



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

Förslag om begränsning av avdrag för underskott

En undersökning av förslaget systemenlighet, förutsebarhet och
konstitutionella legitimitet

Alice Arlebo

Handledare: Robert Pålsson

Examinator: Bo Svensson

Juridiska Institutionen

Examensarbete Juristprogrammet

HRO800 H21, 30 hp

Innehållsförteckning

1. En läsarinledning	5
1.1. Reglerna om förlustutjämnning i aktiebolag – en historia utan slut	5
1.2. Syfte	7
1.3. Metod och material	7
1.3.1. Material – förslaget och remissinstansernas svar i centrum	7
1.3.2. Hur jag har gått tillväga	8
1.4. Avgränsningar och terminologi.....	9
2. Avdragsbegränsningar vid ägarförändringar.....	10
2.1. Inledning	10
2.2. Bakomliggande principer	10
2.2.1. Aktiebolaget – ett enskilt skattesubjekt	10
2.2.2. Aktiebolagets beskattningsår – en ocränkbar enhet	11
2.3. Förlustutjämningsfrågan och dess lösning	12
2.3.1. Möjligheten att utjämma mellan olika beskattningsår	12
2.3.2. Möjligheten att utjämma mellan olika skattesubjekt	14
2.4. Begränsningsreglernas bakgrund och syfte.....	15
2.5. Nuvarande reglering i 40 kap. IL	19
2.5.1. Huvudregel: gamla underskott rullas framåt	19
2.5.2. Lagtekniska begrepp: utlösande för undantagen i spärreglerna.....	19
2.5.3. Beloppsspärren.....	20
2.5.4. Kapitallånskottsbestämmelser som komplement till beloppsspärren.....	21
2.5.5. Koncernbidragsspärren	22
2.5.6. Koncerninterna ägarförändringar.....	23
2.6. Sammanfattning och avslutande reflektioner.....	23
3. Bakgrunden till Finansdepartementets förslag.....	26
3.1. Inledning	26
3.2. Skatteflyktslagen	26
3.3. HFD 2021 ref. 33	29
3.3.1. Omständigheterna i målet	29
3.3.2. HFD:s bedömning.....	30
3.3.3. Utgången i målet – en utlösande faktor för förslaget.....	32
3.4. Sammanfattning och avslutande reflektioner.....	32
4. Förslaget om begränsning av avdragsrätten	35
4.1. Inledning	35
4.2. Stoppskrivelseinstitutet	35
4.3. Förslagets innehåll	37
4.3.1. Förslag om en särskild begränsningsregel i 40 kap. 16 a § IL.....	37
4.3.2. Behovet av ändrad lagstiftning identifieras	38
4.3.3. Införandet av en objektiv regel	38
4.3.4. Införandet av en subjektiv antimissbruksregel	39
4.3.5. Närmare om skälen för en särskild begränsningsregel	40

4.3.6. Finansdepartementets konsekvensanalys.....	43
4.4. Sammanfattning och avslutande reflektioner.....	44
5. Förslagets systemenlighet, förutsebarhet och konstitutionella legitimitet	46
5.1. Inledning	46
5.2. Förslaget i ljuset av tre faktorer	46
5.2.1. Systemenlighet.....	47
5.2.2. Förutsebarhet	51
5.2.3. Konstitutionell legitimitet.....	58
5.3. Avslutande diskussion.....	62
5.3.1. Två intressen på kollisionskurs.....	62
5.3.2. Remissvaren – ett uttryck för inställningen till förlustutjämnning som sådan	64
5.3.3. Semantiska skillnader i remissvar utan synpunkter.....	66
6. Avslutande ord	67
6.1. Inledning	67
6.2. Sammanfattning och slutsatser.....	67

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
Ds	Departementsserien
Ds Fi	Departementsserien Finans
EU	Europeiska unionen
FAL	Lag (1960:63) om förlustavdrag
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JP	Juridisk Publikation
LAU	Lag (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet
NJA	Nytt juridiskt arkiv
NSD	Näringslivets Skattedelegation
Prop.	Proposition
ref.	Referat
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
Skatteflyktlagen	Lag (1995:575) mot skatteflykt
Skr.	Skrivelse
SN	SkatteNytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SVCA	Swedish Private Equity & Venture Capital Association
SvSkT	Svensk Skattetidning

1. En läsarinledning

1.1. Reglerna om förlustutjämning i aktiebolag – en historia utan slut

En central fråga inom företagsbeskattningen rör möjligheterna att utjämna skattemässiga förluster. Förlustutjämning kan åstadkommas dels mellan olika beskattningsår, dels mellan olika skattesubjekt. Det förra uppnås genom att ett aktiebolag drar av underskott som har uppkommit under ett beskattningsår mot överskott som uppkommit under ett annat beskattningsår och det senare genom att ett aktiebolags underskott dras av mot ett annat aktiebolags överskott. Förlustutjämning innebär med andra ord att det skattemässiga resultatet fördelas, antingen över tid eller mellan skattesubjekt, för att på så vis bättre återspegla en verksamhets ekonomiska förmåga. För det berörda bolaget innebär möjligheten att utjämna förluster att den beskattningsbara inkomsten och den därpå belöpande skatten minskar. Ur skattemässig synpunkt representerar ett bolags utnyttjade underskott därför ett värde¹ för såväl bolaget som ådragit sig underskotten som för andra bolag som har möjlighet att kvitta sitt överskott mot underskotten.

Om det bolag som ådragit sig underskotten inte förväntas generera några vinster inom överskådlig tid, kommer underskottsbolaget inte på egen hand kunna utnyttja sin rätt till förlustutjämning. I en sådan situation blir förlustutjämning mellan olika skattesubjekt särskilt intressant. Det i sammanhanget mest betydelsefulla kravet för att förlustutjämning mellan olika aktiebolag ska vara möjlig är att det finns ett koncernförhållande mellan bolagen enligt reglerna om koncernbidrag. Det innebär att ett bolags skattemässiga underskott i vissa fall kan utnyttjas på ett sätt som inte hade varit möjligt om inte underskottsbolaget blivit föremål för en ägarförändring. När ett bolags värde enbart utgörs av dess underskott, så är en affär ekonomiskt lönsam för en förvärvare endast om köpeskillingen för underskottsbolaget understiger avdragets värde. Underskottsbolag kan således utgöra attraktiva handelsobjekt för vinstgivande företag som vill minska sin egen skatt genom att dra av det förvärvade bolagets underskott i den egna verksamheten.

I svensk rätt har sådan handel med underskottsbolag inte ansetts önskvärd. Möjligheterna till förlustutjämning efter ägarförändringar, mellan såväl beskattningsår som skattesubjekt, har därför kringkurits av begränsningsregler. I dag återfinns de regler som avgör om, och i sådana

¹ Avdragets värde motsvaras av den vid tidpunkten för förvärvet gällande bolagsskattesatsen multiplicerat med underskottet.

fall i vilken utsträckning, tidigare års underskott får utnyttjas för förlustavdrag eller, som det numera kallas, underskottsavdrag i 40 kap. IL. Regelverket är bland de mest omdebatterade och kritiserade i IL. Det beror framför allt på dess komplexitet och på spärreglernas konsekvenser för näringslivet och dess aktörer. Det är därför inte speciellt förvånande att det väckte starka reaktioner inom näringslivet när Finansdepartementet den 11 juni i år remitterade en promemoria i vilken föreslås att begränsningsreglerna om underskottsavdrag efter ägarförändringar skärps. Den föreslagna begränsningsregeln innebär att rätten att utnyttja underskott från tidigare år upphör, om det kan antas att underskotten med hänsyn till omständigheterna har utgjort det övervägande skälet till att ägarförändringen ägt rum. Regeln tar med andra ord sikte på avsikten med ägarförändringen och en tillämpning utlöser, till skillnad från de befintliga avdragsbegränsningsreglerna, ett fullständigt utsläckande av avdragsrätten. Att regelns långtgående rättsföljd dessutom utlöses genom subjektiva rekvisit hämtade från skatteflyktslagen framhålls av flera remissinstanser som särskilt besvärande.

Bakgrunden till förslaget är en dom som HFD meddelade den 3 juni i år.² I målet prövades huruvida ett underskottsbolag, vars enda tillgång utgjordes av en fordran på sitt moderbolag, kunde nekas rätt till underskottsavdrag efter en ägarförändring. Ägarförändringen föregicks av en serie koncerninterna transaktioner och innebar att underskottsbolagets verksamhet behölls inom koncernen medan underskottsbolaget, med underskottet intakt, övergick till ett externt bolag. HFD fann att varken begränsningsreglerna i 40 kap. IL eller skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet och underskottet förblev därför avdragsgillt i sin helhet. Regeringen uppfattade förfarandet som handel med underskott och kringgående av regelverket, med risk för betydande skattebortfall som följd, och överlämnade därför en stoppskrivelse till riksdagen.³ I skrivelsen förklarades att ett lagförslag med syfte att förhindra sådana kringgåenden var att vänta och att det föreligger särskilda skäl att med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § 2 st. RF tillämpa det kommande förslaget retroaktivt. Dagen efter presenterade Finansdepartementet en promemoria baserad på skrivelsen med titeln Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år.⁴

² HFD 2021 ref. 33.

³ Skr. 2020/21:212.

⁴ Fi2021/02354.

Finansdepartementets förslag remissbehandlades under sensommaren 2021 och i december samma år överlämnades förslaget i en lagrådsremiss.⁵ Många av remissinstanserna har emellertid avstått från att yttra sig över förslaget. Företeelsen är uppenbarligen politiskt känslig och har varit det under en lång tid, låt vara att den inte är särskilt känd hos den breda allmänheten. Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet uttrycker till exempel i sitt remissvar att nämnden varken kan till- eller avstyrka förslaget, eftersom frågan om i vilken omfattning tidigare års underskott ska få utnyttjas för förlustutjämnning i huvudsak är en politisk fråga. Precis som all annan juridik, men kanske framför allt på skatterättens område, är ämnet för denna uppsats ett slagfält för olika politiska uppfattningar. När nya lagförslag diskuteras gör sig detta faktum särskilt påmint. Den som uttalar sig om hur juridiken borde vara i ett visst givet sammanhang kommer oundvikligen göra vissa politiska ställningstaganden. Denna framställning är inget undantag.

1.2. Syfte

Uppsatsens huvudsakliga syfte är att undersöka den särskilda begränsningsregel som föreslås i Finansdepartementets promemoria. Uppsatsens sekundära syfte är att systematisera och kontrastera synpunkterna i remissvaren. Den föreslagna regeln aviserades via en stoppskrivelse, bygger till stor del på subjektiva rättsfakta och har försetts med en rättsföljd som innebär att avdragsrätten upphör helt. Mot bakgrund av detta och med avstamp i remissvaren diskuteras om förslaget är systemenligt eller systemfrämmande, om det uppfyller rimliga krav på förutsebarhet och slutligen i vad mån användandet av stoppskrivelseinstitutet har skett i enlighet med sitt syfte.

1.3. Metod och material

1.3.1. Material – förslaget och remissinstansernas svar i centrum

Eftersom fokus för undersökningen är det lagförslag som presenteras i Finansdepartementets promemoria, utgör såväl förslaget som remissinstansernas synpunkter på detsamma en betydelsefull del av det undersökta materialet. För att kunna analysera förslaget på ett meningsfullt sätt måste det först placeras i sitt systematiska och historiska sammanhang, vilket sker i uppsatsens deskriptiva del. De undersökningar av gällande rätt som görs i denna del av

⁵ Lagrådsremiss, Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år, den 9 december 2021.

uppsatsen sker huvudsakligen med utgångspunkt i traditionellt juridiskt källmaterial, det vill säga lag, förarbeten, praxis och juridisk litteratur.

1.3.2. Hur jag har gått tillväga

Uppsatsen består av två delar. I uppsatsens första del redogörs inledningsvis för reglerna om förlustutjämning och vilka överväganden som ligger bakom regelverket. Det finns två skäl till det. I första hand för att kunna identifiera de principiella frågeställningar som aktualiseras i samband med en reglering av förlustutjämning och i andra hand för att kunna beskriva på vilket sätt regelverket kommer att förändras genom införandet av den föreslagna regeln. Efter det beskrivs bakgrunden till förslaget, i syfte att belysa varför ett retroaktivt lagstiftningsingripande bedömdes nödvändigt. I bakgrunden ingår en beskrivning av HFD 2021 ref. 33, vars utfall regeringen tolkade som en bekräftelse på att kringgåendeaktivitet förekommer, samt en kort redogörelse för relevanta delar av skatteflyktslagen. Därefter redogörs för lagförslaget i Finansdepartementets promemoria samt den konstitutionella grund på vilken lagförslaget vilar. I denna del av uppsatsen kartläggs och analyseras gällande rätt med hjälp av en rättsdogmatisk metod.

I den andra delen av uppsatsen överges den deskriptiva ansatsen till förmån för en analytisk diskussion. I uppsatsens analytiska del undersöks den föreslagna begränsningsregeln utifrån tre faktorer: systemenlighet, förutsebarhet och konstitutionell legitimitet. De två första faktorerna är kopplade till den föreslagna regelns innehåll och lagtekniska utformning. Den tredje faktorn rör den särskilda process genom vilken den föreslagna regeln har tagits fram. I analysen diskuteras hur väl regeln överensstämmer med det rättsliga system vari den potentiellt kommer infogas, om regeln tillgodoser rimliga krav på förutsebarhet och i vilken utsträckning användandet av stoppskrivelseinstitutet är grundat på en konkret skatteflyktsrisk. Faktorerna identifieras till viss del utifrån vad som framkommit i remissinstansernas yttranden, även om min kategorisering inte nödvändigtvis är densamma som remissinstansernas. Därefter, i den avslutande diskussionen, lyfts vissa uttalanden och resonemang i remissvaren fram för att avslutningsvis kontrasteras mot varandra.

1.4. Avgränsningar

Frågan om förlustutjämning mellan olika beskattningsår angår i princip alla skattskyldiga.

Uppsatsen avgränsas emellertid i detta avseende så till vida att den endast behandlar frågan om avdrag för tidigare års underskott vid beskattning av svenska aktiebolag.

Endast de begränsningsregler som aktualiseras vid företagsförvärv är föremål för behandling i denna uppsats. Det innebär att frågan om inskränkningar i avdragsrätten vid till exempel fusion, fission, konkurs och ackord faller utanför ramen för uppsatsen. En annan viktig avgränsning görs i förhållande till 40 kap. IL. I uppsatsen behandlas endast sådana ägarförändringar som innebär att det bolag som förvärvas är ett underskottsbolag. Tillsammans med avgränsningen i föregående stycke innebär det att situationen då en fysisk person, ett dödsbo, en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag eller ett svenskt handelsbolag förvärvar ett underskottsbolag inte berörs. Härmed utesluts de så kallade spärrsituationer som aktualiseras vid ägarförändringar enligt 40 kap. 11–12 och 14 §§ IL från uppsatsens omfång. Begreppet ägarförändring används således i den fortsatta framställningen för att beteckna sådana ägarförändringar som innebär att ett svenskt aktiebolag förvärvar ett svenskt underskottsbolag enligt 40 kap. 10 § IL.

Koncernbidrag behandlas inte i uppsatsen mer än mycket kort. Eftersom förlustutjämningsfrågan har betydelse i koncernförhållanden, är det emellertid inte möjligt att helt förbigå reglerna om koncernbidrag. Behandlingen begränsas därför till att endast avse de bakomliggande principerna för koncernbidrag och vilken betydelse koncernbidragen får för möjligheterna till förlustutjämning.

Det förslag som är föremål för undersökning i denna uppsats överlämnades i en lagrådsremiss den 9 december 2021. Undersökningen av förslaget inkluderar dock inte nu nämnda lagrådsremiss, utan begränsas till Finansdepartementets promemoria och de därpå följande remissvaren.

2. Avdragsbegränsningar vid ägarförändringar

2.1. Inledning

I detta avsnitt redogörs för de begränsningsregler i 40 kap. IL som inträder vid ägarförändringar. Tonvikten i redogörelsen ligger vid den regel som begränsar avdragsrätten vad avser belopp, nämligen beloppsspärren. För att förstå utformningen av begränsningsreglerna behandlas inledningsvis två grundläggande skatterättsliga principer – principen om det enskilda skattesubjektet och principen om beskattningsårets slutenhet – varur förlustutjämningsfrågan är sprungen.⁶ Därefter redogörs för förlustutjämnning som skatterättsligt fenomen samt hur det hanterats i svensk rätt. I nästföljande del kommer begränsningsreglernas, men framför allt beloppsspärrens, bakgrund och syfte uttröas. Avslutningsvis beskrivs regelverket i sin nuvarande tappning, för att teckna en bild av det rättsliga systemet var den föreslagna regeln potentiellt kommer infogas.

2.2. Bakomliggande principer

2.2.1. Aktiebolaget – ett enskilt skattesubjekt

I svensk rätt behandlas varje aktiebolag som ett autonomt skattesubjekt självständigt från såväl aktieägare som andra bolag som står aktiebolaget nära. Synsättet är grundläggande för det svenska inkomstskattesystemet och sammankopplat med vissa teoretiska föreställningar. Den i sammanhanget mest intressanta föreställningen är den om att ett aktiebolags resultat ska beräknas och beskattas isolerat, oavsett om det är ett fristående företag eller om det ingår i en koncern.⁷ Det innebär att överskott ska beskattas hos det företag där överskottet uppstått och att underskott följaktligen enbart kan utnyttjas av det företag som har ådragit sig dem.⁸ Vid införandet av reglerna om förlustutjämnning framhölls i linje därmed som en grundläggande utgångspunkt att rätten att utjämna förluster i princip enbart tillkommer den juridiska person vars verksamhet genererat förlusten.⁹

⁶ Notera att avsikten inte är att göra uttömmande analys av principerna, utan endast att lyfta de aspekter som är av betydelse för frågan om förlustutjämnning.

⁷ Romby, Anna, *Underskott i aktiebolag: En Skatterättslig studie av förlust- och resultatutjämnning i ljuset av svensk rätt och EU-rätten*, Uppsala: Iustus, 2015, s. 26.

⁸ Romby, *Underskott i aktiebolag*, 2015, s. 26–27.

⁹ Prop. 1960:30 s. 103 och SOU 1958:35 s. 102.

Ett strikt upprätthållande av denna föreställning innebär att förluster inte kan utjämnas mellan enskilda företag, även om dessa ingår i en och samma koncern.¹⁰ Synen på aktiebolaget som ett enskilt skattesubjekt har, tillsammans med principen om beskattningsårets slutenhet, utgjort utgångspunkten för utformningen av förlustutjämningsreglerna.¹¹

2.2.2. Aktiebolagets beskattningsår – en okränkbar enhet

Den svenska företagsbeskattningen har en nära förankring i redovisningen. Bokförings- och skattelagstiftningen tar till exempel spjörn i samma uppfattning avseende det normala bokföringsåret. För en bokföringsskyldig ska räkenskapsåret enligt 3 kap. 1 § BFL som huvudregel omfatta tolv månader, vilket för ett aktiebolag dock inte behöver motsvara kalenderåret. Enligt 1 kap. 15 § 1 st. IL är beskattningsåret för juridiska personer räkenskapsåret. Beskattningsåret i ett aktiebolag överensstämmer med andra ord i regel med det civilrättsliga räkenskapsåret.¹²

Beskattningsbar inkomst och den därpå belöpande skatten beräknas separat för varje enskilt beskattningsår utan att någon hänsyn tas till inkomster och utgifter som uppkommer varken tidigare eller efterföljande beskattningsår. Det är därmed beskattningsåret som markerar mellan vilket start- och slutdatum som det är relevant att beräkna ett aktiebolags resultat. Denna ordning är ett utflöde av principen om beskattningsårets slutenhet och är den fundamentala anledningen till att förlustutjämningsfrågan uppkommer.¹³

Skälen till varför lagstiftaren har valt att ha ett tolv månadersperspektiv på företagens lönsamhet, och därmed skatteförmåga, är framför allt praktiska. Ordningen kan dock på längre sikt ge upphov till för företag med fluktuerande inkomster hårdare beskattning än vad som är fallet för företag med stabilare inkomst.¹⁴ Antag till exempel att ett aktiebolag som verkar i en konjunktorexponerad bransch under ett antal år redovisar stora överskott, vilka blir föremål för beskattning. Därefter viker emellertid konjunkturen och leder till att aktiebolagets inkomster avtar avsevärt. Till följd därav måste bolaget under ett antal på varandra följande år redovisa underskott vid beskattningen. Åren därpå får konjunkturen ett uppsving och aktiebolaget kan åter redovisa skattemässiga överskott. Om någon möjlighet att utjämna de olika beskattnings-

¹⁰ Romby, *Underskott i aktiebolag*, 2015, s. 26.

¹¹ Romby, *Underskott i aktiebolag*, 2015, s. 22.

¹² Virin, Niclas, *Varför obegränsade förlustavdrag? – Varför inte!*, SvSkT 2008:10, s. 766.

¹³ Samuelson, Lars, *Förlustutjämnning mellan skilda beskattningsår vid beskattning av aktiebolag enligt svensk rätt*, Uppsala: Iustus, 1994, s. 15.

¹⁴ Samuelson, *Förlustutjämnning*, 1994, s. 15.

årens resultat mot varandra saknas, kommer aktiebolaget bli föremål för hårdare beskattning än vad som hade varit fallet om bolaget haft ett jämnt flöde av inkomster under den aktuella perioden.¹⁵ Om företaget dessutom ska kunna leva vidare innebär ett sådant utjämningsförbud att hela underskottet måste täckas av beskattade medel.¹⁶

Synen på beskattningsåret som en okränkbar enhet om tolv månader är emellertid ingen naturlag, utan det går att tänka sig olika sätt att bestämma längden på ett beskattningsår. Teoretiskt sett ligger det närmare till hands att låta beskattningsperioden omfatta ett aktiebolags hela verksamhetstid, eftersom det tillåter att resultatberäkningen görs först när det går att överblicka vilken den totala inkomsten i aktiebolaget har varit.¹⁷ Uppdelningen av beskattningsperioden i intervaller om tolv månader har ifrågasatts mot bakgrund av att det vore mer adekvat, om än inte mer praktiskt, att beskattningsperioden omfattade åtminstone en konjunkturcykel.¹⁸ På så vis skulle resultatberäkningen på ett bättre sätt återspegla ett bolags ekonomiska förmåga, som ju inte på samma sätt som människan förhåller sig till fasta intervaller.¹⁹ För aktiebolaget i exemplet ovan hade en sådan konjunktursbaserad beskattningsperiod inneburit en lindrigare beskattning. Principen är dock inte utan fog och för dess upprätthållande kan starka fiskala skäl anföras. En alltför lång beskattningsperiod ställer höga krav på uppbördssystemet och riskerar bland annat att det totala skatteunderlaget minskar och att det blir betydligt svårare för staten att bedöma och kontrollera den skattskyldiges intäkter och kostnader.²⁰

2.3. Förlustutjämningsfrågan och dess lösning

2.3.1. Möjligheten att utjämna mellan olika beskattningsår

Ett resultat av att principen om beskattningsårets slutenhet upprätthålls undantagslöst är att underskott som uppkommit hos ett aktiebolag under ett beskattningsår inte kan dras av mot

¹⁵ Samuelson, *Förlustutjämnning*, 1994, s. 15–16.

