

Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år

Juni 2021

Innehållsförteckning

Sammanfattning.....	3
1 Lagtext	4
1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
2 Gällande rätt.....	5
3 En särskild begränsningsregel för att förhindra kringgående av beloppsspärren.....	6
4 Utformningen av den särskilda begränsningsregeln	10
5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	12
6 Konsekvensanalys.....	13
6.1 Syfte och alternativa lösningar	13
6.2 Offentligfinansiella effekter	14
6.3 Effekter för företagen	16
6.4 Konsekvenser för den ekonomiska jämställdheten och fördelningseffekter.....	17
6.5 Förslagets förenlighet med EU-rätten	18
6.6 Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.....	18
6.7 Övriga effekter	18
7 Författningskommentar.....	18
7.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	18

Sammanfattning

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 underskotts företaget före ägarförändringen, eller något företag som bedriver rörelse. Syftet med bestämmelsen är att motverka handel med underskotts företag 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.

1 Lagtext

1.1 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.

2 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 4 § definieras vad som avses med ett underskotts företag och i 9–19 d §§ 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 18 § eller bestämmelserna om rätt till avdrag för underskott efter kvalificerade fusioner eller fissioner i 37 kap. 24 och 25 §§, efter verksamhetsavyttringar i 38 kap. 17 a och 17 b §§ eller efter partiella fissioner i 38 a kap. 18 och 19 §§.

Huvudregeln är enligt 2 § att underskott från tidigare år ska dras av. Vid ägarförändringar, som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag, inträder det enligt 10 § en beloppsspärr. Enligt paragrafens andra stycke inträder dock inte beloppsspärren om det företag som får det bestämmande inflytandet ingick i samma koncern som underskotts företaget redan före ägarförändringen. I 5 § definieras när ett företag ska anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag.

En beloppsspärr 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 – förvärvar det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag (11 § första stycket).

En beloppsspärr kan också inträda vid ägarförändringar som innebär att sådana förvärvare som avses i 11 § under en femårsperiod dels var och en förvärvar andelar med minst 5 procent av samtliga röster i ett underskotts företag, dels tillsammans förvärvar andelar med mer än 50 procent av samtliga röster i underskotts företaget (12 §).

Beloppsspärren i 40 kap. 15 § IL innebär att underskotts företaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskotten överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget. Bestämmelsen utgår från att ju högre köpeskillingen för aktierna i ett företag är i förhållande till värdet av underskotten, desto mer substans finns det i bolaget 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 underskotts företaget 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 underskotts företaget vid beräkningen enligt beloppsspärren ska minskas med kapitaltillskott som har mottagits av underskotts företaget under viss tid.

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). Med detta avses att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väger tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans som den skattskyldige har för sitt handlande (se prop. 1996/97:170 s. 44). 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 kringgåtts 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.

3 En särskild begränsningsregel för att förhindra kringgående av beloppsspärren

Promemorians bedömning: För att motverka handel med underskotts-företag samt kringgåenden av beloppsspärren bör det införas en särskild begränsningsregel.

Skälen för bedömningen

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande den 3 juni 2021

Högsta förvaltningsdomstolen har i en dom den 3 juni 2021 (mål nr. 7005–7007-19 och 7009–7011-19) 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 har angripit förfarandet med tillämpning av skatteflyktslagen. Högsta förvaltningsdomstolen har dock funnit 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 inte ha varit okänd för lagstiftaren. Avsikten kan därmed inte ha varit att begränsa skalbolagens rätt till underskottsavdrag i den aktuella situationen. Högsta förvaltningsdomstolen fann därmed att ett fastställande av underlag på grundval av det aktuella förfarandet inte kan anses strida mot lagstiftningens syfte. 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.

