

Skatteutskottets betänkande 2021/22:SkU21

Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år

Sammanfattning

Utskottet ställer sig bakom regeringens förslag om en särskild begränsningsregel, som innebär att möjligheten att dra av tidigare års underskott efter en ägarförändring upphör i sin helhet om underskotten har utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen. Syftet med bestämmelserna är att motverka handel med underskottsföretag och kringgåenden av beloppspärren.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 maj 2022 och tillämpas vid ägarförändringar som sker efter den 10 juni 2021. Förslaget aviserades den 10 juni 2021 i en skrivelse till riksdagen Meddelande om kommande förslag om begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år. Regeringen anser att det finns särskilda skäl att med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpa de föreslagna bestämmelserna fr.o.m. dagen efter det att skrivelsen överlämnades till riksdagen, dvs. fr.o.m. den 11 juni 2021.

I betänkandet behandlas därför också skrivelse 2020/21:212 Meddelande om kommande förslag om begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år. Utskottet föreslår att skrivelsen läggs till handlingarna och att ett motionsyrkande som väckts med anledning av skrivelsen avstyrks.

I betänkandet finns ett särskilt yttrande (M, L).

Behandlade förslag

Proposition 2021/22:93 Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år.

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

Ett yrkande i en följdmotion.

Innehållsförteckning

Utskottets förslag till riksdagsbeslut	3
Redogörelse för ärendet	4
Ärendet och dess beredning.....	4
Bakgrund	4
Propositionens huvudsakliga innehåll	4
Utskottets överväganden.....	6
Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år	6
Särskilt yttrande	13
Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år (M, L)	13
<i>Bilaga 1</i>	
Förteckning över behandlade förslag	14
Proposition 2021/22:93	14
Skrivelse 2020/21:212.....	14
Följdmotionen	14
<i>Bilaga 2</i>	
Regeringens lagförslag	15

Utskottets förslag till riksdagsbeslut

Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år

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

Därmed bifaller riksdagen proposition 2021/22:93, avslår motion 2021/22:126 av Gulan Avci m.fl. (L) och lägger skrivelse 2020/21:212 till handlingarna.

Stockholm den 24 mars 2022

På skatteutskottets vägnar

Jörgen Hellman

Följande ledamöter har deltagit i beslutet: Jörgen Hellman (S), Niklas Wykman (M), Helena Bouveng (M), Eric Westroth (SD), Sultan Kayhan (S), Magnus Stuart (M), David Lång (SD), Patrik Lundqvist (S), Hampus Hagman (KD), Anna Vikström (S), Gulan Avci (L), Anne Oskarsson (SD), Kjell Jansson (M), Eva-Lena Jansson (S), Aphram Melki (C) och Lorentz Tovatt (MP).

Redogörelse för ärendet

Ärendet och dess beredning

I betänkandet behandlar utskottet regeringens proposition 2021/22:93 Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år. Regeringens förslag till riksdagsbeslut finns i bilaga 1. Regeringens lagförslag återges i bilaga 2. I betänkandet behandlas också regeringens skrivelse 2020/21:212 Meddelande om kommande förslag om begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år.

I ärendet har det väckts ett motionsyrkande (mot. 2020/21:126) med anledning av skrivelse 2020/21:212, som återges i bilaga 1.

Bakgrund

Inom Finansdepartementet har en promemoria, Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år, tagits fram. Förslaget i promemorian innebär att det införs en särskild begränsningsregel för underskott från tidigare år. Begränsningsregeln innebär att möjligheten att dra av tidigare års underskott efter en ägarförändring upphör om underskotten med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen. Enligt promemorians förslag ska det särskilt beaktas om förvärvaren genom ägarförändringen har erhållit andra tillgångar eller rättigheter än kontanter och fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskottsföretaget före ägarförändringen, eller något företag som bedriver rörelse.

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

Förslaget aviserades den 10 juni 2021 i en skrivelse till riksdagen (skr. 2020/21:212). Regeringen anser att det finns särskilda skäl att med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpa de föreslagna bestämmelserna fr.o.m. dagen efter det att skrivelsen överlämnades till riksdagen, dvs. fr.o.m. den 11 juni 2021.