¹⁶ Virin, Niclas, *Skärpning av reglerna om underskottsavdrag*, SvSkT 2009:6, s. 748.

¹⁷ af Klercker, Bertil, *Resultatutjämnning mellan olika beskattningsår – vid beskattning av inkomst av rörelse enligt svensk rätt*, 2 uppl., Stockholm: Norstedts, 1949, s. 458; Samuelson, *Förlustutjämnning*, 1994, s. 39; Sandström, K. Gustaf A., *Om beskattning av inkomst av rörelse enligt svensk rätt*, 3 omarb. och utökade uppl., Stockholm: Norstedts, 1951, s. 42.

¹⁸ af Klercker, *Resultatutjämnning mellan olika beskattningsår*, 1949, s. 459; Virin, SvSkT 2008:10, s. 768 och 770.

¹⁹ Virin, SvSkT 2008:10, s. 767.

²⁰ Andersson, Edward, *Resultatutjämnning vid inkomstbeskattningen: En undersökning av den skatterättsliga avskrivningen av anläggningstillgångar, särskilt inom sjöfartsnäringsen*, Helsingfors: Univ., 1962, s. 149–150; Thorell, Per, *Skattelag och affärssed: En skatterättslig studie över sambandet mellan den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen*, Uppsala: Norstedts, 1984, s. 193.

överskott hänförliga till ett annat beskattningsår.²¹ Ett sådant resultat har bland annat med hänsyn till skatteförmågeprincipen²² – det vill säga att varje skattskyldig ska betala skatt i förhållande till sin förmåga – inte ansetts materiellt tillfredsställande. Med denna grundläggande uppfattning som utgångspunkt väcktes frågan om hur en uppmjukning av principen skulle ske och, följaktligen, hur eventuella begränsningar skulle utformas.²³

Ett radikalt sätt att tillåta förlustutjämning mellan olika beskattningsår är att behandla vinster och förluster på ett symmetriskt vis på så sätt att vinster medför beskattning och förluster medför en utbetalning från staten. En sådan utbetalning skulle principiellt motsvara det skattemässiga värde som förlusten betingar om den hade kunnat dras av mot skattemässiga intäkter under det aktuella beskattningsåret.²⁴ Systemet innefattar med andra ord en negativ bolagsskatt och innebär att förlustutjämning kan ske utan tidsfördröjning.²⁵ Ett sådant system har med hänsyn till bland annat missbruksargument inte ansetts vara ett realistiskt alternativ och något eventuellt införande av systemet har så vitt känt inte varit aktuellt i svensk rätt.²⁶

En annan förlustutjämningsmetod som diskuterats, men inte införts, är den så kallade *carry back*-metoden.²⁷ Den innebär att en förlust som uppkommit under ett beskattningsår kan kvittas mot vinster som redovisats och beskattats föregående beskattningsår, det vill säga underskottet rullas bakåt.²⁸ Även om det i svensk rätt inte finns en explicit *carry back*-reglering skapar möjligheterna till avsättningar i periodiseringsfonder ett visst utrymme för sådan bakåtverkande förlustutjämning genom att avsättningar som görs under vinstgivande år kan upplösas under förlustgivande år.²⁹

I svensk rätt finns i dag en tidsmässigt obegränsad rätt till förlustutjämning genom att underskott tillåts rulla framåt och beskattas ett senare beskattningsår enligt den så kallade *carry forward*-metoden. Frånvaron av en tidsbegränsning innebär att möjligheten till förlustutjämning inte är förbehållen en specifik tidsperiod utan är evig så till vida att den gäller så länge bolaget

²¹ Se prop. 1960:30 s. 13 och SOU 1958:35 s. 33.

²² Skatteförmågeprincipen kan sägas utgöra en del av det skatterättsligt inkomstbegreppet, som i princip innebär att det är nettovinsten som ska bli föremål för beskattning, se Samuelson, *Förlustutjämning*, 1994, s. 211.

²³ Romby, *Underskott i aktiebolag*, 2015, s. 59; Samuelson, *Förlustutjämning*, 1994, s. 211.

²⁴ Samuelson, *Förlustutjämning*, 1994, s. 185–186.

²⁵ Andersson, Krister, *Förluster och underskott i ljuset av finanskrisen*, SvSkT 2010:4, s. 376.

²⁶ SOU 1992:67 s. 52 och Andersson, SvSkT 2010:4, s. 376.

²⁷ Prop. 1960:30 s. 28–29 och Romby, *Underskott i aktiebolag*, 2015, s. 68.

²⁸ Samuelson, *Förlustutjämning*, 1994, s. 182–183.

²⁹ Andersson, SvSkT 2010:4, s. 378.

existerar.³⁰ Vid införandet av denna metod uttrycktes en vilja att anknyta till då rådande skatterättsliga grundprinciper, vilket främst handlade om att inte avvika helt från principen om beskattningsårets slutenhet. I stället avsåg lagstiftaren att komplettera principen så att dess verkningar kunde mildras. Diskussionen handlade med andra ord om att det borde införas regler som möjliggör utjämning mellan olika beskattningsår snarare än om att utöka beskattningsperioden till ett större antal år.³¹ Det framhölls också att den grundläggande lagstiftningen på området skulle få en generell utformning. Med det avsågs en önskan om att det i regelverket inte skulle förekomma specialregler som enbart gällde en viss kategori av skattskyldiga eller för skattskyldiga med särpräglade inkomstförhållanden. Som grund för det framhölls den principiella ståndpunkten att vissa skattskyldiga inte skulle ställas utanför den skatterättvisa som förlustutjämningsmöjligheten erbjöd.³² Slutligen uttrycktes en strävan att i möjligaste mån åstadkomma en lagstiftning som var lättöverskådlig och enkel att tillämpa, även om en viss komplicering av lagstiftningen bedömdes ofrånkomlig.³³

2.3.2. Möjligheten att utjämna mellan olika skattesubjekt

Utöver möjligheten att åstadkomma utjämning mellan olika beskattningsår kan utjämning ske mellan olika skattesubjekt. Utjämning över tid respektive mellan olika skattesubjekt är två utjämningsystem som har ett tydligt samband. De påverkar varandra men utgör samtidigt två separata system med något olika syften, metoder och effekter.³⁴

Utjämning mellan olika skattesubjekt kan åstadkommas på olika sätt. En betydelsefull möjlighet till sådan utjämning är koncernbidragen.³⁵ Koncernbidragsreglerna återfinns i 35 kap. IL och innebär förenklat uttryckt att ett bolag i en koncern kan överföra vinster till ett annat bolag i samma koncern. Vinstöverföringen får skatterättslig och därmed resultatreglerande verkan genom att koncernbidraget enligt 35 kap. 1 § IL ska tas upp som skattepliktig intäkt hos mottagaren och dras av som avdragsgill kostnad hos givaren. För att koncernbidrag ska kunna lämnas med avdragsrätt krävs bland annat att dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av

³⁰ Romby, *Underskott i aktiebolag*, 2015, s. 334–335.

³¹ Se Romby, *Underskott i aktiebolag*, 2015, s. 321–322 och däri gjorda hänvisningar till prop. 1960:30 s. 25 och SOU 1958:35 s. 68.

³² Prop. 1960:30 s. 25 och SOU 1958:35 s. 69.

³³ Prop. 1960:30 s. 25 och SOU 1958:35 s. 68–69.

³⁴ Romby, *Underskott i aktiebolag*, 2015, s. 356.

³⁵ Romby, *Underskott i aktiebolag*, 2015, s. 359.

något slag.³⁶ Kravet innebär att överskott och underskott som härstammar från tiden före det givande och det mottagande företaget ingick i samma koncern i princip inte kan kvittas mot senare uppkomna resultat. Tanken är att endast sådana skattemässiga resultat som genererats under den tid som företagen har utgjort samma ekonomiska enhet ska kunna användas för utjämnning.³⁷

Koncernbidragsreglerna innebär ett avsteg från synen på aktiebolag som enskilda skattesubjekt och därmed också föreställningen om att överskott ska beskattas och underskott utnyttjas hos det bolag som genererat respektive ådragit sig dem.³⁸ Bakgrunden till regelverket är en målsättning om att uppnå neutralitet mellan valet att bedriva en verksamhet i form av en koncern respektive ett enda bolag. Genom att möjliggöra utjämnning av resultat inom en koncern uppfylls syftet med regelverket, nämligen att skattebelastningen för en koncern inte ska bli större än vad som skulle varit fallet om verksamheten hade bedrivits av ett enda företag.³⁹

I dag finns bestämmelser som begränsar möjligheterna till utjämnning såväl över tid som mellan olika skattesubjekt. Dessa begränsningsregler, vilka brukar benämnas beloppsspärren och koncernbidragsspärren, är generella och inträder vid ägarförändringar. Precis som benämningen antyder begränsar beloppsspärren utjämnning över tid och koncernbidragsspärren utjämnning mellan subjekt.⁴⁰ I nästföljande avsnitt ska framför allt beloppsspärrens, men även koncernbidragsspärrens, bakgrund och syfte undersökas.

2.4. Begränsningsreglernas bakgrund och syfte

Möjligheten till öppen förlustutjämnning genom *carry forward* introducerades år 1960 genom införandet av FAL. Lagen innebar att juridiska personer gavs rätt att kvitta gamla förluster mot vinster inom en sexårsperiod räknat från utgången av förluståret.⁴¹ I propositionen lyftes fram att principen om beskattningsårets slutenhet kan ge upphov till på längre sikt oriktiga beskattningsresultat. Principiellt ansågs skäl saknas att ta ut en högre skatt än vad som svarar mot en skattskyldigs inkomstförhållanden under en längre tidsperiod än det enstaka

³⁶ 35 kap. 3 § IL.

³⁷ Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, Stockholm: Norstedts, 2002, s. 75.

³⁸ Romby, *Underskott i aktiebolag*, 2015, s. 360.

³⁹ Prop. 1999/2000:2, del 2 s. 411 och prop. 2000/01:22 s. 71–72.

⁴⁰ Romby, *Underskott i aktiebolag*, 2015, s. 477.

⁴¹ Samuelson, *Förlustutjämnning*, 1994, s. 18–19.

beskattningsåret.⁴² Med en rätt till underskottsavdrag bedömdes dock följa ett behov av begränsningsregler, eftersom det ansågs nödvändigt att i största möjliga mån förhindra att förlustutjämningsystemet skulle missbrukas.⁴³ Reglerna skulle därför utformas på ett sätt som innebar att företag utan andra värden än skattemässiga underskott skulle hindras från att bli föremål för handel. Av den anledningen ansågs det viktigt att underskottsavdrag inte obehindrat skulle få utnyttjas efter ägarförändringar.⁴⁴

Utan att dess huvudsakliga utformning rubbades kom FAL att förändras och kompletteras under årens lopp, till exempel genom att tidsperioden inom vilken förluster kunde kvittas mot vinster förlängdes till tio år. Även reglerna om avdragsrätt efter ägarskiften förändrades. Initialt innehöll lagen begränsningsregler som inskränkte rätten till förlustutjämnning endast efter ägarskiften i fåmansföretag.⁴⁵ Först år 1984 infördes en särskild regel i 9 § FAL som tog sikte på andra företag än fåmansföretag. Regeln, som ibland benämns skalbolagsregeln, innebar att andra aktiebolag än fåmansföretag som kom under nytt bestämmande inflytande gick miste om rätten till underskottsavdrag som uppkommit före förvärvet, om det inte var uppenbart att förvärvaren genom förvärvet fått en tillgång av verkligt och särskilt värde.⁴⁶ Den nya regeln avsåg att träffa ägarförändringar i bolag med ounyttjade underskott men utan egentlig verksamhet eller reella tillgångar, så kallade skalbolag. Det ansågs inte rimligt att sådana bolag hade ett särskilt handelsvärde endast på grund av sina skattemässiga underskott.⁴⁷ Skalbolagsregeln utlöste ett totalt avdragsförbud, medan avdragsrätten för andra underskottsföretag än skalbolag och fåmansföretag inte påverkades av en ägarförändring.⁴⁸

År 1993 utarbetades de nuvarande reglerna om underskottsavdrag, vilka sedermera infördes genom LAU. I samband härmed betonades att de då rådande reglerna skulle ersättas av regler som syftar till att skapa ett förlustutjämningsystem som är neutralt med avseende på ägarförändringar.⁴⁹ Med det avsågs att regelverket inte skulle skapa incitament för skattemässigt motiverade omstruktureringar samtidigt som det, så långt möjligt, inte skulle försätta företag som genomför en ägarförändring i en annan utjämningsposition än vad som

⁴² Prop. 1960:30 s. 14 och s. 17–18.

⁴³ Prop. 1960:30 s. 103–104 och SOU 1958:35 s. 102.

⁴⁴ Prop. 1960:30 s. 31 och SOU 1958:35 s. 103.

⁴⁵ Samuelson, *Förlustutjämnning*, 1994, s. 20.

⁴⁶ Regeln bör inte förväxlas med reglerna om skalbolag som återfinns i 49 a kap. och 25 kap. 9–18 §§ IL, som syftar till att säkerställa att beskattning sker en gång på bolagsnivå och en gång på ägarnivå.

⁴⁷ Prop. 1983/84:63 s. 17 och Ds Fi 1983:1 s. 32.

⁴⁸ Se HFD 2021 ref. 33 p. 26.

⁴⁹ Prop. 1993/94:50 s. 255 och Ds 1993:28 s. 237.

hade varit fallet om ägarförändringen inte ägt rum.⁵⁰ Regeringen konstaterade att den dåvarande skalbolagsregeln i praktiken hade ett snävt tillämpningsområde och i den mån regeln var tillämplig ansågs dess konsekvenser – ett fullständigt utsläckande av rätten till underskottsavdrag – vara alltför långtgående. Enligt regeringen skapade skalbolagsregelns utformning därför olämpliga incitament till ägarskiten, vilket stred mot neutralitetsnormen och utgångspunkten att systemet för förlustutjämning inte ska ha betydelse för ägarförändringar.⁵¹

Lagrådet framhöll i sitt yttrande avseende förslaget att regelverket i stor utsträckning bestod av detaljerade bestämmelser. I kombination med åtskilliga undantag och andra särregler fanns det enligt Lagrådet anledning att befara att lagstiftningen skulle vålla praktiska tillämpningsproblem. Dessutom menade Lagrådet att det föreslagna regelverket utgjorde en påbyggnad på en redan mycket svåröverskådlig lagstiftning som var behäftad med brister kopplade till systematik, korsvisa hänvisningar och andra oformligheter. Lagrådet gjorde därför bedömningen att den föreslagna lagstiftningen låg ”nära gränsen för vad som kan accepteras i fråga om komplexitet”.⁵²

Lagrådets kritik avvisades och en särskild beloppsspärr med samma inriktning som den dåvarande skalbolagsregeln kom att regleras i 7 § LAU. Dessutom infördes en koncernbidragsspärr i 8 § LAU med syfte att förhindra att underskott genom koncernbidrag kunde utnyttjas i nära anslutning till en ägarförändring.⁵³ Till skillnad från tidigare fick beloppsspärren en mer generell utformning och kunde nu träffa alla former av ägarförändringar.⁵⁴ Beloppsspärren tar sikte på förvärv av bolag som har en i förhållande till substansen i bolaget stor andel underskott. Ett sådant fall kännetecknas av att bolaget saknar möjlighet att på egen hand utnyttja sina underskott. Ett underskottsbolag med substans kan antas ha förmåga att i framtiden generera egna intäkter som sedermera kan kvittas mot underskottet. Om en sådan förmåga hos underskottsbolaget saknas, talar neutralitetsnormen för att en begränsning av avdragsrätten är befogad.⁵⁵

⁵⁰ Prop. 1993/94:50 s. 258–259 och Ds 1993:28 s. 239–240. Se även Romby, *Underskott i aktiebolag*, 2015, s. 456.

⁵¹ Prop. 1993/94:50 s. 257 och Ds 1993:28 s. 239.

⁵² Prop. 1993/94:50 s. 426–427.

⁵³ Prop. 1993/94:50 s. 26 och 259.

⁵⁴ Prop. 1993/94:50 s. 259.

⁵⁵ Prop. 1993/94:50 s. 259 och Ds 1993:28 s. 242.

Vid ikraftträdandet av IL överfördes reglerna till 40 kap. IL och genomgick samtidigt vissa tekniska och språkliga förändringar.⁵⁶ Beloppsspärren kom att placeras i 40 kap. 15 § IL. I samband med införandet av kapitlet yttrade Lagrådet att reglerna inte uppfyllde ”rimliga krav på måluppfyllnad, rättssäkerhet och på en i praktiken hanterlig rättstillämpning”. Lagrådet anförde att man med anledning av reglernas komplexitet riskerade att få ett regelverk som inte kommer att kunna tillämpas på åsyftat sätt och att en korrekt tillämpning av detsamma i många fall inte kommer leda till materiellt tillfredsställande resultat.⁵⁷

Arbetet med regelverket, och särskilt spärreglerna, skulle visa sig vara långt från klart. På området har det nämligen förekommit relativt omfattande skatteplanering vars syfte har varit att mildra eller helt undvika underskottsreglernas effekter. Som ett resultat av denna planering har regelverket varit föremål en del lagändringar, varav vissa har aviserats genom stoppskrivelser.⁵⁸ År 2010 förändrades till exempel reglerna i syfte att hindra kringgåenden av beloppsspärren genom olika slag av kapitaltillskott i samband med ägarförändringar.⁵⁹ Lagändringen föranleddes av ett mål vari konstaterades att ägarförändringar som sker genom nyemission inte kunde träffas av beloppsspärren.⁶⁰ Lagstiftaren, som inte såg med blida ögon på utvecklingen, ingrep med retroaktiv lagstiftning som förhindrade kringgåenden via nyemissioner genom att sådana kapitaltillskott medför en reducering anskaffningsutgiften vid en beräkning enligt beloppsspärren.⁶¹ För att lagstiftningen inte skulle försvåra affärsmässigt betingade förvärv infördes också en undantagsregel med innebörden att kapitaltillskott som motsvaras av en tillgång av verkligt och särskilt värde inte ska minska anskaffningsutgiften.⁶² Kritiken mot lagändringen lät inte vänta på sig. Bland annat framhölls att uttrycket ”verkligt och särskilt värde” var oklart och att utformningen av undantagsregeln riskerade att få motsatta effekter än de avsedda.⁶³ Det senaste lagförslaget på området, vilket är föremål för undersökning i denna uppsats, aviserades så sent som i juni 2021, även denna gång genom en stoppskrivelse.

⁵⁶ Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 462–463 och 464–465.

⁵⁷ Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 453.

⁵⁸ Thaler, Markus, *Underskottsreglerna – underligheter och paradoxer*, SvSkT 2010:4, s. 398.

⁵⁹ Prop. 2009/10:47.

⁶⁰ Se Fi2009/4574 och däri gjorda hänvisningar till RÅ 2007 ref. 58.

⁶¹ Prop. 2009/10:47, 2009/10:SkU25 och skr. 2008/09:225.

⁶² Prop. 2009/10:47 s. 10–11.

⁶³ Se t.ex. Lilja, Anders, *Lagförslag om ändringar i reglerna om beskattning av underskotts företag*, SvSkT 2009:8, s. 831–839; Nylén, Håkan & Sträng, Tomas, *En kritisk analys av ändringarna i reglerna om underskotts företag*, SvSkT 2010:1, s. 72–78; Sandberg, Elin, *40 kap. 16 a § IL – Undantagsregeln utan tillämpningsområde?*, SN 2010, s. 629–635; Virin, SvSkT 2009:6, s. 584–587.

2.5. Nuvarande reglering i 40 kap. IL

2.5.1. Huvudregel: gamla underskott rullas framåt

Enligt huvudregeln i 40 kap. 2 § IL ska underskott av näringsverksamhet som kvarstår från det föregående beskattningsåret dras av mot överskott under senare beskattningsår. Av samma bestämmelse framgår att denna avdragsrätt gäller så länge det inte finns andra bestämmelser i IL som begränsar huvudregeln. De i detta sammanhang mest betydelsefulla begränsningarna återfinns i 40 kap. IL och inträder vid ägarförändringar som innebär att det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag övergår till en annan ägare.

2.5.2. Lagtekniska begrepp: utlösande för undantagen i spärreglerna

När ett underskottsföretag blir föremål för en ägarförändring kan enligt 40 kap. 10 § 1 st. IL två olika spärregler utlösas: beloppsspärren och koncernbidragsspärren. Spärreglernas tillämplighet är således knutna till de två lagtekniska begreppen underskottsföretag och ägarförändring.

Ett underskottsföretag är enligt 40 kap. 4 § IL ett företag som hade ett underskott det föregående beskattningsåret eller som har ett eget eller övertaget underskott från tidigare år som inte har fått dras av än på grund av vissa i paragrafen uppräknade regler. Spärreglerna träffar med andra ord endast outnyttjade underskott som kvarstår från tidigare beskattningsår, så kallade inrullade underskott. Underskott som uppstått under samma beskattningsår som ägarförändringen ägt rum träffas således inte.

En ägarförändring har ägt rum när det bestämmande inflytandet i underskottsföretaget har förändrats. Med bestämmande inflytande åsyftas enligt 40 kap. 5 § 1 st. IL en associationsrättslig definition av ett moder-dotterbolagsförhållande. Vid tillämpning av 40 kap. anses med andra ord ett företag ha ett bestämmande inflytande över ett annat om det förstnämnda företaget är ett moderbolag till det sistnämnda enligt vissa i paragrafen uppräknade associationsrättsliga lagar. Den viktigaste definitionen i sammanhanget återfinns i 1 kap. 11 § 1 p. ABL och innebär att ett moder-dotterbolagsförhållande uppstår när mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i underskottsföretaget innehas av ett annat företag. Även indirekta innehav omfattas av definitionen enligt 1 kap. 11 § 2 st. ABL, vilket innebär att det bestämmande inflytandet kan utövas i flera led. Det utmärkande för samtliga definitioner är att moderbolaget genom sitt ägande har möjlighet att utöva någon form av inflytande över dotterbolaget.⁶⁴

⁶⁴ Romby, *Underskott i aktiebolag*, 2015, s. 461.