Exempel på situationer som inte träffas av beloppsspärren

A AB äger ett underskotts företag U AB som har ett 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 underprisöverlåtelsen till NY AB förvärvar A AB aktierna i NY AB från U AB till ett pris om 50 miljoner kronor, vilket motsvarar värdet av tillgångarna och verksamheten. A AB betalar genom att ställa ut en fordran om 50 miljoner kronor till U AB. U AB:s tillgångar består därefter av en uppskjuten skattefordran om ca 20 miljoner kronor hänförlig till de skattemässiga underskotten från tidigare år samt en fordran på sitt moderbolag, 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 för premien 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 blir inte aktuell vid denna ägarförändring eftersom underskotten understiger 200 procent av utgiften för att förvärva U AB. Begränsningsreglerna i 40 kap. 15 a och 16 §§ aktualiseras inte heller då underskotts företaget inte har mottagit något kapitaltillskott före eller i samband med ägarförändringen.

Behov av ändrad lagstiftning

Beloppsspärren i 40 kap. 15 § IL begränsar möjligheten för ett underskotts företag att dra av underskott från tidigare år till den del

underskotten överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget. 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. Häri ligger att en ägarförändring som inte är motiverad av affärsmässiga skäl inte bör genomföras.

Handel med ett företag som vid förvärvstillfället saknar andra tillgångar än en uppskjuten skattefordran är något som reglerna i 40 kap. IL avser att förhindra. 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, är också ett exempel på sådan handel med underskotts företag som reglerna i 40 kap. IL avser att förhindra. 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.

Som framgår ovan konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen i avgörandet 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 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 uppmärksammat ett antal fall av handel med underskotts företag genom liknande förfaranden som det ovan beskrivna och har angripit dessa med åberopande av skatteflyktslagen. Osäkerheten vad gäller skatteflyktslagens tillämplighet på sådana förfaranden får fram till den aktuella domen antas ha inneburit en avhållande effekt. När Högsta förvaltningsdomstolen nu har funnit att skatteflyktslagen inte är tillämplig kan det förutspås att liknande förfaranden kommer att öka. Detta innebär att handel med underskotts företag kan komma att öka och medföra en stor risk för betydande skattebortfall. Det finns därför skäl till att införa en bestämmelse i inkomstskattelagen för att motverka förfaranden liknande dem som varit föremål för domstolsprövning.

Bör det införas ytterligare en objektiv regel i 40 kap.?

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 aktuella ägarförändringarna skulle kunna vara att införa en bestämmelse liknande den som gäller avseende kapitaltillskott som har mottagits inom 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 den handel med underskotts företag som enligt aktuell rättspraxis förekommer. Nackdelen med detta alternativ är att andra likartade transaktioner inte skulle omfattas av förslaget. Nya bestämmelser skulle därför behöva införas om andra transaktioner som syftar till att kringgå beloppsspärren uppmärksammas. 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 bestämmelsen. 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 bedöms en sådan objektiv regel inte vara det mest lämpliga alternativet.

En särskild antimissbruksregel?

De förfaranden som nu har prövats visar likheter med de förfaranden som 15 a och 16 §§ avser att motverka, med den skillnaden att underskotts företaget i aktuella fall har tillförts värde på annat sätt än genom att motta kapitaltillskott. Förfarandet omfattas därmed varken av 15 a § eller 16 §. Ett alternativ skulle därför vara att som en komplettering till de befintliga reglerna avseende kapitaltillskott också införa en antimissbruksregel som motverkar handel med underskotts bolag av aktuellt slag. En sådan särskild begränsningsregel skulle utgöra ett komplement till skatteflyktslagen, som även fortsatt är generell tillämplig på hela 40 kap. IL.

När det gäller frågan om lämplig utformning kan det konstateras att skatteförmånen, dvs. underskotten från tidigare år, synes ha utgjort det övervägande skälet till att den nu prövade transaktionen ägt rum, vilket också Kammarrätten i Stockholm konstaterade i den överklagade domen (mål nr. 7167–7173-17). Enligt den särskilda begränsningsregeln skulle rätten att utnyttja tidigare års underskott upphöra om ägarförändringen har skett i syfte att utnyttja underskott efter ägarförändringen. Fördelen med en sådan regel är att den träffar samtliga förfaranden där förvärv av underskott med hänsyn till omständigheterna kan antas ha 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 utnyttjas för att kringgå beloppsspärren. En nackdel är att en sådan regel är mindre förutsebar än en objektiv, mer mekanisk regel. För att öka förutsägbarheten bedöms det vara lämpligt att kombinera

regeln med att olika omständigheter anges som särskilt ska beaktas vid bedömningen.