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslår regeringen en särskild begränsningsregel som innebär att möjligheten att dra av tidigare års underskott efter en ägarförändring upphör i sin helhet om underskotten har utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen. Bedömningen av om underskotten har utgjort det

övervägande skälet till ägarförändringen ska göras med hänsyn till omständigheterna. Det ska särskilt beaktas om det i förvärvet inte har ingått något företag som innehar andra tillgångar eller rättigheter än kontanter och fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskotts företaget före ägarförändringen, eller något företag som bedriver rörelse. Syftet med bestämmelserna är att motverka handel med underskotts företag och kringgåenden av beloppsspärren.

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

Utskottets överväganden

Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år

Utskottets förslag i korthet

Riksdagen antar regeringens förslag till en särskild begränsningsregel som innebär att möjligheten att dra av tidigare års underskott efter en ägarförändring under vissa förutsättningar upphör.

Riksdagen lägger skrivelse 2020/21:212 Meddelande om kommande förslag om begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år till handlingarna och avslår motionsyrkandet.

Jämför det särskilda yttrandet (M, L).

Propositionen

Gällande rätt m.m.

Tidigare års underskott

I 40 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns bestämmelser om hur och när tidigare års underskott får dras av. Ett underskotts företag är ett företag som hade ett underskott under det föregående beskattningsåret eller som har ett eget eller övertaget underskott från tidigare år som inte har fått dras av ännu på grund av koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL eller bestämmelserna om rätt till avdrag för underskott efter kvalificerade fusioner eller fissioner, efter verksamhetsavyttringar eller efter partiella fissioner.

Huvudregeln är enligt 40 kap. 2 § IL att underskott från tidigare beskattningsår ska dras av. Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag inträder det enligt 40 kap. 10 § IL en beloppsspärr. Enligt paragrafens andra stycke inträder dock inte beloppsspärren om det företag som får det bestämmande inflytandet ingick i samma koncern som underskotts företaget redan före ägarförändringen.

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

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

Beloppsspärren i 40 kap. 15 § IL innebär att underskotts företaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskotten överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget. Bestämmelsen utgår från att ju högre köpeskillingen för aktierna i ett företag är i förhållande till värdet av underskotten, desto mer substans finns det i företaget och behovet av en beloppsspärr blir då mindre (prop. 1993/94:50 s. 259).

Lagen mot skatteflykt

Lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) gäller vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt, dvs. skatt enligt inkomstskattelagen, inklusive bolagsskatt (1 §). En tillämpning av skatteflyktslagen förutsätter att det är fråga om en rättshandling som ingår i ett visst förfarande och att den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen (2 § 1 och 2). Förfarandet måste vidare medföra en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige (2 § 1). Ytterligare ett krav är att skatteförmånen ska ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet (2 § 3). En tillämpning av skatteflyktslagen förutsätter slutligen också att ett fastställande av underlagen enligt förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet (2 § 4).

Dom i Högsta förvaltningsdomstolen

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har i domen HFD 2021 ref. 33 prövat en fråga om beloppsspärrens och skatteflyktslagens tillämpning när det gäller reglerna om tidigare års underskott. Bakgrunden till målet är att ett underskotts företag genom koncerninterna transaktioner hade avyttrat samtliga sina tillgångar och därefter endast hade en fordran på sitt moderbolag och en uppskjuten skattefordran hänförlig till underskott från tidigare år. Vid den efterföljande ägarförändringen skedde betalning bl.a. genom att köparen tog över betalningsansvaret för skulden till underskotts företaget från det tidigare moderbolaget. Vid en beräkning enligt beloppsspärren har avdragsrätten för underskotten från tidigare år inte begränsats. Skatteverket yrkade att skatteflyktslagen skulle tillämpas på det aktuella förfarandet. Högsta förvaltningsdomstolen fann dock att skatteflyktslagen inte är tillämplig på förfarandet och anförde bl.a. att det genom lagstiftning 2009 uttryckligen reglerades en situation då utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över ett s.k. skalbolag ska minskas vid tillämpning av beloppsspärren. Den nu aktuella situationen, att ett förvärv sker genom att köparen övertar säljarens skuld till det förvärvade bolaget, är inte ovanlig och kan därför enligt domstolen inte ha varit okänd för lagstiftaren. Avsikten kan således, enligt domstolen, inte ha varit att begränsa skalbolagens rätt till underskottsavdrag i den aktuella situationen. Högsta förvaltningsdomstolen fann därmed att skatteflyktslagen inte var tillämplig på förfarandet. Två justitieråd var skiljaktiga och fann att samtliga rekvisit för tillämpning av skatteflyktslagen

var uppfyllda, bl.a. mot bakgrund av att relevanta förarbeten tydligt ger för handen att ett av de övergripande och primära syftena bakom regleringen i 40 kap. IL är att förhindra handel med underskotts företag, oavsett om underskotts företagen är skalbolag eller inte.