Begreppet bestämmande inflytande är av stor betydelse vid tillämpning av reglerna, eftersom det är tidpunkten för ägarförändringen som avgör när spärreglerna inträder.⁶⁵

2.5.3. Beloppsspärren

Beloppsspärren regleras i 40 kap. 15 § 1 st. IL och innebär att underskottsföretaget efter ägarförändringen inte längre kan utnyttja sitt underskott till den del underskottet överstiger dubbla utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet i företaget. Det outnyttjade underskott som överstiger denna gräns faller med andra ord bort permanent. Beloppsspärren är därför att förstå som en definitiv förlust av ett inrullat underskott motsvarande *hela* den överskjutande delen.⁶⁶ Detta gäller alldeles oavsett hur stor andel av underskottsföretaget som förvärvas, det vill säga någon proportionering av förvärvsutgiften ska inte ske. En förvärvare av 51 procent respektive av 100 procent av företaget behandlas således på samma sätt vid beräkningen av förvärvsutgiften för underskottsföretaget.⁶⁷

Eftersom storleken på det underskott som får behållas efter en ägarförändring är avhängig storleken på förvärvsutgiften för det bestämmande inflytandet i underskottsbolaget, får frågan om vad som anses vara en sådan utgift betydelse för begränsningen av avdragsmöjligheten.⁶⁸ I propositionen uttalas att en utgift normalt utgörs av en betalning, vilken kan ske med annat än pengar, till exempel med aktier.⁶⁹ Avseende frågan om vad som ska ingå i denna utgift har i HFD 2020 ref. 10 uttalats att transaktionskostnader som köparen haft i samband med ett förvärv av andelar i ett underskottsföretag får beaktas som en del av utgiften. Om förvärv sker successivt så ska den sammanlagda anskaffningsutgiften för att uppnå ett bestämmande inflytande ingå i beräkningen. Det innebär att om en förvärvare till exempel uppnått ett bestämmande inflytande genom att utöka sitt andelsinnehav från 10 till 51 procent av rösterna, så bör även utgiften för det initiala innehavet inkluderas i beräkningen.⁷⁰ Utgiften för sådana förvärv som sker efter att det bestämmande inflytandet har uppnåtts ska inte inkluderas vid beräkningen, vilket framgår av RÅ 2007 ref. 58. Om förvärvet avser ett moderföretag till

⁶⁵ Romby, *Underskott i aktiebolag*, 2015, s. 458.

⁶⁶ Romby, *Underskott i aktiebolag*, 2015, 479.

⁶⁷ Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 463 och prop. 2016/17:1 s. 458 samt Wiman, Bertil, *Underskottsavdragslagen*, SN 1994, s. 737.

⁶⁸ Se t.ex. HFD 2016 ref. 16 och HFD 2014 ref. 67.

⁶⁹ Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 463.

⁷⁰ Prop. 1993/94:50 s. 326 och prop. 2016/17:1 s. 458.

underskotts företaget beräknas förvärvsutgiften för underskotts företaget med utgångspunkt i utgiften för att förvärva den koncern där underskotts företaget ingår.⁷¹

2.5.4. Kapitaltillskottsbestämmelser som komplement till beloppsspärren

Beloppsspärren är schablonmässigt utformad och vilar på antagandet att avsikten med ett förvärv i viss utsträckning går att utläsas av hur värdet av underskottsavdraget återspeglas i köpeskillingen. Om köpeskillingen inte vida överstiger underskottsavdragets värde, finns anledning att anta att förvärvet framför allt är skattemässigt betingat.⁷² Som komplement till beloppsspärren finns bestämmelser i 40 kap. 15 a och 16 §§ IL som är avsedda att förhindra att beloppsspärren kringgås genom att kapitaltillskott lämnas till underskottsbolaget en viss tid före eller i samband med ägarskiftet. Utan nämnda bestämmelser vore det möjligt att genom kapitaltillskott öka substansen i och därmed värdet av bolaget, vilket föranleder en högre anskaffningsutgift och följaktligen en högre gräns för beloppsspärren.⁷³ De så kallade kapitaltillskottsbestämmelserna kompletterar med andra ord beloppsspärren, så att sambandet mellan anskaffningsutgiften och underskottsavdragets värde inte manipuleras och beräkningen därmed sätts ur spel.

Mer konkret innebär bestämmelserna att kapitaltillskott som lämnats till underskotts företaget före ägarförändringen men tidigast två beskattningsår före det år då ägarförändringen ägde rum ska minska förvärvsutgiften vid en beräkning enligt beloppsspärren. Sannolikheten för att kapitaltillskott som lämnats innan dess har skett i syfte att justera substansen i ett underskottsbolag inför en avyttring har ansetts liten.⁷⁴ Även kapitaltillskott som lämnats inom denna tidsperiod och som helt eller delvis har medfört ägarförändringen reducerar anskaffningsutgiften, men endast om förvärvaren genom tillskottet inte har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde. Om förvärvaren däremot har fått en sådan tillgång ska kapitaltillskottet bestämmas till ett belopp som motsvarar det lägsta av kapitaltillskottet och det värde av tillgången som belöper på den förvärvade andelen. Denna undantagsregel, som introducerades år 2009 och modifierades år 2016,⁷⁵ infördes eftersom reglerna annars ansågs kunna träffa

⁷¹ Prop. 1993/94:50 s. 326.

⁷² Prop. 1993/94:50 s. 259 och 266.

⁷³ Prop. 1993/94:50 s. 266–267 och prop. 2016/17:1 s. 235.

⁷⁴ Wiman, SN 1994, s. 726.

⁷⁵ Prop. 2009/10:47 s. 11 och prop. 2016/17:1 s. 237.

förvärv som inte i första hand dikterats av viljan att komma i åtnjutande av underskottsavdrag.⁷⁶

2.5.5. Koncernbidragsspärren

För de fall beloppsspärren inte slår till, alternativt endast träffar en del av underskotten, finns det i 40 kap. 18 § en koncernbidragsspärr som begränsar möjligheten att kvitta tidigare års underskott mot koncernbidrag som underskottsföretaget tar emot efter en ägarförändring. Koncernbidragsspärren inriktas således primärt mot att begränsa möjligheten att åstadkomma förlustutjämning mellan olika skattesubjekt.⁷⁷ Koncernbidragsspärren medför att det underskott som kvarstår efter en tillämpning av beloppsspärren inte får utnyttjas genom koncernbidrag från andra bolag i den nya koncernen förrän efter utgången av det femte beskattningsåret efter det år då ägarförändringen skett. Det finns dock ingenting som hindrar att koncernbidrag lämnas, så länge lämnade bidrag inte används för att kvittas mot mottagarens underskott.⁷⁸ Noteras bör att koncernbidragsspärren inte träffar underskott som uppkommit det beskattningsår då ägarförändringen skett. Det beror på reglernas samspel med koncernbidragsreglerna, där en av förutsättningarna för att ett koncernbidrag ska ges skatterättslig verkan är att dotterbolaget varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår. Eftersom reglerna om koncernbidrag hindrar möjligheterna till utjämning under året för ägarförändringen, ansågs en koncernbidragsspärr för samma år överflödig.⁷⁹

Till skillnad från beloppsspärren, som endast blir tillämplig vid ägarförändringar som innebär att ett underskottsföretag förvärvas, kan koncernbidragsspärren också tillämpas när ett underskottsföretag, eller ett moderföretag till detta, får det bestämmande inflytandet över ett annat företag.⁸⁰ En sådan utformning motiverades med att ett underskottsföretag eller dess moderföretag annars skulle kunna förvärva aktierna i ett bolag som har tillgångar med betydande övervärden. Den vinst som uppkom efter avyttring av dessa tillgångar skulle i en sådan situation kunna utnyttjas mot underskottet i underskottsbolaget genom att det nya dotterbolaget lämnar ett koncernbidrag till underskottsbolaget.⁸¹ En annan skillnad mellan spärreglerna är att en tillämpning av koncernbidragsspärren inte utsläcker utjämningsmöjligheten, utan endast spärrar den under en viss tidsperiod. Efter att denna tidsperiod löpt ut

⁷⁶ Virin, SvSkT, 2009:6, s. 749.

⁷⁷ Romby, *Underskott i aktiebolag*, 2015, s. 488.

⁷⁸ Wiman, SN 1994, s. 728.

⁷⁹ Prop. 1993/94:50 s. 267.

⁸⁰ 40 kap. 14 § 1 st. IL.

⁸¹ Prop. 1993/94:50 s. 268.

är de underskott som omfattats av koncernbidragsspärren inte längre spärrade och underskottsbolaget inte endast hänvisat till sina egna överskott för eventuell förlustutjämnning.⁸²

2.5.6. Koncerninterna ägarförändringar

Huvudregeln enligt både beloppsspärren och koncernbidragsspärren är att dessa träffar alla ägarförändringar, även sådana som sker inom en befintlig koncern. Spärrarna har därför särskilda undantag, ibland benämnda koncernundantag.⁸³ Koncernundantagen träder in vid koncerninterna överlåtelse av underskottsbolag med den effekten att spärreglerna endast träffar situationer då underskotts företag byter koncern tillhörighet och alltså inte när ägarförändringar sker inom en befintlig koncern.⁸⁴ Något behov av spärrar har inte ansetts föreligga i en sådan situation, eftersom samma förlustutjämningsmöjligheter står till buds såväl före som efter ägarförändringen.⁸⁵ En tillämpning av något av undantagen medför att huvudregeln enligt 40 kap. 2 § IL, det vill säga att gamla underskott ska dras av mot överskott under senare beskattningsår, kan tillämpas som vanligt.⁸⁶

2.6. Sammanfattning och avslutande reflektioner

I detta avsnitt har förlustutjämningsfrågan och de principer som den har sitt ursprung i behandlats. Dessutom har de avdragsbegränsningsregler som inträder vid ägarförändringar, samt de teoretiska utgångspunkter som reglerna bygger på, studerats. Reglerna har även placerats i sitt historiska sammanhang.

Som anförts i avsnittet finns i dag en tidsmässigt obegränsad rätt att dra av underskott som har uppkommit under ett beskattningsår mot överskott som uppkommit under ett senare beskattningsår. Rätten att dra av sådana underskott kan dock begränsas i två avseenden. Genom beloppsspärren begränsas avdragsrätten avseende belopp och genom koncernbidragsspärren begränsas avdragsrätten avseende mot vilket skattesubjekts överskott som underskotten får dras av. För att begränsningsreglerna inte ska kunna kringgå har regelverket kompletterats med två så kallade kapitaltillskottsbestämmelser som medför att anskaffningsutgiften i vissa fall ska reduceras vid en beräkning enligt beloppsspärren.

⁸² Romby, *Underskott i aktiebolag*, 2015, s. 488–489.

⁸³ Romby, *Underskott i aktiebolag*, 2015, s. 464.

⁸⁴ 40 kap. 10 § 2–3 st. IL.

⁸⁵ Wiman, SN 1994, s. 727 och 729 samt prop. 1993/94:50 s. 267–268.

⁸⁶ Romby, *Underskott i aktiebolag*, 2015, s. 465.

Den principiella utgångspunkten bakom införandet av skalbolagsregeln var en vilja att stävja de incitament att bedriva handel med underskottsbolag som möjligheterna till förlustutjämnning ger upphov till. Skalbolagsregeln skulle dock visa sig få ett binärt genomslag – avdragsrätten förblev antingen intakt eller utsläckt helt – och i början av 1990-talet nyanserades syftet med reglerna och även neutralitetsnormen fick betydelse. De nya reglerna skulle nu vara neutrala med avseende på verksamhets- och ägarförändringar och därigenom förhindra sådana ägarförändringar som är motiverade av skattemässiga skäl. Motsatsvis torde detta syfte implicera att reglerna inte var avsedda att motverka sådana ägarförändringar som är motiverade av affärsmässiga skäl.

Med neutralitetsnormen som ledstjärna kom således skalbolagsregeln att ersättas med beloppsspärren, en mekaniskt verkande regel som på ett schablonmässigt sätt och utan hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet träffar förvärv som kan antas ha skett i syfte att utnyttja det förvärvade bolagets underskott. Genom att beloppsspärren träffar alla ägarförändringar på samma sätt, oavsett i vilket syfte de sker och vilken verksamhet underskottsbolaget bedriver, uppnåddes ett system som förenklat innebär att ”alla företag förlorar något men inget förlorar allt”.⁸⁷

Det råder ingen tvekan om att reglerna i 40 kap. IL är komplicerade. I sammanhanget bör dessutom uppmärksammas att redogörelsen av reglerna i 40 kap. IL inte på långa vägar varit uttömmande och att inte heller reglernas samspel med andra regelkomplex i IL har berörts. En representativ bild av regelverkets komplexitet har därmed inte målats upp. Att regler är komplicerade innebär emellertid inte nödvändigtvis att de också är obestämda. För att ge någorlunda säkra svar på frågor som aktualiseras i samband med en tillämpning av ett komplicerat regelverk kan visserligen krävas lång inläsningstid och/eller expertkunskaper, men i slutändan står ändå sådana svar att finna.⁸⁸ Obestämd lagstiftning däremot utgörs till exempel av regler som har en oklar eller intetsägande innebörd, vilket gör utrymmet för möjliga eller rimliga tolkningar av reglerna mycket stort.⁸⁹ De regler som redgjorts för i detta avsnitt är tekniska och uttömmande och reglerar specifikt vilka objektiva omständigheter som ska vara för handen för att avdragsrätten ska begränsas. De torde därför kunna anses bestämda i så måtto

⁸⁷ Knutsson, Margit, *Finansdepartementets promemoria Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år (Fi2021/02354)*, SvSkT 2021:5, s. 466.

⁸⁸ Hultqvist, Anders, *Hur vag får en skattelag va'?*, Stockholm: Svenskt Näringsliv, 2015, s. 20–21.

⁸⁹ Hultqvist, *Hur vag får en skattelag va'?*, 2015, s. 16.

att de skattemässiga konsekvenserna av en planerad ägarförändring med tämligen stor säkerhet går att förutse på förhand, låt vara att det kan kosta både tid och pengar. Det innebär att reglerna i detta hänseende kan betraktas som i viss mån förutsebara.

3. Bakgrunden till Finansdepartementets förslag

3.1. Inledning

I detta avsnitt redogörs för det rättsfall som föranledde Finansdepartementets förslag om en begränsning av avdragsrätten för tidigare års underskott, nämligen HFD 2021 ref. 33. Innan målet beskrivs finns det anledning att kort beröra relevanta delar av skatteflyktslagen och de svårigheter som är associerade med en tillämpning av den. Det finns två skäl till att skatteflyktslagen behandlas i uppsatsen. För det första eftersom frågan i det aktuella målet var huruvida ett underskottsbolag med stöd av skatteflyktslagen kunde nekas rätt till underskottsavdrag efter en ägarförändring och för det andra eftersom departementet i utformningen av den föreslagna begränsningsregeln hämtat inspiration från skatteflyktslagen. Tanken är att läsaren i detta avsnitt ska ges en bredare förståelse för förslaget och i vilken kontext förslaget verkar.

3.2. Skatteflyktslagen

Reglerna i skatteflyktslagen är tillämpliga vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt, däribland bolagsskatt.⁹⁰ En tillämpning av skatteflyktslagen förutsätter att fyra kumulativa rekvisit är uppfyllda och medför att hänsyn inte ska tas till den eller de rättshandlingar som faktiskt företagits.⁹¹

För att skatteflyktslagen ska vara tillämplig krävs, för det första, att det är fråga om en rättshandling som, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den enskilde.⁹² Med skatteförmån avses enligt uttalanden i propositionen i princip allt som innebär en lättnad eller fördel vid beskattningen.⁹³

Bedömningen av vad som utgör en sådan lättnad eller fördel tar spjörn i de materiella reglerna i IL, vilket innebär att en tillämpning av skatteflyktslagen förutsätter att förfarandet dessförinnan bedömts enligt det ordinarie regelsystemet i IL.⁹⁴

⁹⁰ 1 § skatteflyktslagen.

⁹¹ 2–3 §§ skatteflyktslagen.

⁹² 2 § 1 p. skatteflyktslagen.

⁹³ Prop. 1996/97:170 s. 16 och prop. 1982/83:84 s. 17.

⁹⁴ Holstad, Per, m.fl., *Skatteflyktslagen och skatteprocessen*, SvSkT 2014:4, s. 314–315.

Vidare krävs att den skattskyldige, direkt eller indirekt, har medverkat i den eller de aktuella rättshandlingarna.⁹⁵ Frågan om vad som utgör direkt medverkan vållar sällan några problem vid tillämpningen av lagen, medan gränserna för indirekt medverkan kan vara aningen mer problematiska att dra.⁹⁶ Klart är i vart fall att den skattskyldige inte själv behöver ha företagit den aktuella rättshandlingen.⁹⁷

Det tredje rekvisitet stipulerar att det ska kunna antas att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna har utgjort det övervägande skälet för förfarandet.⁹⁸ Bedömningen ska ske från ett objektivt perspektiv, vilket innebär att det avgörande inte är vad den skattskyldige innerst inne avsett, utan att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse framstår som tyngre vägande än samtliga övriga skäl som den skattskyldige haft för sitt handlande.⁹⁹ Kravet på att den skattskyldiges motiv bakom förfarandet ska vara skattemässigt betingat har i praxis visat sig vara lågt ställt.¹⁰⁰

Slutligen förutsätter en tillämpning av skatteflyktslagen att beskattning 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.¹⁰¹ I propositionen uttalas att utgångspunkten för tolkningsoperationen ska vara själva lagtexten, även om också förarbetena kan tjäna som underlag för bedömningen.¹⁰² Av det följer att när en skatteförmån framstår som en närmast avsedd konsekvens av en tillämpning av lagen, så ska förfarandet i fråga i normalfallet inte anses strida mot lagstiftningens syfte.¹⁰³ Rekvisitet har givit upphov till en stor mängd frågor i såväl praxis som litteratur och har hävdats vara det som vållar störst problem vid en tillämpning av lagen.¹⁰⁴

⁹⁵ 2 § 2 p. skatteflyktslagen.

⁹⁶ Carneborn, Christian & Ugglå, Carl-Magnus, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, Stockholm: Wolters Kluwer, 2015, s. 64.

⁹⁷ Prop. 1982/83:84 s. 16 och prop. 1996/97:170 s. 41.

⁹⁸ 2 § 3 p. skatteflyktslagen.

⁹⁹ Prop. 1996/97:170 s. 17 och 44 samt prop. 1982/83:84 s. 18.

¹⁰⁰ År 2015 hade det inte i något fall som HFD prövat skatteflyktslagens tillämpning enligt dess lydelse från den 1 januari 1998 förekommit att domstolen uttryckligen avstått från att tillämpa lagen med hänvisning till den skattskyldiges motiv, se Carneborn, & Ugglå, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, 2015, s. 67. Se även von Bahr, Stig, *Skatteflykt i EG-rättslig belysning*, SN 2007, s. 645.

¹⁰¹ 2 § 4 p. skatteflyktslagen.

¹⁰² Prop. 1996/97:170 s. 40.

¹⁰³ Se Carneborn & Ugglå, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, 2015, s. 73–75 och däri gjorda hänvisningar till bl.a. RÅ 1985 1:25, RÅ 1992 ref. 21, RÅ 2001 ref. 66, RÅ 2001 not. 188, RÅ 2001 ref. 79, RÅ 2007 ref. 85 och HFD 2012 not. 28.

¹⁰⁴ Carneborn & Ugglå, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, 2015, s. 70; von Bahr, SN 2007, s. 645

Skatteflyktslagens sista paragraf är processuell och har ett för skatterättens område främmande innehåll. En tillämpning av skatteflyktslagen förutsätter nämligen att Skatteverket ansöker härom hos domstol, närmare bestämt hos förvaltningsrätten.¹⁰⁵ Detta innebär ett avsteg från den för beskattningsförfarandet grundläggande principen om att beslut om skatt ska fattas av skattemyndighet som första instans.¹⁰⁶ Denna särlösning motiverades med att lagens tillämpning aktualiserar frågor som är av en sådan svårighetsgrad att en prövning av rättssäkerhetsskäl redan inledningsvis bör göras i domstolsmässiga former.¹⁰⁷

Lagen tar sikte på sådana förfaranden som innebär att skattebestämmelser kringgås eller utnyttjas genom civilrättsligt oantastliga rättshandlingar i syfte att uppnå av lagstiftaren icke avsedda skatteeffekter.¹⁰⁸ Detta angelägna syfte till trots, är frågan om skatteflyktslagens vara eller icke vara omdebatterad. Kritiken mot lagen, varav merparten något tillspetsat riktats från praktiskt verksamma jurister och akademiker, grundar sig främst i att den är behäftad med rättssäkerhetsbrister.¹⁰⁹ Det hävdas till exempel att lagen gör det svårt för skattskyldiga att förutse vilka transaktioner som kan genomföras, vilket kan få negativa effekter på företagssamhet och riskkapitalförsörjning.¹¹⁰ Förespråkare för lagen menar däremot att existensberättigandet ligger i rättviseskäl och de statsfinansiella konsekvenserna av skatteflyktsproblematiken.¹¹¹ Även frågan om hur lagen ska tolkas och tillämpas har ifrågasatts i tämligen starka ordalag. Bland annat har uttalats att tolkning och tillämpning av lagen har saknat systematik, varit oförenlig med legalitetsprincipen och i praktiken haft inslag av ”magkänsljuridik”.¹¹² På andra sidan har det närmast hävdats att det är just denna osäkerhet som utgör lagstiftningens främsta styrka – på grund av dess utformning får skatteflyktslagen allmänpreventiv effekt genom att skattskyldiga som försöker kringgå skatterättsliga bestämmelser inte kan vara säkra på framgång.¹¹³

¹⁰⁵ 4 § skatteflyktslagen.

¹⁰⁶ Prop. 1989/90:74 s. 277–278 och prop. 1996/97:170 s. 48.

¹⁰⁷ Prop. 1980/81:17 s. 35 och prop. 1996/97:170 s. 49.

¹⁰⁸ Prop. 1996/97:170 s. 33.

¹⁰⁹ Carneborn & Ugglå, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, 2015, s. 20.

¹¹⁰ Prop. 1996/97:170 s. 33.

¹¹¹ Carneborn & Ugglå, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, 2015, s. 20–21.