Beloppsspärren som finns i 15 § och de särskilda beräkningsreglerna i 15 a och 16 §§ gäller vid alla ägarförändringar enligt 10–12 §§. Den särskilda begränsningsregeln avser däremot att motverka handel med underskotts företag och kringgåenden av beloppsspärren, dvs. transaktioner där det övervägande syftet är att uppnå skattefordelar. Prövning av om den särskilda begränsningsregeln är tillämplig sker som ett ytterligare steg utöver beräkningen av vilket underskott som får dras av enligt 15–16 §§ och tillämpningen av dessa regler påverkas i sig inte av införandet av den nya begränsningsregeln.

Med hänsyn till att syftet med beloppsspärren är att motverka handel med underskotts företag bör en särskild begränsningsregel införas som motverkar det nu uppmärksamade förfarandet och liknande framtida förfaranden.

4 Utformningen av den särskilda begränsningsregeln

Promemorians förslag: Underskott som kvarstår från det föregående beskattningsåret får inte dras av om underskotten med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet till att ägarförändringen har skett.

Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om förvärvaren genom ägarförändringen har erhållit andra tillgångar eller rättigheter än kontanter och fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskotts företaget före ägarförändringen, eller något företag som bedriver rörelse.

Skälen för förslaget: Syftet med en särskild begränsningsregel är att motverka handel med underskotts företag. För att öka förutsägbarheten vid tillämpningen av reglerna bedöms det, som framgår i avsnitt 3, vara lämpligt att kombinera en sådan regel med att olika omständigheter anges som särskilt ska beaktas vid bedömningen. Dessa bör baseras på vad som förekommit i de relevanta domstolsavgörandena men de bör också utformas utifrån syftet med underskottsreglerna.

En konsekvens av Högsta förvaltningsdomstolens avgörande är att handel med underskotts företag i vissa fall kan ske utan att beloppsspärren aktualiseras. Detta beror på att domstolen i det aktuella fallet bedömde att ett förfarande där underskotts företagets värde inför försäljningen anpassats till underskottens storlek och beloppsspärrens utformning på annat sätt än genom att det lämnats kapitaltillskott till underskotts företaget, inte strider mot lagstiftningens syfte. Detta trots att skatteförmånen, dvs. underskotten från tidigare år, framstår som det övervägande skälet till att transaktionen har ägt rum. Med hänsyn till detta bör den särskilda begränsningsregeln utformas så att förfaranden där skattefrågan kan antas ha utgjort det övervägande skälet för ägarförändringen förhindras, även utan en tillämpning av skatteflyktslagen.

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, som inte driver någon verksamhet.

Kriteriet ”övervägande skäl” är hämtat från skatteflyktslagen. I förarbeten 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). Underskotts företagets skattemässiga underskott ska alltså vid en objektiv betraktelse framstå som det skäl som motiverat den aktuella ägarförändringen, med starkare tyngd än samtliga övriga skäl tillsammans.

I de fall underskotts företaget har tillgångar eller bedriver en aktiv rörelse är det mer sannolikt att ägarförändringen är affärsmässigt motiverad. För att på lämpligaste sätt åstadkomma denna gränsdragning bör det särskilt anges hur bedömningen av om underskotten kan antas utgöra det övervägande skälet till ägarförändringen bör göras. Detta bör ske genom att det vid bedömningen särskilt ska beaktas vilka tillgångar som tillfaller förvärvaren genom 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 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 prövningen bör därför särskilt beaktas om förvärvaren genom ägarförändringen har fått del av andra tillgångar eller rättigheter än kontanter och fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskotts företaget före ägarförändringen. I så fall är det en omständighet som talar för att underskotten inte varit det övervägande skälet för att ägarförändringen har skett.

