tydligt av lagrådsremissen (jfr bl.a. s. 16). I lagtexten i första stycket finns emellertid inte något som indikerar att fråga är om en bedömning (jfr emellertid förslaget i promemorian: ”kan antas”). Lagrådet kan förstå att man vill undvika att ha med ord som skulle kunna uppfattas som en angivelse av ett beviskrav men då måste problemet med första styckets utformning lösas på annat sätt. Lagrådet förordar för sin del att orden ”med hänsyn till omständigheterna” stryks i första stycket och i stället läggs till i andra stycket (men också andra lösningar är tänkbara).

Enligt andra stycket ska det beaktas om förvärvaren genom ägarförändringen har erhållit vissa typer av tillgångar. Spärreglerna utgår ifrån att genom ägarförändringen förvärvas det bestämmande inflytandet i ett underskotts företag av ett företag, en eller flera fysiska personer eller handelsbolag m.fl. Detta kan ske genom förvärv av andelar i underskotts företaget eller i ett företag ”högre upp” i en koncern. Det blir därför – såsom Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet har framhållit – missvisande att uttrycka det så att förvärvaren har erhållit de aktuella tillgångarna. För att justera detta föreslås en ny lydelse.

Bestämmelsen är dessutom lite svåräst eftersom de omständigheter som anges leder till att spärren inte slår till. Lagrådet förordar därför en något annorlunda inledning samt att ordet inte läggs till, dvs. det som ska beaktas är att vissa tillgångar inte ingick i förvärvet.

Lagrådet föreslår, mot bakgrund av det ovanstående, att paragrafen (jfr dock även alternativ 2 strax nedan) ges följande lydelse.

Prop. 2021/22:93
Bilaga 5

17 a § Den särskilda avdragsspärren innebär att underskotts företaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder, om underskotten har utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen.

Bedömningen av om underskotten har utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen ska göras med hänsyn till omständigheterna kring ägarförändringen. Det ska särskilt beaktas om det i de företag som ingick i förvärvet inte fanns

1. andra tillgångar eller rättigheter än kontanter och fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskotts företaget före ägarförändringen, eller

2. företag som bedriver rörelse enligt 2 kap. 24 §.

Alternativ 2:

Man kan i stället se det så att eftersom bestämmelsen har införts för att hindra att beloppsspärren ska kringgå så är den en del av beloppsspärren. Då kan paragrafen läggas sist under rubriken Beloppsspärren, dvs. som en ny 17 a § eller möjligen före 17 § som en ny 16 a §.

I *första stycket* i lagrådsremissens förslag till 17 a § anges att spärren gäller vid ägarförändringar enligt 10–12 §§. Den inskränkning som finns i 13 § bör dock också beaktas. Om paragrafen blir en del av beloppsspärren behövs det dock inte någon hänvisning till att det sker en ägarförändring. Stycket kan därför kortas ned. Liksom i alternativ 1 föreslås att uttrycket ”med hänsyn till omständigheterna” flyttas från första till andra stycket.

När det gäller utformningen av andra stycket, se alternativ 1 ovan.

Lagrådet föreslår därför att paragrafen ska utformas på följande sätt.

17 a § Om underskotten har utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen, upphör dock underskotts företagets rätt att dra av underskott från tidigare beskattningsår i sin helhet.

Bedömningen av om underskotten har utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen ska göras med hänsyn till omständigheterna kring ägarförändringen. Det ska särskilt beaktas om det i de företag som ingick i förvärvet inte fanns

1. andra tillgångar eller rättigheter än kontanter och fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskotts företaget före ägarförändringen, eller

2. företag som bedriver rörelse enligt 2 kap. 24 §.

Ikraftträdande

Bakgrunden till det remitterade förslaget är en dom från Högsta förvaltningsdomstolen, HFD 2021 ref. 33, där domstolen fann att ett förvärv av ett underskotts företag varken medförde att rätten till

underskottsavdrag föll bort eller att skatteflyktslagen blev tillämplig. Regeringen ansåg att om åtgärder inte omedelbart vidtogs fanns det en stor risk för ett betydande skattebortfall eftersom det enligt regeringen var sannolikt att handel med underskotts företag på liknande sätt som i rättsfallet skulle komma att öka. Regeringen överlämnade därför med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen en skrivelse till riksdagen (skr. 2020/21:212) med förslag som innebär att de kommande regel-ändringarna ska tillämpas vid ägarförändringar som sker från och med dagen efter dagen för överlämnandet av skrivelsen till riksdagen, dvs. från och med den 11 juni 2021. Den 11 juni 2021 remitterades en promemoria med ett förslag som i huvudsak överensstämmer med förslaget i lagrådsremissen.

Bestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen innehåller ett förbud mot retroaktiv skattelag. Men den innehåller också en möjlighet att – om det finns särskilda skäl – ta ut skatt trots att lagen inte hade trätt i kraft när den omständighet som utlöste skattskyldigheten (eller, som i denna situation, bortfallet av rätten till avdrag) inträffade, om regeringen då hade lämnat ett förslag om det till riksdagen. Regeringen har i lagrådsremissen redogjort närmare för sin bedömning av risken för skattebortfall. Lagrådet, som särskilt ska granska hur förslaget förhåller sig till grundlagarna, har inte anledning att invända mot förslaget och därmed inte heller mot att lagändringen ska tillämpas vid ägarförändringar som sker efter den 10 juni 2021.

Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 27 januari 2022

Närvarande: statsminister Andersson, ordförande, och statsråden Johansson, Hallengren, Hultqvist, Damberg, Shekarabi, Ygeman, Linde, Ekström, Eneroth, Dahlgren, Ernkrans, Hallberg, Nordmark, Sätherberg, Thorwaldsson, Gustafsdotter, Axelsson Kihlblom, Elger, Karkiainen

Föredragande: statsrådet Damberg

Regeringen beslutar proposition Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år