¹¹² Se t.ex. von Bahr, SN 2007, s. 644–651; Hultqvist, Anders, *Skatteflykt i stället för genomsyn – har bubblan i mattan bara flyttat sig?*, Dagens Juridik, 2010-10-13 (hämtad 2021-10-05); Tjernberg, Mats & Neway Herrman, John, *Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster?*, SN 2011, s. 158–167.

¹¹³ Prop. 1996/97:170 s. 9, SOU 1996:44 s. 79, 89 och 122 samt SOU 1975:77 s. 53.

3.3. HFD 2021 ref. 33

En prövning av skatteflyktslagens tillämplighet aktualiserades i HFD 2021 ref. 33. Frågan som HFD hade att avgöra var huruvida ett underskottsbolag, vars enda tillgång utgjordes av en fordran på sitt moderbolag, kunde nekas rätt underskottsavdrag efter en ägarförändring. HFD besvarade frågan nekande med stöd av skatteflyktslagen, med följderna att underskotten även efter ägarförändringen kunde utnyttjas i sin helhet.

3.3.1. Omständigheterna i målet

Vid ingången av beskattningsåret hade det aktuella bolaget ackumulerade underskott som uppgick till 135 miljoner kr. Under året överlät underskottsbolaget sin verksamhet till ett nybildat dotterbolag för 6 miljoner kr. Eftersom överlåtelsen skedde genom en skattefri underprisöverlåtelse, uppstod för underskottsbolaget skattemässigt varken en vinst eller förlust genom transaktionen. Senare samma år sålde underskottsbolaget aktierna i dotterbolaget till sitt moderbolag. Försäljningen skedde till marknadspris, vilket vid tillfället var 150 miljoner kr, mot ett räntebärande skuldebrev som efter överlåtelsen utgjorde underskottsbolagets enda tillgång. Aktierna i dotterbolaget var näringsbetingade vilket innebar att även denna överlåtelse skedde skattefritt. Ingen av de båda transaktionerna företagna av underskottsbolaget påverkade därför bolagets underskott från tidigare år.¹¹⁴ Transaktionerna påverkade således endast sammansättningen av bolagets tillgångsmassa, men inte värdet av detsamma.¹¹⁵

I slutet av det aktuella beskattningsåret såldes aktierna i underskottsbolaget till en extern köpare som därigenom övertog det bestämmande inflytandet över bolaget. Köpeskillingen uppgick till 160 miljoner kr och betalades till viss del kontant, med 8 miljoner kr, och till viss del genom att köparen övertog betalningsansvaret för moderbolagets skuld till underskottsbolaget på 152 miljoner kr inklusive upplupen ränta. Beloppet som betalades kontant var beräknat till viss procent av storleken på underskottsbolagets underskott. Den externa köparens förvärvsutgift för underskottsbolaget, minskat med kapitaltillskott som hade lämnats till detta före ägarförändringen, uppgick till 74 miljoner kr. Dubbla utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet i bolaget motsvarade därmed 148 miljoner kr, vilket innebar att ingen del av underskottet om 135 miljoner kr gick förlorat vid en beräkning enligt beloppsspärren.¹¹⁶

¹¹⁴ HFD 2021 ref. 33 p. 3.

¹¹⁵ Berndt, Fredrik & Lilja, Anders, *Högsta förvaltningsdomstolen underkänner tillämpning av skatteflyktslagen vid överlåtelse av underskottsföretag*, SN 2021, s. 615.

¹¹⁶ HFD 2021 ref. 33 p. 4–5.

Skatteverket nekade avdrag för tidigare års underskott med hänvisning till att den verkliga innebörden av rättshandlingarna var en annan än den som hävdats av underskottsbolaget.¹¹⁷ Skatteverket menade att förvärvsutgiften för det bestämmande inflytandet över bolaget i själva verket endast uppgick till det belopp som hade betalats kontant, vilket efter avdrag för lämnade kapitaltillskott gav en anskaffningsutgift på 0 kr. Underskottsbolaget överklagade beslutet till förvaltningsrätten, vilket bestreds av Skatteverket med motiveringen att förfarandet innebar ett kringgående av beloppsspärren och därför, i andra hand, skulle angripas genom en tillämpning av skatteflyktslagen.¹¹⁸ Förvaltningsrätten fastställde Skatteverkets beslut med tillämpning av skatteflyktslagen, i enlighet med Skatteverkets andrahandsyrkande.¹¹⁹ Kammarrätten å sin sida biföll underskottsbolagets överklagande och beslutade att begärda avdrag skulle medges. Avseende Skatteverkets förstahandsyrkande ansåg kammarrätten att den verkliga innebörden av försäljningen av underskottsbolaget inte var någon annan än att aktierna hade sålts för den avtalade köpeskillingen. Enligt kammarrätten ägde skatteflyktslagen inte heller tillämpning – domstolen menade att det inte hade uppstått en skatteförmån enligt lagens mening och att inte heller en beskattning på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte – och Skatteverkets andrahandsyrkande avslogs.¹²⁰

3.3.2. HFD:s bedömning

HFD konstaterade inledningsvis att aktieförsäljningen till moderbolaget innebar att aktier i dotterbolaget ersattes av en fordran på moderbolaget. Eftersom samtliga transaktioner skett på marknadsmässiga villkor samt utlöst rättsligt adekvata konsekvenser, saknades enligt HFD stöd för slutsatsen att den verkliga innebörden av det aktuella förfarandet var någon annan än vad rättshandlingarna gav uttryck för. Att de transaktioner som föregick skuldens uppkomst inte hade beskattats saknade betydelse för denna slutsats.¹²¹

Därefter gick HFD vidare för att bedöma skatteflyktslagens tillämplighet. HFD inledde med att konstatera att ett absolut krav för att tillämpa skatteflyktslagen är, förutom att förfarandet lett till en skatteförmån, att skatteförmånen inte varit avsedd av lagstiftaren. Därefter redogjorde HFD för relevanta delar i det system för förlustutjämning vid ägarförändringar som gällde före

¹¹⁷ Principen om rättshandlingars verkliga innebörd innebär att beskattning ska ske på grundval av den verkliga innebörd som en eller flera rättshandlingar har, oavsett den beteckning som rättshandlingen/rättshandlingarna åsatts, se RÅ 2004 ref. 27.

¹¹⁸ HFD 2021 ref. 33 p. 6–7.

¹¹⁹ Förvaltningsrätten i Stockholm, dom meddelad den 11 oktober 2017, mål nr. 18726-16 m.fl.

¹²⁰ Kammarrätten i Stockholm, dom meddelad den 2 december 2019, mål nr. 7167-17 m.fl.

¹²¹ HFD 2021 ref. 33 p. 22–23.

år 1993 års lagstiftning. HFD poängterade att utgångspunkten före år 1993 var att avdragsrätten för andra företag än fåmansföretag och skalbolag inte påverkades av en ägarförändring. Skalbolag kunde däremot enligt den så kallade skalbolagsregeln gå miste om hela avdragsrätten till följd av en ägarförändring. Med skalbolag avsågs sådana bolag som saknade verkligt och särskilt värde för förvärvaren och regeln var i praktiken tillämplig endast om tillgångsmassan i bolaget bestod av finansiella tillgångar.¹²² Avslutningsvis framhöll HFD att det aktuella underskottsbolaget vid tidpunkten för ägarförändringen var ett skalbolag i den mening som avsågs i det tidigare systemet. Följaktligen skulle underskottsbolaget helt ha gått miste om rätten till underskottsavdrag genom ägarförändringen, om skalbolagsregeln alltså hade varit i kraft.¹²³

HFD redogjorde därefter för anledningen bakom den lagändring som år 1993 lade grunden för dagens förlustutjämningsregler. Betoningen i redogörelsen låg vid målsättningen att det nya förlustutjämningsystemet skulle vara neutralt med avseende på ägar- och verksamhetsförändringar.¹²⁴ Att skalbolagsregeln i enlighet med denna målsättning avskaffades utan att ersättas av någon annan särskild begränsningsregel för sådana bolag, tog HFD till intäkt för att lagstiftaren åtminstone förutsett att skalbolag skulle kunna bli föremål för ägarförändringar utan att förlora rätten till underskottsavdrag. I anslutning härtill poängterades att den enda regel som numera begränsar avdragsrättens storlek är beloppsspärren.¹²⁵

Avslutningsvis konstaterade HFD att förvärvet av underskottsbolaget delvis skett genom att köparen övertagit säljarens, tillika moderbolagets, skuld till underskottsbolaget.¹²⁶ HFD framhöll att den nu aktuella situationen, till skillnad från de två kapitaltillskottssituationer som enligt 15 a och 16 §§ medför att anskaffningsutgiften vid en beräkning enligt beloppsspärren ska minskas, inte uttryckligen har reglerats. Att förvärv dessutom går till på det vis som skett inte är ovanligt och inte kan ha varit okänt för lagstiftaren, utesluter enligt HFD att lagstiftaren haft för avsikt att begränsa skalbolagens rätt till underskottsavdrag i andra fall än de som regleras i 15 a och 16 §§.¹²⁷ Mot bakgrund av det anförda drog HFD slutsatsen att skatteflyktlagen inte var tillämplig på förfarandet.¹²⁸

¹²² HFD 2021 ref. 33 p. 26.

¹²³ HFD 2021 ref. 33 p. 27.

¹²⁴ HFD 2021 ref. 33 p. 28.

¹²⁵ HFD 2021 ref. 33 p. 29.

¹²⁶ HFD 2021 ref. 33 p. 30.

¹²⁷ HFD 2021 ref. 33 p. 31–33.

¹²⁸ HFD 2021 ref. 33 p. 34.

Två justitieråd var skiljaktiga i målet och fann att samtliga rekvisit i skatteflyktslagen var uppfyllda. De anförde bland annat att förarbetena tydligt ger vid handen att ett av de grundläggande och primära syftena bakom reglerna i 40 kap. IL är att förhindra handel med underskottsbolag, oavsett om de utgör skalbolag eller inte. Justitieråden menade att den omständigheten att den äldre skalbolagsregeln ersattes med en mekanisk verkande och enkelt tillämpbar schablonregel inte gav stöd för slutsatsen att detta syfte övergivits.¹²⁹

3.3.3. Utgången i målet – en utlösande faktor för förslaget

Som en reaktion på domen lämnade regeringen den 10 juni 2021 en skrivelse till riksdagen i vilken meddelades att ett förslag om en särskild begränsningsregel för underskott från tidigare år var att vänta.¹³⁰ Enligt regeringen synliggör utgången i målet att reglerna som begränsar avdragsrätten för underskott vid ägarförändringar är för snävt avgränsade för att uppnå sitt syfte, nämligen att förhindra att underskottsbolag blir föremål för handel. Eftersom reglerna i sin nuvarande utformning inte i tillräcklig utsträckning stävjar möjligheterna att kringgå beloppsspärren finns enligt regeringens mening en stor risk för betydande skattebortfall. Regeringen fann därför att det föreligger särskilda skäl att tillämpa det kommande förslaget med retroaktiv verkan enligt undantagsregeln i 2 kap. 10 § 2 st. RF.¹³¹

3.4. Sammanfattning och avslutande reflektioner

I detta avsnitt har HFD 2021 ref. 33, samt för rättsfallet relevanta delar av skatteflyktslagen, behandlats. I målet hade ett underskottsbolag efter en serie koncerninterna transaktioner överlåtit till en ny ägare. Förfarandet innebar att underskottsbolagets verksamhet behölls inom koncernen medan underskottsbolaget, med en opåverkad avdragsrätt, övergick till ett bolag utanför koncernen. HFD fann att skatteflyktslagen inte kunde tillämpas på förfarandet.

Utgången i målet vad avser tillämpningen av skatteflyktslagen var på inget vis given, vilket den skiljaktiga meningen åskådliggör. Argumentationen som framförs av justitieråden i den skiljaktiga meningen är enligt min uppfattning intressant och inte utan fog, även om jag ansluter mig till majoritetens bedömning. Olikheterna i de båda bedömningarna illustrerar

¹²⁹ Se skiljaktig mening i HFD 2021 ref. 33, särskilt p. 35 och 38.

¹³⁰ Skr. 2020/21:212.

¹³¹ Skr. 2020/21:212 s. 5.

skatteflyktslagens karaktär och de svårigheter som är förenade med att utröna lagstiftarens vilja baserat på hur denna manifesterats i olika rättsliga produkter.

Avgörandet aktualiserar en rad spännande frågor.¹³² Fråga kan till exempel ställas vilket rekvisit i skatteflyktslagen som HFD faktiskt underkände. I en artikel i SkatteNytt anför Anders Lilja och Fredrik Berndt, som var ombud i målet, att HFD avslutat sin bedömning av skatteflyktslagen efter att ha konstaterat att kravet på en väsentlig skatteförmån inte var uppfyllt. Författarna tolkar domskälen som att HFD ansett att det aktuella förfarandet visserligen lett till en skatteförmån, men att denna inte varit avsedd av lagstiftaren. De menar därför att den bedömning som HFD gjort avseende lagstiftarens avsikt är en bedömning av huruvida den skatteförmån som uppkommit i det aktuella fallet varit avsedd av lagstiftaren – inte en bedömning av huruvida en beskattning i enlighet med förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte.¹³³ Finansdepartementet tycks däremot företräda den sistnämnda tolkningen, vilket framgår av att departementet i sin kommentar till domen uttalade ”att ett fastställande av underlag på grundval av det aktuella förfarandet inte kan anses strida mot lagstiftningens syfte”.¹³⁴

Artikelförfattarna hävdar dessutom, likt kammarrätten, att någon skatteförmån enligt reglerna i 40 kap. IL inte har uppkommit för underskottsbolaget över huvud taget. Mot bakgrund av att en skatteförmån enligt propositionen innebär ”undvikandet av den ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte hade kommit till stånd”, menar de att en skatteförmån är något som avviker från ett normalt beskattningsresultat.¹³⁵ Eftersom det skattemässiga utfallet av förfarandet i fråga varit en direkt och avsedd konsekvens av hur reglerna i 40 kap. IL är konstruerade, menar författarna att förfarandet inte rimligen kan anses ha medfört en skatteförmån för underskottsbolaget.¹³⁶

Avslutningsvis gör författarna gällande att förfarandet inte heller kan anses strida mot den neutralitetsnorm som utgör teoretisk utgångspunkt för begränsningsreglerna i 40 kap. IL. Författarna sammanfattar neutralitetsnormen som att begränsningsreglerna inte ska påverka ett

¹³² Se t.ex. Croneberg, Richard, *När syftet inte är målet – HFD 2021 ref. 33 i ljuset av unionsrättens missbruksprincip*, SN 2021, s. 781–793 och Koziol, Amanda & Deij, Coen, *Behövs stopplagstiftning med anledning av HFD 2021 ref. 33 (Hoist-målet)?*, SvSkT 2021:6, s. 583–597.

¹³³ Lilja & Berndt, SN 2021, s. 619.

¹³⁴ Fi2021/02354 s. 7.

¹³⁵ Lilja & Berndt, SN 2021, s. 620–621 och däri gjorda hänvisningar till prop. 1996/97:170 s. 45.

¹³⁶ Lilja, & Berndt, SN 2021, s. 621.

underskottsbolags möjligheter att kvitta tidigare års underskott mot intäkter som genererats i den egna verksamheten. Om ett underskottsbolag redan före en ägarförändring har förmåga att generera egna intäkter som kan kvittas mot underskotten, ska således ägarförändringen i sig inte påverka denna kvittningsmöjlighet. I det aktuella målet hade underskottsbolaget före ägarförändringen en tillgång, närmare bestämt en räntebärande fordran på moderbolaget, som kunde användas för att generera till exempel löpande ränteintäkter. Det innebar att bolagets förmåga att utnyttja underskotten mot egenupparbetade intäkter hade varit densamma, även om bolaget inte överlåtits. Med hänsyn härtill finner författarna att förfarandet inte heller kan anses strida mot syftet med beloppsspärren.¹³⁷

Jag ansluter mig delvis till hur Lilja och Berndt tolkat domen. HFD tycks mena att de genom förfarandet uppnådde skatteeffekterna, det vill säga en för skalbolag opåverkad rätt till underskottsavdrag efter en ägarförändring, varit en direkt följd av lagtextens närmast uttömmande utformning. Om denna slutsats ska hänföras till det första eller sista rekvisitet i skatteflyktlagen är emellertid något oklart. Det är tänkbart att HFD gör en samlad bedömning av de båda rekvisiten. Oavsett uppfattning i denna fråga, tolkar jag bedömningen som att domstolen varken förändrat eller återställt rättsläget, utan endast bekräftat det. Genom att uttolka hur det befintliga regelverket är avsett att tillämpas har domstolen fastslagit att det rådande rättsläget, som gällt sedan denna avsikt stipulerades, är alltjämt gällande. Det förfarande som var föremål för prövning i målet är således inte avsett att träffas av 40 kap. IL. Det kan antingen bero på att den skatteförmån som uppkommit på grund av förfarandet varit avsedd av lagstiftaren eller därför att förfarandet varit av sådant slag som lagstiftningen inte har som syfte att förhindra.

¹³⁷ Lilja & Berndt, SN 2021, s. 622–623.

4. Förslaget om begränsning av avdragsrätten

4.1. Inledning

I detta avsnitt behandlas det lagförslag som presenteras i Finansdepartementets promemoria Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år. Eftersom promemorian baseras på en stoppskrivelse som lämnats till riksdagen med stöd av undantaget i 2 kap. 10 § 2 st. RF, berörs även de konstitutionella premisserna för stoppskrivelseinstitutet.

4.2. Stoppskrivelseinstitutet

I 2 kap. 10 § 2 st. RF regleras det förbud som finns mot retroaktiv lagstiftning på skatteområdet. Förbudet tar sikte på formell retroaktivitet, med vilket menas sådan lagstiftning som uttryckligen tar sikte på händelser som inträffat före en lags ikraftträdande.¹³⁸ Den avgörande tidpunkten för när en skatterättslig lag ska betraktas som retroaktiv är när den omständighet som utlöste skattskyldigheten inträffade.¹³⁹ Formell retroaktivitet ska skiljas från materiell retroaktivitet, som i stället avser lagstiftning som har tillbakaverkande effekter.¹⁴⁰ En lagstiftning kan med andra ord utan hinder av retroaktivitetsförbudet påverka tidigare företagna dispositioner. Det kan till exempel ske genom återinförandet av en förmögenhetsskatt, eftersom en sådan träffar försäljningar av tillgångar som en skattskyldig redan har investerat i och vars värde således upparbetats före lagändringen.¹⁴¹

Retroaktiv lagstiftning på skatterättens område anses strida mot en av de mest grundläggande principerna i en rättsstat, nämligen legalitetsprincipen.¹⁴² Principen återfinns i 1 kap. 1 § 3 st. RF och innebär som bekant att den offentliga makten utövas under lagarna, vilket i propositionen har preciserats som att ingrepp i medborgarnas rätt till egendom inte ska kunna göras utan stöd i lag.¹⁴³ Föga förvånande var det just förutsebarhet och legitimitet som stod i förgrunden vid införandet av retroaktivitetsförbudet. I propositionen uttalas till exempel att det

¹³⁸ Fast, Katarina, *Om skyddet mot retroaktiv beskattning*, SN akademisk årsskrift 2011, s. 118.

¹³⁹ SOU 1978:34 s. 159.

¹⁴⁰ En annan vanlig begreppsanvändning för de olika formerna av retroaktivitet är äkta (formell) och oäkta (materiell) retroaktivitet, se Pålsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, 4 uppl., Uppsala: Iustus, 2018, s. 36.

¹⁴¹ Fast, SN akademisk årsskrift 2011, s. 118.

¹⁴² Pålsson, Robert, *Retroaktiv stopplagstiftning – en utvärdering av stoppskrivelseinstitutet*, SN akademisk årsskrift 2011, s. 3.

¹⁴³ Prop. 1973:90 s. 138.

huvudsakliga skälet bakom ett förbud mot retroaktiv lagstiftning på skatteområdet är att den enskilde i förväg ska kunna bedöma de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande.¹⁴⁴

Retroaktivitetsförbudet är absolut så till vida att det inte kan ändras på annat sätt än genom grundlag.¹⁴⁵ Något absolut skydd mot retroaktiv lagstiftning är det dock inte fråga om. Bestämmelsen är nämligen försedd med två betydelsefulla och tämligen omfattande undantag, varav det ena innebär en möjlighet att införa lagändringar med betungande retroaktiv verkan via ett särskilt skrivelseförfarande.¹⁴⁶ Skrivelseförfarandet går till så att regeringen i en så kallad stoppskrivelse meddelar riksdagen att ett lagförslag är att vänta. För att ett sådant förslag ska kunna antas, med den effekten att den föreslagna lagregeln får retroaktiv verkan, krävs att det föreligger särskilda skäl. Det är riksdagen som i efterhand gör denna bedömning. Om riksdagen finner att särskilda skäl förelegat och lagregeln i fråga antas, får denna giltighet från och med dagen efter den då stoppskrivelsen offentliggjordes.¹⁴⁷ Att ett handlande som sker med utgångspunkt i gällande rätt inte utan starka skäl ska kunna angripas med regler som tillkommit i efterhand anges i propositionen vara av stort rättssäkerhetsintresse.¹⁴⁸

Med särskilda skäl avses enligt uttalanden i propositionen principiellt en risk för skatteflykt.¹⁴⁹ Effektivt motverkande av skattefusk och skatteflykt anförs som centralt för att skatteuttagets fördelning på olika grupper ska uppfattas som rättvis.¹⁵⁰ Det har därför bedömts nödvändigt att genom retroaktiv tillämpning av nya skatteregler kunna ingripa mot förfaranden som innebär kringgående av gällande skattelag.¹⁵¹ I praktiken har kravet på särskilda skäl inneburit att undantaget från retroaktivitetsförbudet använts för att snabbt kunna få ett slut på vad som uppfattats som utnyttjanden av svagheter i skattelagstiftningen. Regelmässigt har det varit fråga om att komma åt mycket omfattande skatteplanering som inbegripit stora belopp och många skattskyldiga.¹⁵²

¹⁴⁴ Prop. 1978/79:195 s. 55.

¹⁴⁵ 2 kap. 20 § RF motsatsvis.

¹⁴⁶ Fast, SN akademisk årsskrift 2011, s. 135.

¹⁴⁷ Pahlsson, *Konstitutionell skatterätt*, 2018, s. 39.

¹⁴⁸ Prop. 1978/79:195 s. 55.

¹⁴⁹ Pahlsson, *Konstitutionell skatterätt*, 2018, s. 39.