Om underskotts företaget bedriver rörelse och t.ex. har personal, hyreskontrakt eller kundkontrakt är också det något som typiskt sett tyder på att underskotten inte utgjort det övervägande skälet för att ägarförändringen har kommit till stånd. Vid prövningen bör det därför särskilt beaktas, utöver innehav av materiella och immateriella tillgångar, om förvärvaren genom ägarförändringen har fått del av något företag som bedriver rörelse. Med rörelse avses enligt 2 kap. 24 § IL annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar.

Vid bedömningen ska det göras en allsidig bedömning av om ägarförändringen har skett i syfte att förvärvaren ska kunna tillgodogöra sig underskotts företags underskott från tidigare år, dvs. om det rör sig om sådan handel med underskotts företag som 40 kap. sftar 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. Exempelvis skulle situationer där en fordran avser en extern part kunna beaktas vid bedömningen.

Ett underskotts företag kan också 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 förvärvaren genom förvärvet av underskotts företaget, erhållit andra tillgångar än den uppskjutna skattefordran. Dessa tillgångar behöver inte nödvändigtvis finnas i underskotts företaget utan kan ingå i förvärvet i form av till exempel ett dotterbolag.

Frågan om avdragsrätten för tidigare års underskott ska begränsas enligt den föreslagna regeln aktualiseras vid ägarförändringen dvs. vid den tidpunkt då underskotts företagets aktier traderas. Prövningen av vad som har utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen bör dock inte begränsas till rättshandlingar som har företagits under denna dag. 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 underskotts företag som vid ägarförändringen innehar ett rörelsedrivande dotterbolag kunna omfattas av begränsningsregeln, om dotterbolaget kort tid efter ägarförändringen säljs tillbaka till den tidigare ägaren av underskotts företaget och om de två korsvisa förvärven kan antas vara del av ett och samma förfarande.

Sammanfattningsvis föreslås att en särskild begränsningsregel införs, 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. Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om förvärvaren genom ägarförändringen har erhållit andra tillgångar eller rättigheter än kontanter och fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskotts företaget före ägarförändringen, eller något företag som bedriver rörelse enligt 2 kap. 24 § IL.

Lagförslag

Förslaget medför att en ny paragraf, 40 kap. 16 a § införs i IL.

5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: Den nya bestämmelsen ska träda i kraft den 11 juni 2021 och tillämpas vid ägarförändringar som sker efter den 10 juni 2021.

Skälen för förslaget: Att kringgå beloppsspärren genom i denna promemoria beskrivna förfaranden ger effekter som inte bör godtas. Det är nödvändigt att vidta åtgärder för att förhindra ett kringgående av

regelverket. Om åtgärder inte omedelbart vidtas finns det stor risk för ett betydande skattebortfall. Efter Högsta förvaltningsdomstolens avgörande den 3 juni 2021 kan handel med underskotts företag komma att öka. Det finns därmed även en stor risk för betydande framtida skattebortfall.

Regeringen har därför i en skrivelse till riksdagen (skr. 2020/21:212) bedömt att det finns särskilda skäl för att tillämpa undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. Begränsningsregeln föreslås därför tillämpas vid ägarförändringar som sker från och med dagen efter det att regeringens skrivelse har överlämnats till riksdagen. Skrivelsen har överlämnats till riksdagen den 10 juni 2021. De nya reglerna föreslås således träda i kraft den 11 juni 2021 och tillämpas vid ägarförändringar som sker efter den 10 juni 2021.

6 Konsekvensanalys

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

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.

6.1 Syfte och alternativa lösningar

Syftet med förslaget är att motverka icke affärsmässigt betingad handel med underskotts företag som görs i syfte att kringgå beloppsspärren. Avsikten är således att åstadkomma effektivare bestämmelser om tidigare års underskott. Med färre luckor i lagstiftningen ökar förutsättningarna för att konkurrens mellan företag sker på lika villkor.