¹⁵⁰ Prop. 1978/79:195 s. 55.

¹⁵¹ Prop. 1978/79:195 s. 55 och 56.

¹⁵² Pahlsson, *Konstitutionell skatterätt*, 2018, s. 39.

Uttalandena i propositionen kan tolkas som att intresset av att få till stånd ”vanliga lagändringar” inte konstituerar särskilda skäl.¹⁵³ Märk väl att det dock inte finns något som hindrar att riksdagen antar sådana lagändringar med retroaktiv verkan, eftersom riksdagen ensam disponerar över frågan om vad som utgör särskilda skäl.¹⁵⁴ Ett flagrant exempel på denna regleringsteknik är halveringen av utrymmet för pensionförsäkringsavdrag som beslutades för att finansiera Sveriges EU-inträde.¹⁵⁵

Det lagförslag som är föremål för analys i denna uppsats aviserades i en stoppskrivelse som en reaktion på utgången i HFD 2021 ref. 33. Användandet av stoppskrivelsen motiverades med hänvisning till att det annars finns en risk för betydande skattebortfall till följd av ökade kringgåenden av beloppsspärren.¹⁵⁶ Motiveringen ligger väl i linje med det i propositionen uttalade syftet med stoppskrivelseinstitutet.

4.3. Förslagets innehåll

4.3.1. Förslag om en särskild begränsningsregel i 40 kap. 16 a § IL

Den 11 juni 2021 remitterade Finansdepartementet en promemoria baserad på skrivelsen. I promemorian lades fram ett förslag om att det i en ny paragraf, 40 kap. 16 a § IL, införs en särskild begränsningsregel med syfte att motverka handel med underskottsbolag och att beloppsspärren kringgås.¹⁵⁷ Paragrafen, som med stöd av 2 kap. 10 § 2 st. RF föreslås gälla från och med dagen efter den då skrivelsen överlämnades till riksdagen, har följande lydelse:

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 §.¹⁵⁸

¹⁵³ Pahlsson, SN akademisk årsskrift 2011, s. 7 och 9.

¹⁵⁴ Pahlsson, SN akademisk årsskrift 2011, s. 10–11.

¹⁵⁵ Pahlsson, SN akademisk årsskrift 2011, s. 18 och däri gjorda hänvisning till skr. 1994/95:198.

¹⁵⁶ Skr. 2020/21:212 s. 5.

¹⁵⁷ Fi2021/02354 s. 3.

¹⁵⁸ Fi2021/02354 s. 4.

4.3.2. Behovet av ändrad lagstiftning identifieras

Som exempel på situationer som inte träffas av beloppsspärren redogörs för det förfarande som var föremål för prövning i HFD 2021 ref. 33.¹⁵⁹ Finansdepartementet uttalar att 40 kap. IL, förutom att förhindra handel med företag vars enda tillgång är ett skattemässigt underskott, också har som syfte att förhindra närbesläktade förfaranden som innebär att underskottsföretag blir föremål för handel. Som exempel ges handel med företag som utöver ett skattemässigt underskott har en fordran på sitt tidigare moderföretag, om betalningen för fordran sker krona för krona. Eftersom betalningen för bolagets fordran sker till nominellt belopp saknas affärsmässigt sunda skäl att förvärva ett sådant bolag och transaktionen hade därför sannolikt inte ägt rum om det inte vore för bolagets skattemässiga underskott. I sammanhanget framhåller departementet att Skatteverket uppmärksammat – och genom skatteflyktslagen angripit – ett antal fall av handel med underskottsföretag genom förfaranden som påminner om det som prövades av HFD.¹⁶⁰

Utfallet i HFD 2021 ref. 33 synliggör enligt departementet att de tillämpliga reglerna enligt deras nuvarande utformning är för snävt avgränsade för att uppnå sitt syfte, nämligen att förhindra handel med underskottsbolag och kringgåenden av beloppsspärren. Eftersom HFD fann att skatteflyktslagen inte var tillämplig på förfarandet, förutspår departementet att liknande förfaranden kommer att öka med betydande skattebortfall som följd.¹⁶¹ Dessa effekter bör enligt departementet inte godtas.¹⁶² Frågan som här efter blev aktuell att utreda var hur denna brist skulle åtgärdas.

4.3.3. Införandet av en objektiv regel

Ett alternativ som utreds, men avvisas, är införandet av en objektiv regel. Departementet poängterar att befintliga begränsningsregler är objektivt utformade och träffar alla ägarförändringar på samma sätt oavsett vilka intressen som dikterat transaktionen. Alternativet innebär att en bestämmelse införs som liknar den avseende kapitaltillskott som lämnats till underskottsbolaget inom viss tid före en ägarförändring. Bestämmelsen skulle enligt departementet kunna utformas så att förvärvsutgiften för det bestämmande inflytandet i underskottsbolaget vid en beräkning enligt beloppsspärren ska minskas med värdet av vissa uppräknade tillgångar som underskottsbolaget innehar vid tidpunkten för överlåtelsen. De

¹⁵⁹ Fi2021/02354 s. 7.

¹⁶⁰ Fi2021/02354 s. 8.

¹⁶¹ Fi2021/02354 s. 8.

¹⁶² Fi2021/02354 s. 12.

tillgångar som räknas upp är likvida medel i form av kassa samt fordringar på företag som före ägarförändringen, och endast före, tillhörde samma koncern som underskottsföretaget. Genom att värdet av tillgångarna minskar förvärvsutgiften vid beräkningen enligt beloppsspärren, begränsas också utrymmet att göra underskottsavdrag efter ägarförändringen.¹⁶³

Departementet menar att styrkan i en sådan utformning ligger i att den uttryckligen drar en skarp gräns mot den handel med underskottsbolag som enligt aktuell praxis förekommer. Nackdelen med ett sådant alternativ är emellertid att bestämmelsen inte skulle träffa andra likartade transaktioner. Tillämpningsområdet skulle med andra ord vara för snävt för att kunna fånga upp förfaranden som går till på annat vis än i aktuell praxis men som likväl är att betrakta som handel med underskottsbolag. Departementet uttrycker i sammanhanget en oro för att bestämmelsens avgränsade tillämpningsområde innebär att nya bestämmelser skulle behöva införas i takt med att andra typer av kringgåendeförfaranden uppdagas. En annan nackdel med en sådan bestämmelse är enligt departementet att det finns en klar risk för att den inte skulle ha förmåga att göra skillnad på omstruktureringar motiverade av affärsmässiga respektive skattemässiga skäl. Det beror på att i princip alla bolag har en tillgångsmassa som består av just kontanter och fordringar. Eftersom det finns en sådan risk, uppkommer ett behov av en undantagsbestämmelse som begränsar bestämmelsens räckvidd. Avslutningsvis poängterar departementet att även företag som på grund av mottagande av kapitaltillskott redan träffas av befintliga begränsningsregler riskerar att träffas dubbelt. Ett sådant resultat bedöms inte rimligt. I ljuset av det anförda gör departementet bedömningen att införandet av en objektiv regel som den nu föreslagna inte är det mest lämpliga alternativet.¹⁶⁴

4.3.4. Införandet av en subjektiv antimissbruksregel

Departementet konstaterar inledningsvis att det förfarande som prövades i HFD 2021 ref. 33 uppvisar likheter med de förfaranden som kapitaltillskottsbestämmelserna i 15 a och 16 §§ avser att motverka. I det aktuella målet hade underskottsbolaget tillförts värde på annat sätt än genom mottagande av kapitaltillskott, vilket innebar att varken 15 a eller 16 §§ kunde tillämpas. Departementet föreslår därför som alternativ att en subjektiv begränsningsregel införs som ett komplement till de befintliga kapitaltillskottsbestämmelserna. En sådan så kallad

¹⁶³ Fi2021/02354 s. 8–9.

¹⁶⁴ Fi2021/02354 s. 9.

antimissbruksregel skulle också komplettera skatteflyktslagen, vilken poängteras vara alltjämt generellt tillämplig på 40 kap. IL även efter ett eventuellt införande av regeln.¹⁶⁵

Avseende frågan om regelns utformning framhåller departementet följande. I det aktuella målet synes underskotten från tidigare år ha utgjort det övervägande skälet till att ägarförändringen ägt rum. En tillämpning av den särskilda antimissbruksregeln hade i en sådan situation inneburit att rätten att utnyttja tidigare års underskott upphör helt. Fördelen med en sådan utformning är enligt departementet att den fångar upp samtliga förfaranden som kan antas ha skett i syfte att komma över det förvärvade bolagets underskott. Det anses viktigt att regeln inte knyts till ett specifikt förfarande, mot bakgrund av att det ”inte är möjligt att förutse alla förfaranden som annars kan komma att utnyttjas för att kringgå beloppsspärren”.¹⁶⁶

Utformningen innebär således att regeln ges förmåga att motverka inte bara det i rättsfallet uppmärksammade förfarandet, utan även liknande ”framtida förfaranden”. Eftersom en regel av detta slag är mindre förutsebar än en objektiv, anser departementet att det är lämpligt att i bestämmelsen lägga till ett stycke som stadgar vilka omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen.¹⁶⁷ Dessa omständigheter bör enligt departementet baseras på vad som förekommit i relevanta domstolsavgöranden samt utformas med utgångspunkt i syftet med reglerna för underskottsavdrag.¹⁶⁸

Till skillnad från beloppsspärren i 15 § och kapitaltillskottsbestämmelserna i 15 a och 16 §§, tar nu föreslagna antimissbruksregel sikte på transaktioner som till övervägande del skett i syfte att uppnå skattefördelar. Eftersom bestämmelsen utgör ett självständigt komplement till dessa bestämmelser sker prövningen av dess tillämplighet i nästföljande led, efter att en beräkning av hur stor del av underskotten som får dras av enligt 15–16 §§ gjorts. Tillämpningen enligt 15–16 §§ påverkas med andra ord inte i sig av införandet av den föreslagna regeln.¹⁶⁹

4.3.5. Närmare om skälen för en särskild begränsningsregel

Departementet bedömer att en subjektiv begränsningsregel är att föredra framför en objektiv. En sådan regel motverkar nämligen det i HFD uppmärksammade förfarandet men även

¹⁶⁵ Fi2021/02354 s. 9.

¹⁶⁶ Fi2021/02354 s. 9.

¹⁶⁷ Fi2021/02354 s. 9–10.

¹⁶⁸ Fi2021/02354 s. 10.

¹⁶⁹ Fi2021/02354 s. 10.

liknande förfaranden som vid tidpunkten för förslaget offentliggörande inte uppmärksammats men som likafullt är att betrakta som handel med underskottsbolag.¹⁷⁰

Departementet menar att handel med underskottsbolag som en konsekvens av HFD:s dom i vissa fall kan ske utan att beloppsspärren aktualiseras, trots att intresset av komma i åtnjutande av underskotten framstår som det övervägande skälet bakom transaktionen. Det beror enligt departementet på att ”domstolen i det aktuella fallet bedömde att ett förfarande där underskottsföretagets värde inför försäljningen anpassats till underskottens storlek och beloppsspärrens utformning på annat sätt än genom att det lämnats kapitaltillskott till underskottsföretaget, inte strider mot lagstiftningens syfte”.¹⁷¹ Departementet menar att den föreslagna begränsningsregeln därför bör utformas så att ägarförändringar som till övervägande del är skattemässigt betingade förhindras. Någon tillämpning av skatteflyktslagen ska således inte behövas för att komma åt den här typen av förfaranden.¹⁷² Departementet poängterar att sådan handel framför allt torde vara för handen när det förvärvade bolaget inte bedriver någon verksamhet, har stora underskott och i övrigt saknar andra tillgångar än kassa eller koncerninterna fordringar.¹⁷³

För en tillämpning av den särskilda begränsningsregeln krävs att underskotten kan antas ha utgjort det ”övervägande skälet” till att ägarförändringen skett. Rekvisitet ”övervägande skäl” är hämtat från och ska ges samma innebörd som i skatteflyktslagen. Rekvisitet är uppfyllt om ett bolags skattemässiga underskott vid en objektiv betraktelse framstår som det starkaste skälet bakom ägarförändringen. De skattemässiga skäl som den skattskyldige haft för sitt handlande ska således väga tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans. För att åstadkomma en gränsdragning mellan affärsmässigt respektive skattemässigt betingade transaktioner, innehåller bestämmelsens andra stycke en anvisning om hur bedömningen ska ske. Däri anges vilka omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om förutsättningarna i första stycket är uppfyllda. Eftersom det är mer sannolikt att ägarförändringen är affärsmässigt betingad om underskottsbolaget har tillgångar eller bedriver aktiv rörelse, ska vid bedömningen särskilt fästas avseende vid vilka tillgångar som genom förvärvet tillfaller förvärvaren.¹⁷⁴

¹⁷⁰ Fi2021/02354 s. 10.

¹⁷¹ Fi2021/02354 s. 10.

¹⁷² Fi2021/02354 s. 10.

¹⁷³ Fi2021/02354 s. 11.

¹⁷⁴ Fi2021/02354 s. 11.

Om ett underskottsbolag till exempel äger en fastighet, inventarier, en patenträttighet eller andra materiella eller immateriella tillgångar, får det enligt departementets mening anses osannolikt att ett förvärv av underskottsbolaget främst sker i syfte att dra nytta av underskotten. Troligare torde vara att förvärvet motiveras av en vilja att komma åt den av underskottsbolaget ägda tillgången. Om däremot tillgångsmassan i ett underskottsbolag endast består av kassa och/eller en koncernintern fordran är det mer sannolikt att underskotten utgjort det verkliga skälet bakom förvärvet. Motsvarande resonemang går att föra när det förvärvade underskottsbolaget bedriver rörelse och till exempel har personal, hyreskontrakt och/eller kundkontrakt. I en sådan situation går det nämligen att sluta sig till att den nya ägaren av underskottsbolaget främst velat förvärva just rörelsen snarare än underskotten.¹⁷⁵

Departementet uttalar att bedömningen av i vilket syfte en ägarförändring har skett ska vara allsidig och förhållas till syftet med 40 kap. IL. Därtill poängteras att bestämmelsens andra stycke, som reglerar vilka omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen, inte är uttömmande. Som exempel på en omständighet som kan vara aktuell att fästa avseende vid ges situationen då underskottsbolaget har en fordran som avser en extern part.¹⁷⁶ Avseende frågan om vid vilken tidpunkt den föreslagna regeln aktualiseras uttalar att rättshandlingar som företagits före, i samband med och efter en ägarförändring kan behöva beaktas, om ägarförändringen sker som ett led i ett sammantaget förfarande. Vilka rättshandlingar som det vid bedömningen är relevant att ta hänsyn till får enligt departementet avgöras i det enskilda fallet. Departementet uttalar att det till exempel kan vara relevant att beakta att ett underskotts företag med ett rörelsedrivande dotterföretag, kort tid efter att underskotts företag kommit under nytt bestämmande inflytande, säljer tillbaka dotterföretaget till den tidigare ägaren.¹⁷⁷

Avslutningsvis framhålls att det vid bedömningen av om underskotten utgjort det övervägande skälet bakom ägarförändringen också måste beaktas hur värdet av underskotten förhåller sig till värdet av övriga tillgångar eller rörelser som tillfallit förvärvaren genom förvärvet. Andra stycket ska inte läsas så att en begränsning av avdragsrätten automatiskt hindras om en rörelse eller andra tillgångar eller rättigheter följer med vid förvärvet. Även om så sker, kan begränsningen i första stycket alltjämt aktualiseras om värdet av underskotten vida överstiger

¹⁷⁵ Fi2021/02354 s. 11.

¹⁷⁶ Fi2021/02354 s. 11.

¹⁷⁷ Fi2021/02354 s. 12.

värdet av övriga tillgångar eller rörelser som förvärvas. I sammanhanget betonas att bedömningen av om underskotten har utgjort det övervägande skälet måste göras i det enskilda fallet.¹⁷⁸

4.3.6. Finansdepartementets konsekvensanalys

Departementet konstaterar att förslaget innebär att motverkandet av icke affärsmässigt betingad handel blir mer effektiv, vilket i sin tur ökar förutsättningarna för företag att konkurrera på lika villkor.¹⁷⁹ Om inte den nu föreslagna regeln införs finns en risk för, förutom betydande skattebortfall och erodering av skattebasen, att det allmänna förtroendet för skattesystemet och dess legitimitet minskas. Det senare menar departementet kan få långtgående effekter för skatteintäkterna.¹⁸⁰

Avseende förslagens påverkan på skatteintäkterna uttalas att det är förenat med stor osäkerhet att försöka uppskatta vilka effekterna blir av att förslaget *inte* genomförs eftersom ”det inte är känt i vilken omfattning sådana förfaranden förekommer och i vilken utsträckning de kan bli vanligare med anledning av domen”.¹⁸¹ Även Skatteverket har enligt departementet begränsad kännedom om hur vanligt förekommande de aktuella förfarandena är.¹⁸² Att handel med underskottsbolag och kringgående av beloppsspärren sannolikt kan bli betydligt vanligare med anledning av HFD:s dom kan departementet emellertid alltjämt konstatera.¹⁸³ Ett eventuellt införande av förslaget bedöms dock inte få någon sammantagen påverkan på skatteintäkterna. Det beror på att förslaget avser att motverka skatteundandraganden. Den offentligfinansiella effekten av förslaget förväntas därför motsvara en bibehållen nivå på skatteuttaget.¹⁸⁴

Beträffande effekterna för företagen konstaterar departementet att det endast är företag som genom kringgående av beloppsspärren ägnar sig åt skattemässigt betingad handel med underskottsföretag som kommer att beröras av förslaget. Till skillnad från vad som blev resultatet i HFD:s dom innebär förslaget att dessa företag kommer betala mer i skatt. Departementet betonar dock att den skatt det är fråga om är sådan som ”lagstiftaren ursprungligen avsåg skulle

¹⁷⁸ Fi2021/02354 s. 20.

¹⁷⁹ Fi2021/02354 s. 13.

¹⁸⁰ FI2021/02354 s. 13–14.

¹⁸¹ Fi2021/02354 s. 14.

¹⁸² Fi2021/02354 s. 14.

¹⁸³ Se t.ex. Fi2021/02354 s. 8, 13, 14 och 16.

¹⁸⁴ Fi2021/02354 s. 14 och 19.

betalas”.¹⁸⁵ Effekten av förslaget är i det perspektivet oförändrad för dessa företag. Därtill uttalas att eftersom förfaranden av nu diskuterat slag inte längre kommer vara skattemässigt fördelaktiga, så kommer den administrativa börda som eventuellt är förenad med att genomföra förfarandena att minska i och med införandet av förslaget. Departementet framhåller dock att en viss ökning av den administrativa bördan är en oundviklig konsekvens av nya skatteregler, eftersom företagen behöver informera sig om och anpassa sin verksamhet efter dessa.¹⁸⁶ Avslutningsvis konstateras att företagen inte bedöms bli påverkade av förslaget i andra avseenden, såsom vad gäller andra kostnader eller förändringar i verksamheten i övrigt.¹⁸⁷

4.4. Sammanfattning och avslutande reflektioner

I den första delen av detta avsnitt har stoppskrivelseinstitutet behandlats. Kort redogjordes för de krav som ställs för att lagstiftning ska kunna ges retroaktiv verkan och i sammanhanget betonades att det är riksdagen som ensam disponerar över denna möjlighet. I avsnittets andra del studerades departementets lagförslag, som innebär att möjligheterna att göra avdrag för tidigare års underskott efter en ägarförändring åtstramas. Syftet med förslaget är att på bred front motverka sådan handel med underskottsbolag som inte är affärsmässigt betingad och som innebär kringgående av beloppsspärren. Eftersom det till följd av utgången i HFD 2021 ref. 33 bedöms finnas en stor risk för att kringgåendeförfaranden kommer att öka, föreslås att lagförslaget antas med retroaktiv verkan med stöd av 2 kap. 10 § 2 st. RF.

I promemorian diskuteras två alternativa sätt att utforma den föreslagna begränsningsregeln. Departementet landade i att en subjektiv antimissbruksregel var att föredra. Till skillnad från en objektiv regel tar den subjektiva regeln, utifrån särskilt angivna kriterier, hänsyn till de individuella omständigheter som i varje enskilt fall tyder på att underskotten har utgjort det övervägande skälet till att den aktuella ägarförändringen ägt rum. I och med att träffsäkerheten av en sådan regel är avhängig omständigheterna i det enskilda fallet och departementet uttryckligen efterlyser en regel som träffar olika typer av i dagsläget såväl kända som okända kringgåendeförfaranden, är det inte förvånande att valet föll på just en subjektiv regel. En subjektiv regel torde dessutom vara mer effektiv ur ett fiskalt perspektiv.

¹⁸⁵ Fi2021/02354 s. 17.

¹⁸⁶ Fi2021/02354 s. 17–18.

¹⁸⁷ Fi2021/02354 s. 18.

Det är intressant att notera hur valet mellan de två alternativen närmare gått till. Valet tycks ske genom en uppräknig av för- och nackdelar med respektive alternativ utan att dessa på något vis förhålls till varandra. Därför får man som läsare uppfattningen att de olika för- och nackdelarna inte har olika inbördes tyngd, vilket gör det svårt att förstå vad avvägningen, om man nu kan tala om en sådan, i grunden baseras på. Sättet på vilket alternativen presenteras skapar dessutom en föreställning om att något tredje alternativ över huvud taget inte existerar.

5. Förslagets systemenlighet, förutsebarhet och konstitutionella legitimitet

5.1. Inledning

Detta avsnitt skiljer sig från de föregående på så vis att det utgör uppsatsens analytiska del. I avsnittet undersöks om förslaget är systemenligt eller systemfrämmande, om det uppfyller rimliga krav på förutsebarhet och i vad mån stoppskrivelseförfarandet använts i enlighet med sitt syfte. Därefter riktas uppmärksamhet på vissa uttalanden och resonemang i remissvaren, vilka avslutningsvis blir föremål för kontrastering.

5.2. Förslaget i ljuset av tre faktorer

Av de 30 remissvar som inkom till Finansdepartementet innehöll drygt hälften av dem inga synpunkter på förslaget.¹⁸⁸ De remissinstanser som valt att yttra sig över förslaget är till övervägande del företrädare för näringslivet.¹⁸⁹ Vissa av dessa yttranden har mynnat ut i ett uttryckligt till- eller avstyrkande av förslaget, medan andra remissinstanser nöjt sig med att endast kommentera förslaget. När uttrycket ”samtliga yttranden” används i den fortsatta framställningen, avses endast den del av remissvaren som innehåller synpunkter på förslaget.

Förslaget går förstås att analysera utifrån flera olika perspektiv. Jag har valt att identifiera och kategorisera kritiken utifrån tre olika faktorer: systemenlighet, förutsebarhet och konstitutionell legitimitet. Dessa tre faktorer har valts på grundval av vilka argument som jag har uppfattat som mest centrala. Analysen baseras till viss del på en sammanställning och systematisering av remissvaren, även om min kategorisering av kritiken inte nödvändigtvis är densamma som remissinstansernas. Det bör i sammanhanget poängteras att remissvaren inte är produkter av fullkomlig klarhet, utan de lämnar bitvis utrymme för olika möjliga tolkningar. Remissvaren har således, precis som vad gäller i princip all form text, behövt tolkas.

¹⁸⁸ De remissinstanser som valt att inte yttra sig över förslaget är Bokföringsnämnden, Ekobrottsmyndigheten, Ekonomistyrningsverket, Finansinspektionen, Förvaltningsrätten i Malmö, Justitiekanslern, Kammarrätten i Göteborg, Konjunkturinstitutet, Konkurrensverket, Kronofogdemyndigheten, Riksdagens ombudsmän, Riksgälden, Riksrevisionen, Svenska Bankföreningen och Åklagarmyndigheten.

¹⁸⁹ De remissinstanser som valt att yttra sig över förslaget Domstolsverket, FAR, Fastighetsägarna, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna, Förvaltningsrätten i Uppsala, NSD, Regelrådet, Srf konsulterna, Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, SVCA, Svensk Försäkring, Sveriges advokatsamfund och Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet.

5.2.1. Systemenlighet

5.2.1.1. Inledning

En brist som lagförslaget är behäftat med rör systematik och närmare bestämt hur väl den föreslagna regeln överensstämmer med det rättsliga systemet. Den föreslagna regeln kommer potentiellt komma infogas. Den föreslagna regeln kan anses som systemfrämmande, eller i vart fall ha systemfrämmande drag, i tre olika avseenden.

5.2.1.2. Symmetri i förlustutjämningsystemet

Det är möjligt att betrakta den föreslagna regeln som systemfrämmande i ljuset av det förlustutjämningsystem som 40 kap. IL bildar. Denna oförenlighet, som är kopplad till den föreslagna regelns rättsföljd, uppmärksammas av Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet som enda remissinstans. Precis som nämnden poängterar är det eftersträvansvärt med ett skattesystem som i så stor utsträckning som möjligt är symmetriskt. En förlustutjämningsmodell som uppnår fullständig symmetri är systemet med negativ bolagsskatt. Systemet innebär att överskott och underskott behandlas symmetriskt, på så vis att den skattskyldige betalar skatt på redovisade överskott och återfår skatt på redovisade underskott. Som anförts ovan ansågs detta system inte som ett realistiskt alternativ bland annat med hänsyn till att risken för missbruk bedömdes vara stor.

Ett annat system som åstadkommer symmetri, dock i något lägre grad, är *carry forward*-metoden. Utgångspunkten för denna förlustutjämningsmetod är att alla redovisade vinster ska beskattas medan alla förluster är fullt avdragsgilla. Denna utgångspunkt manifesteras delvis genom huvudregeln i 40 kap. 2 § IL. Huvudregeln är dock inte utan undantag – 40 kap. IL innehåller nämligen begränsningsregler som inträder vid ägarförändringar. Dessa regler innebär emellertid att avdragsrätten beloppsmässigt endast delvis begränsas. Regelverket i 40 kap. IL bildar således ett system som möjliggör förlustutjämningsmetoden med vissa beloppsmässiga gränser och innebär att ett visst mått av symmetri uppnås. Jag ansluter mig därför till nämndens bedömning, som menar att den föreslagna regelns rättsföljd – ett totalt utsläckande av avdragsrätten – minskar den symmetri som uppnås genom bestämmelserna i 40 kap. IL.

5.2.1.3. Lagstiftningstekniken på området

Därtill finns det anledning att hävda att den föreslagna begränsningsregeln har systemfrämmande drag i lagstiftningstekniskt hänseende. Frågan om den föreslagna regelns utformning är befogad och departementet adresserar den uttryckligen genom att utreda två

alternativa regelutformningar. Valet stod mellan en mekanisk, objektiv regel och en subjektiv antimissbruksregel. Med hänsyn till bland annat syftet med införandet av en ny begränsningsregel – att effektivt förhindra skatteflykt – ansågs en subjektiv antimissbruksregel vara det mest lämpliga alternativet. Det finns anledning att ifrågasätta detta val mot bakgrund av den lagtekniska tanke som i övrigt präglar regelverket i 40 kap. IL.

Reglerna i 40 kap. IL kännetecknas av att vara objektiva, tekniska och uttömmande. Detta gäller särskilt beloppsspärren och koncernbidragsspärren. Som anförts i avsnitt 2.6. finns det även grund för att hävda att dessa regler är bestämda, i så måtto att de skattemässiga konsekvenserna av en tillämpning av dem med tämligen god säkerhet går att förutse på förhand. Lagstiftaren var trogen denna lagstiftningsteknik när regelverket år 2009 kompletterades med en objektiv regel för att förhindra kringgåenden av beloppsspärren genom nyemissioner. Eftersom regeln riskerade att träffa även affärsmissigt betingade förvärv, infördes en undantagsregel som stipulerar vilka konkreta omständigheter som ska vara för handen för att den nya regeln inte ska kunna tillämpas.

Dessutom bör uppmärksammas att det i 40 kap. IL redan finns en bestämmelse, beloppsspärren, som implicit tar sikte på avsikten med en ägarförändring. Beloppsspärren vilar på antagandet att den nya ägarens avsikt med ett förvärv i viss mån kan utläsas av förhållandet mellan underskottsavdragets värde och utgiften för att förvärva underskottsbolaget. Metoden för att fastställa den nya ägarens avsikt med ett förvärv är vid tillämpning av beloppsspärren mekanisk, schablonmässig och objektiv och lämnar inte något utrymme för att beakta omständigheterna i det enskilda fallet. Finansdepartementets förslag innebär att det införs ytterligare en regel vars tillämpning tar sikte på avsikten bakom en ägarförändring, men med subjektiva rekvisit. Denna lagstiftningsteknik skiljer sig från den som karakteriserar 40 kap. IL i allmänhet och beloppsspärren i synnerhet, vilket också uppmärksammas av FAR.

Subjektiva rekvisit av det slag som nu föreslås är visserligen inte ovanliga inom skatterätten utan förekommer i flera lagrum i IL.¹⁹⁰ Det är med andra ord inte särskilt uppseendeväckande i sig med rekvisit som i formell mening konstruerats subjektivt. Regelverket i 40 kap. IL har

¹⁹⁰ Pålsson, Robert, *Skattebetalarens avsikter – Subjektiva rekvisit i skatterätten*, SN 2017, s. 4–31.

däremot till stor del utformats med hjälp av objektiva kriterier.¹⁹¹ De subjektiva elementen i den föreslagna regeln kan därför sägas vara om inte en systemavvikelse, så åtminstone av systemfrämmande karaktär. I ljuset av det anförda framstår det således i detta avseende som något anmärkningsvärt att departementet väljer den subjektiva antimissbruksregeln framför den mekaniskt verkande, objektiva regeln.

5.2.1.4. *Distinktionen mellan skattemässigt och affärsmässigt motiverade förvärv*

Departementet gör, om än inte uttryckligen, bedömningen att trots införandet av antimissbruksregeln så föreligger ett behov av att behålla befintliga begränsningsregler i 15–16 §§. De befintliga reglerna är avsedda att minska underskottens betydelse för ägarförändringar och innebär, förenklat uttryckt, att ”alla företag förlorar något men inget förlorar allt”.¹⁹² Reglerna bildar på så vis ett system som är neutralt med avseende på ägarförändringar samtidigt som det stävjar incitamenten att genomföra skattemässigt motiverade ägarförändringar. Genom införandet av en subjektiv antimissbruksregel, vars tillämpning ska ske ovanpå befintliga regler och vars rättsföljd medför att avdragsrätten helt går förlorad, riskerar detta system, varigenom begränsningsreglernas syfte uppnås, att förfelas.

Prövningen av hur stor del av avdragsrätten som beloppsmässigt begränsas efter en ägarförändring ska ske i följande ordning. Till att börja med ska en beräkning enligt 15–16 §§ göras. Beräkningen innebär, som anförts ovan, att ett underskott får behållas till den del det motsvarar högst dubbla förvärvsutgiften för underskottsbolaget. Denna utgift kan behöva reduceras till följd av att kapitaltillskott lämnats till underskottsbolaget i anslutning till eller i samband med ägarförändringen. Först när dessa bedömningar gjorts, ska det underskott som eventuellt kvarstår prövas mot den nu föreslagna antimissbruksregeln i 16 a §. En tillämpning av antimissbruksregeln innebär att underskottet antingen förblir intakt (frånsett de effekter som en tillämpning av 15–16 §§ medför) eller går helt förlorat. Utfallet är beroende av vilka skäl som kan antas ha dikterat ägarförändringen. En sådan tillämpning är inte logisk utifrån begränsningsreglernas systematik och, i förlängningen, syfte. Om behovet av samtliga dessa regler bedöms föreligga, vilket enligt min mening i och för sig kan ifrågasättas, så vore det mer logiskt att göra tillämpningen i en omvänd ordning. Först om det skulle visa sig att underskottet är oantastligt av antimissbruksregeln, så blir det aktuellt att gå vidare och pröva om

¹⁹¹ Ett i sammanhanget relevant undantag utgörs av 40 kap. 15 a § 2 st. IL, vari stadgas att det vid bedömningen enligt första stycket inte ska tas hänsyn till ”tillgångar som underskottsföretaget *kan antas* ha förvärvat *i samråd med den nya ägaren*” [min kursivering].

¹⁹² Prop. 1993/94:50 s. 257 och Knutsson, SvSkT 2021:5, s. 466.

underskottet ska begränsas över huvud taget. Ännu mer logiskt vore att låta det underskott som så att säga överlever en tillämpning antimissbruksregeln, därför att underskotten *inte* kan antas ha utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen, inte underkastas någon begränsning enligt 15–16 §§ IL.

Flera remissinstanser har identifierat denna inkonsekvens, dock med hjälp av något olika problemformuleringar. Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet uttrycker det som att den föreslagna regeln kommer att ha samma tillämpningsområde som kapitaltillskottsbestämmelserna i 15 a och 16 §§ och att dessa därför bör utmönstras. Srf konsulterna menar att det är svårt att finna skäl att begränsa avdragsrätten i de fall underskotten faktiskt inte utgjort det övervägande skälet bakom ägarförändringen och att regelverket skulle bli ”direkt motsägelsefullt” om den föreslagna regeln införs. En något annan inramning görs av SVCA, som anför att den proportionering som följer av beloppsspärren går förlorad om regeln införs. NSD¹⁹³ å sin sida anför att regelns långtgående rättsföljd kommer i konflikt med neutralitetsnormen. FAR tar ett bredare grepp om problemet och hävdar att den föreslagna regeln innebär en ”systemförändring” och att det är ”olämpligt att blanda subjektiva och objektiva regler på det sätt som föreslås”.

I tillägg till remissinstansernas kritik vill jag framhålla följande. Genom en beloppsspärr som tar sikte på förhållandet mellan underskottets storlek och förvärvarens anskaffningsutgift för underskottsbolaget så kan skattemässigt och affärsmässigt motiverade ägarförändringar skiljas från varandra.¹⁹⁴ Motsvarande distinktion åstadkoms genom den föreslagna antimissbruksregeln. En ägarförändring som inte till övervägande del bedöms vara skattemässigt betingad, och därmed inte omfattas av tillämpningsområdet för den föreslagna regeln, kan motsatsvis betraktas som affärsmässigt betingad. Denna slutsats har indirekt stöd i syftet med den föreslagna regeln,¹⁹⁵ men framgår även av uttalanden i promemorian. Avseende frågan om hur den föreslagna regelns andra stycke ska utformas uttalar till exempel departementet att ”[i] de fall underskotts företaget har tillgångar eller bedriver aktiv rörelse är det mer sannolikt att ägarförändringen är affärsmässigt motiverad”.¹⁹⁶ Om den föreslagna regeln införs görs således två olika och från varandra självständiga distinktioner i 40 kap. IL mellan å ena sidan

¹⁹³ Fastighetsägarna, Föreningen Svenskt Näringsliv och Svensk Försäkring ansluter sig till vad NSD anför i sitt remissvar.

¹⁹⁴ Se HFD 2020 ref. 10 p. 19.

¹⁹⁵ Fi2021/02354 s. 13 där departementet uttalar att syftet med förslaget är att ”motverka icke affärsmässigt betingad handel med underskotts företag”.

¹⁹⁶ Fi2021/02354 s. 11.

skattemässigt motiverade ägarförändringar och å andra sidan affärsmässigt motiverade ägarförändringar.¹⁹⁷

Fråga kan, och bör, ställas hur dessa två distinktioner förhåller sig till varandra. Jag menar att ägarförändringar som vid en tillämpning av den föreslagna regeln sorteras under den senare kategorin inte rimligen kan vara att betrakta som handel med underskottsbolag. Eftersom ett av de övergripande syftena med såväl de befintliga begränsningsreglerna som den föreslagna antimissbruksregeln är att förhindra handel med underskottsbolag, är det inkonsekvent att det underskott som överlever en tillämpning av antimissbruksregeln också blir föremål för en begränsning enligt beloppsspärren. Om reglerna inte kombineras på nu föreslagna vis så öppnas en möjlighet upp för att låta underskottsbolag som blivit föremål för affärsmässigt sunda omstruktureringar behålla hela sitt underskott. En sådan lösning ligger väl i linje med neutralitetsnormen och målsättningen att möjligheterna till förlustutjämning inte ska ha betydelse för ägarförändringar, varken som incitament till att genomföra eller avstå från dem. På så vis blir gränsdragningen mellan lojala respektive illojala ägarförändringar skarpare och skatteuttaget framstår därmed, enligt min mening, som mer legitimt. Systemet i 40 kap. IL skulle också bli mer logiskt och förenligt med sitt syfte.

5.2.2. Förutsebarhet

5.2.2.1. Inledning

Nu framlagda förslag handlar om att effektivt och på bred front komma tillrätta med handel med underskottsbolag och kringgåenden av beloppsspärren, med andra ord skatteflykt och skatteflyktsliknande förfaranden. Som alltid när det gäller skattelagstiftning ställs höga krav på att förutsebarhet, och därmed rättssäkerhet, tillgodoses – men kanske än mer så när det rör sig om regler av skatteflyktskaraktär. I så gott som samtliga yttranden över förslaget anförs att den föreslagna regeln inte uppfyller dessa krav.

5.2.2.2. En tillämpning förutsätter fastställandet av en avsikt

Den föreslagna regeln är utformad på ett sådant sätt att en tillämpning av den i praktiken förutsätter att avsikten med den aktuella ägarförändringen fastställs. Att det ställer sig svårt att

¹⁹⁷ Det bör noteras att frågan om vad som anses ligga i begreppet ”affärsmässigt motiverat” har varit föremål för diskussion i andra sammanhang, se t.ex. Hultqvist, Anders, *Affärsmässigt motiverat – en analys av bestämmelserna om ränta på koncerninterna lån*, SvSkT 2012:2, s. 122–141; Kovacs Kal, Miklos, *En säkerhetsventil utan säkerhet – en analys av rekvisitet ”affärsmässigt motiverat i 24 kap. 10 e § IL*, JP 2013:2, s. 229–247. En intressant fråga som diskuterats är om affärsmässigt motiverade förvärv och skattemässigt motiverade förvärv kan betraktas som två ömsesidigt uteslutande begrepp.

fastställa i vilket syfte en rättshandling har företagits är självklart. Ledning för hur denna bedömning närmare ska gå till har dessutom till stor del utelämnats i promemorian. Departementet uttalar emellertid att bedömningen av vilka skäl som dikterat ägarförändringen måste göras i det enskilda fallet och att dessa skäl ska kunna fastställas på objektiva grunder. Det senare innebär att subjektiva rättsfakta ska fastställas med objektiva metoder. Bedömningen går med andra ord inte ut på att undersöka hur en skattskyldig tänkt, utan hur en skattskyldigs avsikt framstår baserat på objektivt iakttagbara omständigheter.¹⁹⁸ Att bedömningen ska gå till på detta vis markeras dessutom i själva paragrafen, dels genom användandet av uttrycket ”kan antas”, dels genom att det i ett andra stycke identifieras vilka objektiva omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av vilka skäl som motiverat den aktuella ägarförändringen.

Vid en prövning av vilka skäl som motiverat ett specifikt handlande inställer sig två frågor: för det första mot vilket rättssubjekt som bedömningen ska ske och för det andra hur dessa skäl ska fastställas. Vad avser den första frågan kan det konstateras att det i den föreslagna regeln inte uttryckligen pekats ut vilket rättssubjekt vars motiv ska ha påverkat handlandet. Troligast är enligt min uppfattning att det endast är förvärvaren av underskottsbolaget som avses, men eftersom detta inte förtydligas i promemorian går det inte att utesluta andra möjliga tolkningar. Avseende den andra frågan ska bedömningen som sagt baseras på objektiva iakttagelser av hur ägarförändringen gått till. Bedömningen synes därför förutsätta en jämförelsenorm, det vill säga en jämförelse med hur en ägarförändring går till som *inte* till övervägande del motiverats av intresset att utnyttja det förvärvade bolagets underskott. Konstruerandet av en sådan jämförelsenorm förutsätter således i sin tur subjektiva antaganden om ett slags ”normalt” handlande. Fråga blir också om kunskap om individuella motiv hos rättssubjektet – vem det nu är – kan påverka bedömningen. Med andra ord, hur ska bedömningen gå till om rättssubjektets individuella motiv blir kända och tyder på att syftet varit något annat än vad de objektiva iakttagbara omständigheterna ger sken av?¹⁹⁹

Trots vissa förtydliganden i promemorian, kvarstår alltså flera oklarheter avseende hur bedömningen av skälen bakom ägarförändringen ska gå till. I sammanhanget kan även noteras att 1980 års företagsskattekommitté vid införandet av skalbolagsregeln uttalade att det ställer

¹⁹⁸ Pahlsson, SN 2017, s. 9

¹⁹⁹ Se Pahlssons resonemang avseende det subjektiva rekvisitet i skatteflyktslagen samt problemet med en jämförelsenorm i Pahlsson, SN 2017, s. 9 och 10.

sig ”mycket svårt” att låta rätten till avdrag vara beroende av förvärvarens motiv och att det ”[e]ndast i undantagsfall” torde kunna visas att skälet för ett förvärv har varit att utnyttja det förvärvade bolagets underskott.²⁰⁰ Det finns dock fördelar med den föreslagna utformningen som förtjänar att lyftas. På grund av den flexibilitet som en avsiktsbedömning erbjuder, ökar givetvis möjligheterna att komma åt oförutsedda missbruk av reglerna. Bestämmelsen lämnar nämligen utrymme för att i högre utsträckning än vad som hade varit fallet med strikt objektiva rekvisit anpassa tillämpningen utifrån det i promemorian uttalade syftet med regeln.

5.2.2.3. Närmare om regelns lagtekniska utformning

Den föreslagna regeln har konstruerats så att rätten att utnyttja tidigare års underskott upphör, om underskotten (1) med hänsyn till omständigheterna (2) kan antas ha utgjort (3) det övervägande skälet till att ägarförändringen ägt rum. Remissinstansernas kritik mot den föreslagna regelns beståndsdelar har varit tämligen uttömmande och återges därför endast i centrala delar.

Kritik riktas bland annat mot det uttryck som hämtats direkt från skatteflyktslagen, närmare bestämt rekvisitet ”övervägande skäl”. Att regeln bygger på detta subjektiva rekvisit riskerar enligt Sveriges advokatsamfund att försvåra för skattskyldiga att bedöma huruvida ett förvärvat bolags underskott kan utnyttjas för framtida avdrag eller inte. Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet anför att rekvisitet kan komma att leda till subjektiva bedömningar av om en ägarförändring är affärsmässig eller inte. I tillägg till dessa synpunkter är det värt att framhålla att det inte ställer sig helt enkelt att på ett närmast matematiskt vis kvantifiera de skäl som dikterat en viss transaktion. Det gäller i synnerhet vid en prövning enligt den aktuella regeln, eftersom en förvärvares möjligheter att utnyttja ett gammalt underskott, vilket Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet poängterar, kan bero på omständigheter som är förhållandevis osäkra och som kan ligga långt fram i tiden.

Ytterligare en problematik som identifieras är det faktum att rekvisitet ”kan antas” är det lägst förekommande beviskravet inom skatterätten. FAR och Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet menar att beviskravet blir motsägelsefullt i förhållande till kravet på att ”det övervägande skälet” bakom ägarförändringen ska ha varit skattemässigt, eftersom beviskravet ”kan antas” antyder att bedömningen inte ska ske restriktivt. Remissinstanserna

²⁰⁰ Ds Fi 1983:1 s. 24.

menar därför att rekvisiten ”kan antas” och ”övervägande skäl” svårligen kommer att kunna förenas i den praktiska tillämpningen. Nämnden anser också att själva beviskravet för att regeln ska kunna tillämpas bör ställas högre än vad som är fallet genom nuvarande utformning. Det låga beviskravet kritiserar även av Srf konsulterna och Företagarna – den förra uttrycker att det riskerar att lämna den enskilde rättslös vid en process mot Skatteverket och den senare att det innebär att underskottsavdrag kommer att kunna underkännas tämligen lättvindigt.

Det bör dock påpekas att uttrycken ”kan antas” och ”övervägande skäl” kombineras på ett liknande sätt i skatteflyktslagen.²⁰¹ Därmed inte sagt att det är en lämplig lagteknisk utformning och kanske ännu mindre så för en materiell regel i IL, vilket även uppmärksammas av FAR. Som konstaterats ovan har dessutom praxis avseende skatteflyktslagens tredje rekvisit visat att det är mycket svårt för den skattskyldige att nå framgång med påståendet att det övervägande skälet bakom ett förfarande inte kan antas ha varit att komma i åtnjutande av en skatteförmån. Det är troligt att den enskilde kommer mötas av motsvarande bevissvårigheter vid en prövning enligt den aktuella regeln.