Förslaget med en särskild begränsningsregel är utformat för att träffa samtliga former av förfaranden där underskotten med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen. Detta innebär att det förfarande som Högsta förvaltningsdomstolen i dom den 3 juni 2021 inte ansett kunna angripas med skatteflyktslagen (1995:575) skulle träffas av förslaget.

En alternativ lösning är en regel som endast angriper det förfarande som var föremål för prövning i aktuell dom. Nackdelen med detta alternativ är att en sådan regel inte kan användas mot andra former av förfaranden som görs i syfte att kringgå beloppsspärren.

Bedömningen är att förslaget i denna promemoria, som kompletterar beloppsspärren i 40 kap. 15 § IL, är nödvändigt. Skulle ingen reglering

komma till stånd riskerar det nuvarande rättsläget att innebära betydande icke avsett skattebortfall och erodering av skattebasen, vilket allt annat lika skulle behöva kompenseras för. 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 träder i kraft så snart som möjligt med hänsyn tagen till Högsta förvaltningsdomstolens dom.

Informationsinsatser kring regleringen är av betydelse, men det bedöms inte behövas några särskilda ytterligare informationsinsatser än vad som annars skulle vara fallet. Vad gäller förslagets påverkan på skatteutgiftsredovisningen bedöms regleringen inte avvika från normen för inkomstskatt och beskattningen av näringsinkomster och därmed inte ge upphov till någon skatteavvikelse.

6.2 Offentligfinansiella effekter

Förslaget i denna promemoria 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 kan handel med underskottsföretag komma att öka. Det är dock behäftat med stor osäkerhet att försöka uppskatta vilken effekt domen får på skatteintäkterna om ingen ändring görs eftersom det inte är känt i vilken omfattning sådana förfaranden förekommer och i vilken utsträckning de kan bli vanligare med anledningen av domen. Skatteverket har begränsad kännedom om omfattningen av de aktuella förfarandena.

För att bilda sig en uppfattning om den potentiella offentligfinansiella effekten bör den rådande lågkonjunkturen och att intresset för att handla med underskottsföretag 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 **1** nedan.

Tabell 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 handla med underskottföretag, 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 sådana kringgåenden av beloppsspärren 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 och kringgåenden av beloppsspärren 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 underskotten minskar med omfattningen av utnyttjandet av det samlade underskotten.

Samtidigt, eftersom Högsta förvaltningsdomstolen anser 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 och kringgåenden av beloppsspärren 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 mycket stor osäkerhet kring hur vanligt aktuella kringgåenden av beloppsspärren 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 2 redovisar effekterna av förslaget om begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner vid förändrade skatte-regler.

Tabell 2 Förslag om begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år

Miljarder kronor, fasta priser och baser

År	Effekt från	Brutto-effekt		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 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 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.

6.3 Effekter för företagen

Den föreslagna åtgärden förväntas påverka icke affärsmässigt betingad handel med underskottsföretag som görs i syfte att kringgå beloppsspärren. Företag som ägnar sig åt sådana förfaranden kommer att påverkas av förslaget. Jämfört med resultatet av Högsta förvaltningsdomstolens dom innebär det att dessa företag kommer att betala mer i skatt. Samtidigt är det den skatt lagstiftaren ursprungligen avsåg skulle betalas och i det perspektivet är effekten för dessa företag oförändrad. 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 kvantifiera hur företagens samlade administrativa börda påverkas av förslaget på grund av bristen på uppgifter om berörda företag, hur vanliga förfarandena är samt hur omfattande administrativt det är att genomföra dem.

Eftersom det i dagsläget saknas tillgång till uppgifter om vilka företag som använder sig av aktuella kringgåenden av beloppsspärren 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 underskottföretag genom kringgåenden av beloppsspärren. 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 kringgåenden av beloppsspärren 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 förfarandena 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 kringgåenden av beloppsspärren av exempelvis goodwill-skäl vilket leder till en försämrad konkurrensituation 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.