Flera remissinstanser kritiserar även utformningen av den föreslagna regelns andra stycke, vari stipuleras vilka objektiva omständigheter som ska beaktas vid bedömningen enligt första stycket. Eftersom departementet uttalar att det andra stycket inte är uttömmande menar Skatteverket att det, bland annat för att öka förutsebarheten, finns behov av ytterligare vägledning och förtydliganden avseende vilka omständigheter som ska beaktas. I promemorian uttalar departementet också att endast det faktum att förvärvaren genom förvärvet har fått en sådan tillgång eller rörelse som räknas upp i andra stycket inte är avgörande för bedömningen. Även underskottens värde i förhållande till värdet av den övertagna tillgången eller rörelsen måste beaktas. Sveriges advokatsamfund menar att det vid tillämpning av det andra stycket blir aktuellt att fråga sig var gränsen ska sättas för värdeförhållandet mellan underskotten och tillgångarna som övertas. Ska till exempel värdet på tillgången eller rörelsen uppgå till minst det maximala värde som underskottet vid tidpunkten för ägarförändringen betingar? Samfundet antyder, med goda skäl, att det finns en risk för att gränssättningen blir godtycklig. Den föreslagna regelns lagtekniska utformning lämnar sammanfattningsvis mycket att önska ur ett förutsebarhetsperspektiv.

²⁰¹ Se 2 § 3 p. skatteflyktslagen.

5.2.2.4. *Vagt och inte avgränsat tillämpningsområde*

Därtill framstår det som att regeln, i syfte att effektivt kunna förhindra handel med underskott, medvetet har givits ett vagt och inte klart avgränsat tillämpningsområde. Införandet av den föreslagna regeln innebär att ett regelverk som Lagrådet vid dess införande ansåg ligga ”nära gränsen för vad som kan accepteras i fråga om komplexitet”,²⁰² nu också blir vagt och obestämt. Srf konsulterna uttrycker det som att det i dag är möjligt att med rimlig säkerhet besvara de flesta frågor som förbundets medlemmar och andra i näringslivet har avseende underskottsavdrag, men att införandet av den föreslagna regeln kommer att göra denna uppgift närmast omöjlig.

På flera ställen i promemorian uttalas att den föreslagna regeln är avsedd att motverka inte bara det i HFD 2021 ref. 33 uppmärksammade förfarandet utan även ”andra liknande” förfaranden. Srf konsulterna framhåller att den föreslagna regeln därför i praktiken måste prövas mot samtliga ägarförändringar som innebär att ett underskottsbolag kommer under nytt bestämmande inflytande – inte bara den typ som var föremål för prövning i HFD 2021 ref. 33. Det innebär enligt SVCA och FAR att samtliga skattskyldiga som står i begrepp att förvärva ett underskottsbolag måste ta hänsyn till regeln. Avseende frågan om regelns utformning uttalar departementet att nackdelen med en objektiv regel är att det finns en klar risk för att den träffar även affärsmässigt motiverade ägarförändringar, vilket skulle medföra ett behov av att avgränsa den. Att liknande resonemang inte förs avseende den subjektiva antimissbruksregeln framstår för mig, i ljuset av det ovan anförda, som något anmärkningsvärt. SVCA går ännu längre och hävdar att departementets påstående om att en subjektiv regel till skillnad från en objektiv skulle vara bättre avgränsad till de avsedda ägarförändringarna inte är korrekt och således inte bör användas som skäl mot att införa en objektiv regel. Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet poängterar dock att regelns vaghet begränsas av att det i dess andra stycke anges två omständigheter som tyder på att ett förvärv motiverats av andra skäl än de skattemässiga underskotten.

Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet framhåller också att osäkerheten kring vilka typer av förfaranden som bestämmelsen är avsedd att träffa kommer att göra en ändamålsenlig tolkning av regeln vanskelig. Trots det anför nämnden att det är motiverat att införa en regel av den föreslagna karaktären, eftersom andra kringgåendeförfaranden än det

²⁰² Prop. 1993/94:50 s. 426–427.

som var föremål för prövning i rättsfallet kan förekomma. I likhet med nämnden uppfattar Skatteverket omfånget av den föreslagna regelns första stycke som rimligt, särskilt mot bakgrund av att det inte är möjligt att förutse alla förfaranden som kan komma att användas för att åstadkomma handel med underskott. Skatteverket uppmärksammar också flera sätt på vilka regeln skulle kunna kringgå och efterfrågar i samband härmed att vägledning ges för hur dessa situationer ska hanteras. Till exempel önskas vägledning om hur bedömningen ska påverkas av att det vid tidpunkten för ägarförändringen finns tillgångar i underskottsbolaget som typiskt sett talar för att ägarförändringen har skett av affärsmässiga skäl men som på olika sätt lämnar underskottsbolaget genom rättshandlingar som vidtas efter ägarförändringen.

Departementet uttalar också att den objektiva regelns avgränsade tillämpningsområde innebär att nya bestämmelser skulle behöva införas i takt med att andra typer av kringgående förfaranden uppdagas. För att motverka sådana ”liknande *framtida* förfaranden” valde departementet att utforma den särskilda begränsningsregeln som en subjektiv antimissbruksregel.²⁰³ Regeln tar således sikte inte bara på liknande förfaranden, utan även framtida, ännu inte existerande, förfaranden. Det är inte orimligt att ifrågasätta lämpligheten i att skattelagstiftning ges ett vidare tillämpningsområde än vad som det vid tidpunkten för dess införande finns ett påvisbart behov av. Det synes enligt min uppfattning snarare falla inom skatteflyktslagens syfte att förhindra sådana ”framtida” förfaranden som departementet framhåller att den föreslagna regeln är avsedd att träffa.

5.2.2.5. *En särskild instansordning*

NSD, SVCA och Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms respektive Uppsala universitet menar att det finns risker med att låta en regel i IL få karaktärsdrag som påminner om skatteflyktslagen. Det beror på att osäkerheterna avseende regelns tillämpningsområde inte kommer att kunna lindras genom en särskild instansordning av den modell som gäller för skatteflyktslagen. Skatteflyktslagens instansordning motiveras, som redan anförts, av lagens svårighetsgrad och den känsla av osäkerhet som lagens tillämpning kan vålla för skattskyldiga.²⁰⁴ Eftersom frågan över huvud taget inte behandlas i promemorian får det antas att den föreslagna regeln, liksom övriga regler i 40 kap. IL, ska tillämpas av Skatteverket som första instans.

²⁰³ Fi2021/02354 s. 10 [min kursivering].

²⁰⁴ Prop. 1980/81:17 s. 35 och prop. 1996/97:170 s. 49.

Den föreslagna regelns första stycke är visserligen påfallande lik skatteflyktslagens tredje rekvisit, men däremot är det inte det enda, eller ens tillnärmelsevis det mest svårtolkade, rekvisitet i skatteflyktslagen. Skatteflyktslagen har nämligen ytterligare tre rekvisit som gör den betydligt mer komplex än den föreslagna regeln. Dessutom har det fjärde rekvisitet i skatteflyktslagen, som har framhållits som det rekvisit som vållar mest tillämpningsproblem, lämnats utanför den föreslagna regeln. Mot bakgrund av det anförda ställer jag mig tveksam till slutsatsen att regeln redan inledningsvis bör ske i domstolsmässiga former, även om jag i likhet med flera remissinstanser anser att frågan likväl förtjänar att behandlas.

5.2.2.6. *Möjligheterna till förhandsbesked begränsade*

Flera remissinstanser framhåller att regelns subjektivt hållna och vaga rekvisit i praktiken riskerar att utsläcka möjligheterna att genom begäran om förhandsbesked från Skatterättsnämnden få klarhet i vilka de skatterättsliga konsekvenserna av en planerad ägarförändring kommer bli. I sammanhanget uppmärksammas utvecklingen avseende förhandsbesked rörande 2013 års regler om ränteavdragsbegränsningar i 24 kap. IL. Under 2014 meddelade Skatterättsnämnden flera förhandsbesked avseende reglernas tillämpningsområde, vilka sedermera undanröjdes av HFD med hänvisning till att de aktualiserar ”utpräglade utrednings- och bevisfrågor som inte lämpar sig för att pröva inom ramen för ett förhandsbesked”.²⁰⁵ Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Sveriges advokatsamfund, SVCA och NSD menar att det föreligger en inte oväsentlig risk för att förhandsbesked avseende den föreslagna regelns tillämpningsområde kommer att avvisas med motsvarande motivering. Jag ansluter mig till denna bedömning.

5.2.2.7. *Praktiska konsekvenser för näringslivet och dess aktörer*

SVCA och NSD menar att den föreslagna regeln riskerar att spåda på de problem som regelverket redan orsakar för i synnerhet nystartade och expansionsintensiva företag, vars investeringar i uppstarts- respektive expansionsfasen genererar en nettovinst först efter ett antal år. För att den här typen av företag ska kunna leva vidare trots ansamlade underskott är möjligheten ta in nya kapitalstarka ägare avgörande.²⁰⁶ En regel med förutsebarhetsbrister kan enligt nämnda remissinstanser verka hämmande för sådana ägarbyten, vilket i sin tur kan få negativa konsekvenser för kapitalförsörjningen och, i förlängningen, utvecklingen av

²⁰⁵ Hultqvist, Anders, *Inga förhandsbesked om ränteavdragsbegränsningen*, SN 2015, s. 560.

²⁰⁶ Se Lodin, Sven Olof & von Bahr, Stig, *Förlustavdragsbegränsningen vid ägarbyten hindrar överlevnaden för många lovande företag*, SvSkT 2010:2, s. 205–213.

näringslivet. Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet poängterar att förslaget även kan komma att få negativa konsekvenser för innovationsföretag, eftersom immateriella investeringar i regel kostnadsförs i ett tidigare skede än materiella.

I sin konsekvensanalys uttalar departementet att förslaget endast förväntas påverka företag som ägnar sig åt handel med underskottsbolag. Departementet menar att förslaget, i den mån förfarandena i dagsläget medför en administrativ börda för företag, kan leda till att den administrativa bördan minskar, eftersom det inte längre kommer att vara skattemässigt gynnsamt att genomföra dem. Srf konsulterna motsätter sig denna bedömning med hänvisning till den osäkerhet som är förenad med regelns icke avgränsade tillämpningsområde. Jag instämmer med Srf konsulterna och menar att departementets uttalanden får anses som onyanserade, eftersom någon hänsyn inte tas till de effekter som förslaget kan förväntas medföra för företag som *inte* genomför omstruktureringar av skattemässiga skäl. Det kommer även fortsättningsvis finnas såväl intresse som behov av att genomföra företagsekonomiskt motiverade omstruktureringar, och troligare är att den administrativa bördan blir avsevärt högre för dessa företag som en följd av förslaget subjektiva element. Det är inte särskilt djärvt att anta att företag kommer behöva lägga ner omfattande resurser för att visa att en omstrukturering med hänsyn till omständigheterna haft andra bevekelsegrunder än att komma över skattemässiga underskott.

5.2.3. Konstitutionell legitimitet

5.2.3.1. Inledning

Om riksdagen konstaterar att det föreligger särskilda skäl och antar lagändringen får denna giltighet från och med dagen efter den då skrivelsen överlämnades till riksdagen, det vill säga den 11 juni 2021. I sammanhanget bör erinras om att det är riksdagen som suveränt avgör om särskilda skäl föreligger och vad som i sådana fall konstituerar sådana skäl. Detta förhållande ska inte förväxlas med frågan om konstitutionell legitimitet, med vilket i detta sammanhang avses huruvida en stoppskrivelse har använts i enlighet med det syfte som institutet enligt uttalanden i propositionen har. I det följande kritiserar förslaget konstitutionella legitimitet utifrån tre olika aspekter.

5.2.3.2. Skatteflykt eller kringgående av gällande skattelag föreligger inte

För det första får läsaren av förslaget uppfattningen att de inblandade företagen lyckats kringgå regelverket genom att underskottsbolagets värde manipulerats inför en försäljning till en extern

part. Som antytts ovan i avsnitt 3.3 var så inte fallet. Av HFD:s domskäl framgår tydligt att de genom förfarandet uppnådda skatteeffekterna, det vill säga en obegränsad rätt till underskottsavdrag efter ägarförändringen, varit en direkt följd av reglernas uttömmande utformning. De aktuella företagen hade med andra ord varken kringgått eller utnyttjat reglerna för att åstadkomma det aktuella beskattningsresultatet. Jag ansluter mig således till uttalandet av FAR och Företagarna, som hävdar att HFD därför inte har förändrat rättsläget, utan endast fastställt det. Det innebär i sin tur, vilket Företagarna uppmärksammar, att lagförslaget kommer att förändra regelverket, inte täppa till det.

Även Margit Knutsson, som var justitieråd i målet och ense med majoriteten, ifrågasätter hur domen återgivits i promemorian. I en kommentar till förslaget skriver Knutsson att bolaget i fråga, i motsats till vad som hävdats av departementet, inte hade ”tillförts” något värde. Inte heller hade bolagets värde ”anpassats” till underskottets storlek. I stället var situationen den att underskottsbolaget hade ett rörelserelaterat övervärde som realiserats med hjälp av två skattefria transaktioner, först genom en skattefri underprisöverlåtelse till dotterbolaget och sedan genom en skattefri försäljning av aktierna i dotterbolaget.²⁰⁷ Eftersom transaktionerna skedde på marknadsmässiga villkor kom endast sammansättningen, och således inte värdet, av underskottsbolagets tillgångsmassa att förändras.²⁰⁸ Den köpeskillning som sedermera erlades för underskottsbolaget var tillräckligt hög för att hela underskottet skulle rymmas inom detsamma och därmed förbli avdragsgillt. Beloppsspärren hade med andra ord inte kringgåts – den kom över huvud taget aldrig att aktualiseras. Knutsson avslutar med att poängtera att hon för egen del inte utesluter att utgången i målet hade blivit en annan om förfarandet gått till så som departementet påstått.²⁰⁹ Knutssons kommentar uppmärksammas av flera remissinstanser, däribland Domstolsverket, FAR, NSD och Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet.

Underskottsbolaget hade följaktligen handlat inom det lagstadgade utrymme som 40 kap. IL medger. Detta utrymme hade bolaget dessutom, vilket HFD också antyder, inte utnyttjat på ett konstlat eller oväntat sätt. Något kringgående av gällande skattelag har det med andra ord inte varit fråga om. Eftersom skatteeffekterna som uppnåddes genom ägarförändringen med detta synsätt varit en av lagstiftaren avsedd konsekvens av regelverkets utformning, är det förslag som departementet nu lagt fram således inte en tilltäppning av en lucka i lagstiftningen, utan en

²⁰⁷ Knutsson, SvSkT 2021:5, s. 468.

²⁰⁸ Lilja & Berndt, SN 2021, s. 615.

²⁰⁹ Knutsson, SvSkT 2021:5, s. 468–469.

direkt förändring av detsamma. SVCA och FAR menar därför att stoppskrivelseförfarandet i förevarande fall använts för att införa sedvanlig skattelagstiftning med retroaktiv effekt.

Att departementet anser att lagförslaget innebär en tilltappning av en lucka i lagstiftningen går att sluta sig till eftersom departementet i sin konsekvensanalys uttalar att skatteuttaget från företagssektorn förväntas vara oförändrad om den föreslagna regeln införs. Departementet poängterar också att den skatt som på grund av förslaget kommer att betalas är sådan som ”lagstiftaren ursprungligen avsåg skulle betalas”.²¹⁰ Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet delar inte denna uppfattning. Precis som nämnden påpekar kommer det förfarande som godkändes i HFD 2021 ref. 33, samt andra liknande förfaranden som rimligen inte heller skulle bedömas strida mot syftet med begränsningsreglerna, träffas av den föreslagna antimissbruksregeln. Det innebär att det nu framlagda lagförslaget kommer att leda till ökade, och inte oförändrade, skatteintäkter.

Vad som motiverar att den föreslagna regeln införs med retroaktiv verkan och inte genom en sedvanlig lagstiftningsprocess kan således ifrågasättas, eftersom det förfarande som var föremål för prövning, och som regeln bland annat är avsedd att träffa, inte utgör skatteflykt eller kringgående av gällande skattelag. Den föreslagna regeln innebär i stället att regelverket förändras i utvidgande riktning, så att fler förfaranden än vad som ursprungligen avsågs nu kommer träffas av regelverket. Det är dock möjligt att hävda att förfarandet inneburit oförutsedda skatteförluster för staten – ett faktum som måste placeras i ljuset av att riksdagen enväldigt avgör vad som konstituerar särskilda skäl och vid åtminstone ett annat tillfälle antagit retroaktiv lagstiftning utan att någon konkret skatteflyktsrisk varit för handen.²¹¹ Det går därför inte att förbehållslöst hävda att stoppskrivelseinstitutet i förevarande fall har använts i strid med sitt syfte, även om det finns goda skäl att vara skeptisk till detsamma.

5.2.3.3. Tillämpningsområdet är inte tillräckligt preciserat

För det andra uttalas i promemorian att den föreslagna regeln inte endast är avsedd att träffa sådana förfaranden som var föremål för domstolens prövning i HFD 2021 ref. 33, utan även andra liknande förfaranden som utgör handel med underskottsbolag. Det är dock oklart vilka ”liknande förfaranden” som uttalandena i promemorian faktiskt tar sikte på, vilket påtalas i flera remissvar. I promemorian förtydligas nämligen aldrig vilka dessa ”liknande förfaranden”

²¹⁰ Fi2021/02354 s. 17.

²¹¹ Se ovan under avsnitt 4.2.

är, mer än att Skatteverket uppmärksammat och angripit dem med stöd av skatteflyktlagen. Möjligen går det att tänka sig att de ”liknande förfaranden” som förslaget tar sikte på är sådana som går ut på att underskottsbolagets värde – vilket departementet hävdade hade skett i rättsfallet – anpassas till underskottens storlek på annat sätt än genom kapitaltillskott enligt 15 a och 16 §§. Det senare är enligt Knutsson tänkbart men på inget vis säkert, eftersom inget sådant förfarande redovisats i förslaget. Frågan om vilka förfaranden – förutom det som var föremål för prövning i HFD 2021 ref. 33 – som avses i promemorian får därför anses vara öppen.²¹²

I tillägg till det anförda bör det uppmärksammas att departementet också använder sig av uttrycket ”liknande *framtida* förfaranden” i samband med att fördelarna med en subjektiv antimissbruksregel behandlas.²¹³ Med ”liknande framtida förfaranden” avses rimligen sådana förfaranden som vid tillfället för promemorians författande inte förekommit men som i framtiden kan komma att utnyttjas för att kringgå beloppsspärren. Det tycks således finnas två olika typer av förfaranden som liknar det som var föremål för prövning i det aktuella rättsfallet: sådana som vid den aktuella tidpunkten existerade respektive inte existerade.

Följaktligen är det mycket oklart vilket tillämpningsområde som den retroaktivt verkande antimissbruksregeln kommer få, eller med andra ord vilka konkreta rättsfakta som ska föreligga för att avdragsrätten ska gå förlorad. Det innebär att det införs en retroaktiv skatteflyktsbestämmelse vars tillämpningsområde är inriktat på ett generellt kringgåendesyfte snarare än på ett specifikt kringgåendeförfarande. Härmed torde den föreslagna regelns tillämpningsområde överlappa med skatteflyktlagens tillämpningsområde. SVCA anför att stoppskrivelseinstitutet inte bör användas för att införa lagstiftning med ett vidare tillämpningsområde än vad som kan beskrivas och motiveras. Även om det inte kan ställas alltför höga krav på med vilken precision förslagets räckvidd ska beskrivas, kan ifrågasättas om det ligger i linje med stoppskrivelseinstitutets syfte och funktion att använda reaktiv lagstiftningsteknik för att införa proaktiv lagstiftning.

5.2.3.4. *Bedömningen av behovet av retroaktiv lagstiftning har inte tillräckligt stöd*

För det tredje verkar departementet vara av, eller kanske snarare vilja förmedla, uppfattningen att det förfarande som var föremål för prövning i HFD är vanligare än vad uppgifterna i promemorian ger stöd för. I promemorian uttalas att ”det inte är känt i vilken omfattning sådana

²¹² Knutsson, SvSkT 2021:5, s. 469.

²¹³ Fi2021/02354 s. 8–9 [min kursivering].

förfaranden förekommer och i vilken utsträckning de kan bli vanligare med anledning av domen” samtidigt som det på flera ställen förutspås att liknande förfaranden kommer att öka som en följd av domen. Det är framför allt detta påstående, på vilken slutsatsen om att det finns en risk för betydande skattebortfall bygger, som motiverar en tillämpning av stoppskrivelsen.

FAR och Srf konsulterna hävdar att förfarandet endast är ekonomiskt lönsamt i mycket speciella situationer och därför kommer att återskapas i begränsad utsträckning. Precis som flera remissinstanser påpekar saknas dessutom uppgifter i promemorian om dels i vilken omfattning förfarandena förekommer, dels i vilken omfattning de kan förväntas bli vanligare med anledning av domen. Eftersom det inte heller framgår vilka ”liknande” eller ”framtida” förfaranden som avses eller ges några konkreta exempel på hur dessa kan se ut, är det inte möjligt att dra några slutsatser om omfattningen av de andra förfaranden som regeln är avsedd att träffa. Mot bakgrund av det anförda menar jag – givet att det faktiskt är fråga om ett kringgåendeförfarande – att det går att sätta i fråga om departementets antagande om ökad kringgåendeaktivitet är tillräckligt underbyggt.

Jag ansluter mig till den kritik som framförs av SVCA, som menar att det finns anledning att ifrågasätta departementets bedömning av behovet av en retroaktiv tillämpning av den föreslagna regeln. Precis som SVCA poängterar har regelverket varit i kraft i nästan 20 år utan att träffa sådana förfaranden som var föremål för prövning i det aktuella målet – en typ av förfarande som HFD dessutom menar inte är ovanlig och inte kan ha varit okänd för lagstiftaren. I likhet med Företagarna och NSD menar jag att eftersom behovet av ett lagstiftningsingripande med retroaktiv verkan inte är tillräckligt klarlagt, så är det inte möjligt att bedöma huruvida ett undantag från retroaktivitetsförbudet står i rimlig proportion till problemet. Härmed går det inte heller att avgöra om användandet av stoppskrivelseinstitutet i det aktuella fallet är motiverat utifrån sitt syfte.

5.3. Avslutande diskussion

5.3.1. Två intressen på kollisionskurs

Det föreslagna lagstiftningsingripandet är behäftat med brister kopplade till systematik, förutsebarhet och konstitutionell legitimitet. Bristerna är av olika tyngd och relevans. Dessa brister kan dock inte bedömas isolerat, utan måste ställas i relation till de syften som regeln

bygger på, närmare bestämt förhindrandet av handel med underskottsbolag och kringgåenden av beloppsspärren. Det är möjligt att dessa syften talar för att (1) en begränsningsregel införs, (2) att den ges en utformning som den nu föreslagna och (3) att den ges retroaktiv verkan. Svaret på denna fråga är givetvis avhängig vilken vikt som tillmäts syftena bakom regeln. Resonemanget kokar således ner till en avvägning mellan effektiv skatteflyktsbekämpning och rättssäkerhet, två värden av relativ natur. Den föreslagna regeln kan sägas vara ett försök att hitta en balans mellan dessa två värden, som i förevarande fall kommer i konflikt med varandra. Denna konflikt understryker frågans rättspolitiska natur.

Förutom att avvägningen mellan skatteflyktsbekämpning och rättssäkerhet går att skönja på ett principiellt plan, framträder den även tydligt i valet mellan en objektiv regel och en subjektiv antimissbruksregel. Enligt departementet är fördelen med en objektiv regel att den uttryckligen träffar de förfaranden som enligt aktuell praxis förekommer. Nackdelen är däremot att andra liknande transaktioner skulle falla utanför tillämpningsområdet för en sådan regel. På motsatt vis är fördelen med en subjektiv antimissbruksregel att den träffar samtliga förfaranden som till övervägande del motiveras av skattemässiga intressen. Däremot är en sådan utformning mindre förutsebar än en objektiv. Departementet gör bedömningen att en subjektiv regel ändå är att föredra framför en objektiv, vilket jag menar vittnar om vilket av dessa två intressen som departementet tillmäter störst vikt.

Den principiella diskussion som förs i såväl promemorian som remissvaren avseende hur intressekonflikten mellan effektiv skatteflyktsbekämpning och rättssäkerhet ska hanteras påminner om den som förts avseende skatteflyktslagen. Den föreslagna regeln har närmast medvetet givits ett inte klart avgränsat tillämpningsområde, vilket innebär att det blir svårt, eller kanske till och med omöjligt, för skattskyldiga att bedöma det skattemässiga utfallet av ett ägarskifte. I egenskap av att ha ett flexibelt tillämpningsområde, kommer regeln ha förmåga att träffa samtliga av lagstiftaren icke önskvärda ägarförändringar, oavsett hur ägarförändringen specifikt gått till. I likhet med skatteflyktslagen kan det förutspås att regeln därigenom kommer få en allmänpreventiv effekt och i likhet med skatteflyktslagen tycks departementet mena att detta är en styrka med lagförslaget.

Avslutningsvis kan även en språklig iakttagelse gjord av Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet uppmärksammas. Trots att huvudregeln i 40 kap. 2 § IL är att underskott från tidigare år ska dras av utan tidsbegränsning, och de begränsningsregler i 40 kap. således

utgör undantag till denna huvudregel, så benämns underskotten från tidigare år som en ”skatteförmån”.²¹⁴ Det som utgör själva utgångspunkten i 40 kap. IL kan inte rimligen betecknas som en förmån, ergo något som utgör en avvikelse från det ”normala”. Därtill uttalar departementet att den föreslagna begränsningsregeln avser att motverka transaktioner som till övervägande del sker i syfte att uppnå ”skattefördelar”.²¹⁵ Eftersom underskottsavdrag är nödvändiga för upprätthållandet av själva inkomstbegreppet, låt vara att beskattningsårets slutenhet utgör en borte gräns för detta begrepp, är det svårt att förena ett sådant språkbruk med den skatterättsliga teoriramen.

5.3.2. Remissvaren – ett uttryck för inställningen till förlustutjämning som sådan

Precis som pekades på i inledningen är ämnet för det aktuella lagförslaget en politisk fråga. Det märks inte minst vid en läsning av de olika remissvaren. Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet inleder till exempel sitt yttrande med att konstatera att nämnden varken kan till- eller avstyrka förslaget, eftersom omfattningen av möjligheterna till förlustutjämning i huvudsak är en politisk fråga. Srf konsulterna däremot poängterar i sitt yttrande att förbundet i grunden inte har något att invända mot regler som syftar till att motverka handel med underskott. Det får anses vara ett udda konstaterade mot bakgrund av att motverkandet av handel med underskott uttryckligen är det grundläggande syftet bakom införandet av begränsningsreglerna. Även antalet remissinstanser som valde att inte yttra sig över förslaget antyder att frågan är känslig.

Därtill är det möjligt att dra en rättspolitisk skiljelinje mellan synpunkterna i remissvaren. Många av de remissinstanser som avstyrker förslaget, eller att förslaget antas utan utförligare behandling, tycks generellt sett vara positivt inställda till ökade möjligheter till förlustutjämning. NSD:s remissvar är det mest iögonfallande exemplet, i vilket till exempel framhålls som en grundläggande utgångspunkt att begränsningar av avdragsrätten för underskott försvårar kapitalförsörjning och hämmar utvecklingen av näringslivet. Ett annat illustrativt exempel på inställningen till begränsningar av möjligheterna till förlustutjämning är de uttalanden som NSD gör i samband med redogörelsen för varför regelverket behöver reformeras. Där uttalas att ”ett viktigt inslag i förbättringsarbetet var 1993 års slopande av dåvarande avdragsbegränsningar” och ”en annan förbättringsåtgärd var slopandet av tidsbegränsningen för utnyttjande av underskott”. I sammanhanget kan påminnas om att

²¹⁴ Fi2021/02354 s. 9 och 10.

²¹⁵ Fi2021/02354 s. 10.

Fastighetsägarna, Svenskt Näringsliv och Svensk Försäkring anslutit sig till NSD:s synpunkter på förslaget.

FAR konstaterar i sitt remissvar att underskottsreglerna i 40 kap. IL orsakar stora kostnader för företagen och menar att det i de allra flesta fall när reglerna tillämpas är fråga om legitima förvärv av rörelsedrivande bolag där underskotten varit av underordnad betydelse. NSD framhåller att det är naturligt att underskott uppstår och att det inte sällan handlar om underskott i företag i uppstarts- eller expansionsfasen.²¹⁶ NSD och SVCA passar även på att i sina remissvar uppmana till en total översyn av reglerna och efterfrågar att införandet av ytterligare en förlustutjämningsmetod, *carry back*-metoden, utreds i samband härmed. Srf konsulterna och FAR, varav den förstnämnda ”bestämt” avstyrker förslaget, ifrågasätter behovet av den föreslagna regeln och menar att regelverket hade tjänat av att ses över i sin helhet. Kritiken mot den föreslagna regeln kan därför till viss del sägas ta sitt principiella avstamp i en negativ inställning till begränsningsregler som sådana.

Skatteverkets remissvar blir särskilt intressant i kontrast till de nu nämnda. Föga förvånande tillstyrker Skatteverket att förslaget genomförs. I sitt remissvar uttalar Skatteverket att den föreslagna regeln utgör ett viktigt steg i att tydliggöra att handel med underskottsbolag, både genom det förfarande som uppmärksammades i HFD 2021 ref. 33 men även liknande förfaranden, inte är önskvärda utifrån syftet med 40 kap. IL. I motsats till många andra remissinstanser uppfattar Skatteverket omfånget av den föreslagna regelns första stycke som rimligt och framhåller även att det är viktigt att det andra stycket i den föreslagna regeln inte uppfattas som begränsande vid tillämpningen. Skatteverket påpekar dessutom flera sätt på vilka den föreslagna regeln kan kringgå. Det är också intressant att notera vad som framträder i det osagda – Skatteverket har nämligen inte påpekat ens i närheten så många brister i förslaget som de ovan nämnda remissinstanserna har. Sammanfattningsvis tycks Skatteverket inta en något annan hållning till förslaget än flera andra remissinstanser, som enligt min uppfattning är mer trogen de i promemorian uttalade syftena med den föreslagna regeln.

²¹⁶ Uttalandena är särskilt intressanta i ljuset av hur 1957 års skatteutredning resonerade kring underskottsavdrag och dess betydelse i SOU 1958:35 s. 102: ”Det föreligger med andra ord en stor risk för att en avveckling av företaget, som eljest bort vara en naturlig följd av det dåliga resultatet i verksamheten, inte kommer att ske”. Se även Virin, SvSkT 2008:10, s. 771–772.

5.3.3. Semantiska skillnader i remissvar utan synpunkter

En intressant observation avseende den del av remissvaren som inte innehåller några synpunkter är hur dessa remissinstanser har valt att uttrycka att de inte avser att yttra sig över förslaget. En genomgång visar att remissinstanserna använt uttryck som ”inga synpunkter på förslaget”, ”inget att erinra mot”, ”inget att invända mot” och ”avstår från att yttra sig”. Jag menar att det går att skönja semantiska skillnader i dessa uttryckssätt, där till exempel ”inget att invända mot” närmast kan uppfattas som att förslaget tillstyrks medan ”inga synpunkter på förslaget” framstår som ett mer neutralt ställningstagande i förhållande till det förra. Fråga kan härmed ställas om dessa uttryck är olika sätt att beskriva samma sak eller om det faktiskt är så att uttrycken manifesterar olika ståndpunkter.

Eftersom de olika remissvaren avfattats fristående från varandra och uttryckssätten sannolikt inte medvetet har prövats mot varandra, är det inte möjligt att dra några principiella slutsatser av skillnaderna. Det finns inte heller någon rättskälleprincip som tillmäter dem speciella innebörder. Mot bakgrund av förlustutjämningsfrågans politiska karaktär, är det likväl intressant att fråga sig om valet av uttryckssätt är medvetet och om det möjligen är ett subtilt sätt för remissinstanserna att i viss mån ta ställning i frågan.

6. Avslutande ord

6.1. Inledning

Det övergripande syftet med denna uppsats är att undersöka den särskilda begränsningsregel som presenteras i Finansdepartementets promemoria. Uppsatsens sekundära syfte är att systematisera och kontrastera synpunkterna i de därpå följande remissvaren. Detta avslutande avsnitt är en sammanfattning av uppsatsens innehåll och bygger på de slutsatser som har dragits i föregående delar av uppsatsen.

6.2. Sammanfattning och slutsatser

I denna uppsats har den föreslagna regelns brister kopplade till systematik behandlats. Först och främst noterades att regelns rättsföljd, ett fullständigt utsläckande av avdragsrätten, innebär ett avsteg från den symmetri som systemet i 40 kap. IL uppnår. Därefter konstaterades att regelns subjektiva element utgör ett systemfrämmande inslag i förhållande till begränsningsreglerna, som till övervägande del är tekniska och uttömmande. Dessutom har framställningen visat att den föreslagna regelns utformning avviker från neutralitetsnormen och innebär att sättet på vilket 40 kap. IL ska tillämpas blir ologiskt och konceptuellt inkoherent.

I uppsatsen har regeln även studerats utifrån ett förutsebarhetsperspektiv. Förslaget innebär att ett regelverk som Lagrådet redan vid dess införande ansåg inte uppfyllde ”rimliga krav på måluppfyllnad, rättssäkerhet och på en i praktiken hanterlig rättstillämpning”,²¹⁷ nu föreslås innehålla allmänt hållna och subjektiva rekvisit. Regeln innebär att bedömningen av om avdragsrätten ska begränsas är beroende av att avsikten med en ägarförändring fastställs. Den innebär också att möjligheterna att komma åt av lagstiftaren oönskade förfaranden vidgas avsevärt. Jag, och många remissinstanser med mig, ifrågasätter dock om denna vidgning kan motiveras med hänvisning till risken för missbruk och handel med underskott.

En fördel med subjektiva rekvisit är att bedömningen av vilka skäl som motiverat en ägarförändring kan nyanseras och en tillämpning således bättre anpassas utifrån de syften som regeln är avsedda att uppnå. På motsatt vis går det att argumentera för att subjektiva rekvisit skapar osäkerhet om vad som gäller i det enskilda fallet och därför kan verka hämmande för affärsmässigt motiverade ägarförändringar. I sammanhanget bör poängteras att lagstiftning som

²¹⁷ Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 453.

införs i syfte att förhindra att regler utnyttjas på ett oväntat sätt naturligen behöver ges en bred räckvidd, vilket kan få negativa effekter för sådana legitima ägarförändringar som lagstiftningen inte huvudsakligen tar sikte på. Att de subjektiva rekvisiten, som föreslås i förevarande fall, kombineras med ett lågt beviskrav och en långtgående rättsföljd riskerar emellertid att ytterligare accentuera dessa effekter.

Framställningen har även visat att det finns anledning att anta att de premisser på vilka användandet av stoppskrivelsen bygger är andra än vad som hävdats av departementet. Det kan till exempel ifrågasättas huruvida grunden för användandet av stoppskrivelseförfarandet verkligen har stöd i det aktuella målet, vars utgång på inget vis var given och vars domskäl kan tolkas på flera olika sätt. Det är möjligt att argumentera för att det förfarande som var föremål för prövning i målet inte är att betrakta som skatteflykt eller kringgående av gällande skattelag. Fråga kan därmed ställas om det aktuella lagförslaget går utöver det i propositionen uttalade syftet med stoppskrivelseinstitutet. Dessutom har tillämpningsområdet för den föreslagna regeln samt behovet av retroaktiv lagstiftning undersökts och problematiserats i ljuset av stoppskrivelseinstitutets syfte och funktion.

Avslutningsvis kan konstateras att frågan om den föreslagna regelns existens i grunden är en avvägning mellan effektiv skatteflyktsbekämpning å ena sidan och rättssäkerhet å andra sidan. I förevarande fall tycks det ena intresset inte till fullo kunna uppnås utan att avkall görs på det andra. Vilka rättssäkerhetsbrister som kan tolereras är således beroende av hur högt värde som intresset av effektiv skatteflyktsbekämpning tillskrivs. Hur Finansdepartementet har gjort denna avvägning går att skönja i själva regelutformningen men även i de resonemang som förs i anslutning därtill. Även vid en studie av remissvaren går det att identifiera ställningstaganden av rättspolitisk karaktär. I vissa remissvar, företrädesvis lämnade av näringslivsrepresentanter, framträder som ett gemensamt drag att begränsningsregler som sådana uppfattas som hämmande för näringslivet och dess aktörer och att detta i viss mån utgjort principiell utgångspunkt för delar av kritiken mot förslaget. I förhållande till Skatteverket, vars synpunkter är inriktade på lagstiftningstekniken och att syftet med den föreslagna regeln uppnås, är dessa remissinstansers synpunkter mer inriktade på regelns lämplighet och innehåll. Detta perspektiv är inte oviktigt, eftersom det bidrar till att förslagets effekter blir allsidigt utredda. Det kastar emellertid också ljus på det faktum att lagförslag på skatterättens område inte endast bygger på ren logik och systematik utan även i hög grad på rättspolitiska överväganden.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck m.m.

Propositioner

Prop. 1960:30 med förslag till förordning om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst, m.m.

Prop. 1973:90 med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning m.m.

Prop. 1978/79:195 om förstärkt skydd för fri- och rättigheter m.m.

Prop. 1980/81:17 med förslag till lag mot skatteflykt, m.m.

Prop. 1982/83:84 om ändring i lagen mot skatteflykt, m.m.

Prop. 1983/84:63 om förlustavdrag efter ägarskifte

Prop. 1989/90:74 om ny taxeringslag m.m.

Prop. 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen

Prop. 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag

Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen

Prop. 2000/01:22 Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget, m.m.

Prop. 2009/10:47 Ändringar i reglerna om beskattning av underskotts företag

Prop. 2016/17:1 Budgetpropositionen för 2017. Regeringens budgetproposition för 2017

Utskotts- och departementsbetänkanden

Ds Fi 1983:1 Aktiebolags och ekonomiska föreningars m.fl. rätt till förlustavdrag efter ägarskifte. Delbetänkande av 1980 års företagsskattekommitté

Ds 1993:28 Beskattning av enskild näringsverksamhet, m.m. Ändringar i bolagsbeskattningen

2009/10:SkU25 Ändring i reglerna om beskattning av underskottsföretag

Fi2009/4574 Ändringar i reglerna om beskattning av underskottsföretag

Fi2021/02354 Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år

Kommittébetänkanden

SOU 1958:35 Förlust- och resultatutjämnning. Betänkande av 1957 års skatteutredning

SOU 1975:77 Allmän skatteflyktsklausul. Betänkande av expertgrupp inom företagsskatteberedningen

SOU 1978:34 Förstärkt skydd för fri- och rättigheter

SOU 1992:67 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen

SOU 1996:44 Översyn av skatteflyktslagen. Delbetänkande av 1995 års skatteflyktskommitté

Skrivelser

Skr. 1994/95:198 Meddelande om kommande förslag om begränsning av avdragsrätten för pensionspremier

Skr. 2008/09:225 Meddelande om kommande förslag om ändringar i reglerna om beskattning av underskottsföretag

Skr. 2020/21:212 Meddelande om kommande förslag om begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år

Lagrådsremisser

Lagrådsremiss, Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år, den 9 december 2021

Litteratur

Andersson, Edward, *Resultatutjämnning vid inkomstbeskattningen: En undersökning av den skatterättsliga avskrivningen av anläggningstillgångar, särskilt inom sjöfartsnäringen*, Helsingfors: Univ., 1962.

Andersson, Krister, *Förluster och underskott i ljuset av finanskrisen*, SvSkT 2010:4, s. 373–384.

Berndt, Fredrik & Lilja, Anders, *Högsta förvaltningsdomstolen underkänner tillämpning av skatteflyktslagen vid överlåtelse av underskottsföretag*, SN 2021, s. 612–625.

Carneborn, Christian & Ugglå, Carl-Magnus, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, Stockholm: Wolters Kluwer, 2015.

Croneberg, Richard, *När syftet inte är målet – HFD 2021 ref. 33 i ljuset av unionsrättens missbruksprincip*, SN 2021, s. 781–793.

Fast, Katarina, *Om skyddet mot retroaktiv beskattning*, SN akademisk årsskrift 2011, s. 118–141.

Holstad, Per, Wittkull, Joakim, Bergkvist, Sven-Åke & Berndt, Fredrik, *Skatteflyktslagen och skatteprocessen*, SvSkT 2014:4, s. 307–321.

Hultqvist, Anders, *Hur vag får en skattelag va'?*, Stockholm: Svenskt Näringsliv, 2015.

Hultqvist, Anders, *Skatteflykt i stället för genomsyn – har bubblan i mattan bara flyttat sig?*, Dagens Juridik 2010-10-13, <https://www.dagensjuridik.se/nyheter/skatteflykt-i-stallet-genomsyn-har-bubblan-i-mattan-bara-flyttat-sig/> (hämtad 2021-10-05).

Hultqvist, Anders, *Inga förhandsbesked om ränteavdragsbegränsningen*, SN 2015, s. 560–569.

Hultqvist, Anders, *Affärsmässigt motiverad – en analys av bestämmelserna om ränta på koncerninterna lån*, SvSkT 2012:2, s. 122–141.

af Klercker, Bertil, *Resultatutjämnning mellan olika beskattningsår – vid beskattning av inkomst av rörelse enligt svensk rätt*, 2 uppl., Stockholm: Norstedts, 1949.

Knutsson, Margit, Finansdepartementets promemoria Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år (Fi2021/02354), SvSkT 2021:5, s. 466–469.

Koziol, Amanda & Deij, Coen, *Behövs stopplagstiftning med anledning av HFD 2021 ref. 33 (Hoist-målet)?*, SvSkT 2021:6, s. 583–597.

Lilja, Anders, *Lagförslag om ändringar i reglerna om beskattning av underskotts företag*, SvSkT 2009:8, s. 831–839.

Lodin, Sven-Olof & von Bahr, Stig, *Förlustavdragsbegränsningen vid ägarbyten hindrar överlevnaden för många lovande företag*, SvSkT 2010:2, s. 205–213.

Miklos, Kovacs Kal, *En säkerhetsventil utan säkerhet – en analys av rekvisitet ”affärsmässigt motiverat i 24 kap. 10 e § IL*, JP 2013:2, s. 229–247.

Nylén, Håkan & Sträng, Tomas, *En kritisk analys av ändringarna i reglerna om underskottsföretag*, SvSkT 2010:1, s. 72–78.

Påhlsson, Robert, *Retroaktiv stopplagstiftning – en utvärdering av stoppskrivelseinstitutet*, SN akademisk årsskrift 2011, s. 3–48.

Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, 4 uppl., Uppsala: Iustus, 2018.

Påhlsson, Robert, *Skattebetalarens avsikter – Subjektiva rekvisit i skatterätten*, SN 2017, s. 3–31.

Romby, Anna, *Underskott i aktiebolag: En skatterättslig studie av förlust- och resultatutjämnning i ljuset av svensk rätt och EU-rätten*, Uppsala: Iustus, 2015.

Samuelson, Lars, *Förlustutjämnning: En skatterättslig studie avseende frågan om utjämnning av rörelseförluster mellan skilda beskattningsår vid beskattning av aktiebolag enligt svensk rätt*, Uppsala: Iustus, 1994.

Sandberg, Elin, *40 kap. 16 a § IL – undantagsregeln utan tillämpningsområde?*, SN 2010, s. 629–635.

Sandström, K. Gustaf A., *Om beskattning av inkomst av rörelse enligt svensk rätt*, 3 omarb. och utökade uppl., Stockholm: Norstedts, 1951.

Thaler, Markus, *Underskottsreglerna – underligheter och paradoxer*, SvSkT 2010:4, s. 398–403.

Thorell, Per, *Skattelag och affärssed: En skatterättslig studie över sambandet mellan den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen*, Uppsala: Norstedts, 1984.

Tjernberg, Mats & Neway Herrman, John, *Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster?*, SN 2011, s. 158–167.

Virin, Niclas, *Varför obegränsade förlustavdrag? – Varför inte!*, SvSkT 2008:10, s. 765–788.

Virin, Niclas, *Skärpning av reglerna om underskottsavdrag*, SN 2009, s. 584–587.

von Bahr, Stig, *Skatteflykt i EG-rättslig belysning*, SN 2007, s. 644–651.

Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, Stockholm: Norstedts, 2002.

Wiman, Bertil, *Underskottsavdragslagen*, SN 1994, s. 715–738.

Rättsfall

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1985 1:25

RÅ 1992 ref. 21

RÅ 2001 ref. 66

RÅ 2001 not. 188

RÅ 2001 ref. 79

RÅ 2004 ref. 27

RÅ 2007 ref. 58

RÅ 2007 ref. 85

HFD 2012 not. 28

HFD 2014 ref. 67

HFD 2016 ref. 16

HFD 2020 ref. 10

HFD 2021 ref. 33

Kammarrätten

Kammarrätten i Stockholm, dom meddelad den 2 december 2019, mål nr. 7167-17 m.fl.

Förvaltningsrätten

Förvaltningsrätten i Stockholm, dom meddelad den 11 oktober 2017, mål nr. 18726-16 m.fl.