6.4 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 förfarandena. 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.

6.5 Förslagets förenlighet med EU-rätten

Förslaget bedöms vara förenligt med EU-rätten.

6.6 Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget medför att Skatteverket behöver uppdatera sitt informationsmaterial. Några särskilda informationsinsatser bedöms inte vara nödvändiga. Förslaget medför endast marginella förändringar för Skatteverket och ingår i den anpassning som årligen görs på grund av ny eller förändrad lagstiftning. Eventuella tillkommande utgifter för Skatteverket ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Förslaget bedöms inte påverka antalet mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna.

6.7 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.

7 Författningskommentar

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

40 kap.

16 a §

Paragrafen, som är ny, anger att rätten att utnyttja tidigare års underskott i vissa fall upphör genom tillämpning av en särskild begränsningsregel.

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

Rekvisitet ”övervägande skäl” har samma innebörd som i 2 § p. 3 skatteflyktslagen (1995:575). Det innebär att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väger tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans som den skattskyldige har för sitt handlande. Underskotts företagets skattemässiga

underskott ska alltså vid en objektiv betraktelse framstå som det skäl som motiverat den aktuella ägarförändringen, med starkare tyngd än samtliga övriga skäl tillsammans.

I *andra stycket* anges omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om förutsättningarna i första stycket är uppfyllda. Det ska särskilt beaktas om förvärvaren genom ägarförändringen har erhållit vissa tillgångar genom förvärvet. Om sådana tillgångar har erhållits talar det för att ägarförändringen har skett på grund av andra skäl än de skattemässiga underskotten. Om sådana tillgångar däremot inte har erhållits talar det i stället för att underskotten har utgjort det övervägande skälet för att ägarförändringen har skett och att rätten att utnyttja tidigare års underskott därmed ska upphöra. Av *första punkten* framgår att det särskilt ska beaktas om andra tillgångar eller rättigheter än konanter och fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskottsföretaget före ägarförändringen har erhållits. Sådana andra tillgångar kan t.ex. vara en fastighet, inventarier, en patenträttighet eller andra materiella eller immateriella tillgångar. Vidare ska också enligt *andra punkten* särskilt beaktas om förvärvaren genom ägarförändringen har erhållit något 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 innehas 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 personal, kundkontakter m.m.

Vid bedömningen ska det 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 40 kap. 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 skulle situationer där en fordran avser en extern part kunna beaktas vid bedömningen.

Det som särskilt ska beaktas är vad förvärvaren har erhållit genom förvärvet. Det innebär inte någon begränsning till underskottsföretagets tillgångar och rättigheter. För det fall ägarförändringen omfattar fler företag än underskottsföretaget ska också tillgångar och rättigheter som innehas av andra företag beaktas vid bedömningen av vad förvärvaren har erhållit genom ägarförändringen.

Vid bedömningen av om underskotten från tidigare år utgör det övervägande skälet för att ägarförändringen har ägt rum måste också beaktas hur underskottens värde förhåller sig till värdet av övriga tillgångar eller rättigheter som förvärvas. Om värdet av underskotten vida överstiger värdet av de övriga tillgångar som följer med vid förvärvet innebär inte andra stycket första punkten att begränsningsregeln med automatik inte ska tillämpas. Detsamma gäller förhållandet mellan värdet av underskott och värdet av en rörelse som förvärvas enligt andra punkten. En bedömning måste göras i det enskilda fallet, om underskotten har utgjort det övervägande skälet för ägarförändringen eller inte.

De ägarförändringar som kan aktualisera en tillämpning av bestämmelsen anges i 10–12 §§. I 13 § anges att vissa ägarförändringar

undantas från reglernas tillämpning. Dessa undantag gäller också för tillämpning av den särskilda begränsningsregeln. 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 §. Tillämpningen av dessa regler påverkas inte heller av den särskilda begränsningsregeln i aktuell paragraf.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 4.