En särskild begränsningsregel bör införas

Regeringen gör bedömningen att det bör införas en särskild begränsningsregel i inkomstskattelagen för att motverka handel med underskotts företag och kringgåenden av beloppsspärren.

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

Skatteverket uppmärksammade under 2015–2019 ett antal fall av handel med underskotts företag och har angripit dessa med åberopande av skatteflyktslagen. Den gemensamma nämnanen för Skatteverkets utredningar är att det varit fråga om ägarförändringar i underskotts företag som vid tidpunkten för ägarförändringen inte bedrivit någon verksamhet och vars tillgångar endast bestått av likvida medel i form av reverser eller kassa. Ägarförändringarna i underskotts företagen har föregåtts av förfaranden som uppvisar stora likheter med varandra och genom vilka underskotts företagen tömts på sin verksamhet inför den planerade ägarförändringen. Den verksamhet som tidigare bedrivits i underskotts företaget har behållits i den ursprungliga koncernen, och underskotts företagens enda tillgång, utöver den uppskjutna skattefordran, har vid ägarförändringen utgjorts av betalningen för den tidigare bedrivna verksamheten. Genom att verksamheten först har avyttrats till underpris till ett dotterföretag, vilket sedan har avyttrats till marknadspris till ett annat koncernföretag, har försäljningen av verksamheten kunnat ske utan skattekonsekvenser. Sammanlagt uppgår underskotten i de 20 ärenden som varit föremål för Skatteverkets omprövningsbeslut och domstolsprövning till strax under 11 miljarder kronor.

När HFD nu har funnit att skatteflyktslagen inte är tillämplig på det förfarande som prövades i HFD 2021 ref. 33 är det enligt regeringen sannolikt

att handel med underskotts företag som sker på liknande sätt som i de ovan beskrivna fallen kommer att öka, vilket medför en stor risk för betydande skattebortfall. Sammanfattningsvis anser regeringen att det finns ett behov av att motverka handel med underskotts företag och kringgåenden av beloppsspärren och att det därför är nödvändigt att införa nya kompletterande bestämmelser i 40 kap. IL om tidigare års underskott. Det bör därför enligt regeringen införas en särskild begränsningsregel som motverkar handel med underskott genom nu uppmärksammade förfaranden och liknande förfaranden i framtiden.

Det övervägande skälet till en ägarförändring

Regeringen föreslår att underskott som kvarstår från det föregående beskattningsåret inte får dras av om underskotten har utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen.

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

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

Omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen

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

För att öka förutsebarheten vid tillämpningen av reglerna bedömer regeringen att det är lämpligt att regeln även innehåller vägledande kriterier i form av olika omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om underskotten har legat till grund för ägarförändringen.

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

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

Den omständigheten att underskotts företaget bedriver rörelse och t.ex. har personal eller hyres- eller kundkontrakt är något som typiskt sett tyder på att underskotten inte utgjort det övervägande skälet till att ägarförändringen har kommit till stånd. Om den aktuella ägarförändringen omfattar mer än ett företag kan rörelse som bedrivs av ett annat företag än underskotts företaget, t.ex. av ett eller flera dotterföretag till underskotts företaget, utgöra ett affärsmässigt skäl att förvärva underskotts företaget. Om något rörelsedrivande företag inte har ingått i förvärvet är det i stället en omständighet som talar för att underskotten har varit det övervägande skälet till att ägarförändringen har skett. Regeringen föreslår därför att det vid bedömningen särskilt ska beaktas om det i förvärvet inte har ingått något företag som bedriver rörelse.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Skatteverket uppmärksammade under 2015–2019 vissa förfaranden som lett till en omfattande handel med underskotts företag som haft inrullade underskott till betydande belopp. Om åtgärder inte omedelbart vidtas finns det enligt regeringen en stor risk för ett betydande skattebortfall. Enligt Skatteverkets utredningar uppgår underskotten i de 20 ärenden som är föremål för beslut och domstolsprövning sammanlagt till strax under 11 miljarder kronor. När HFD nu har funnit att skatteflyktslagen inte är tillämplig på det förfarande

som prövades i HFD 2021 ref. 33 är det sannolikt att handel med underskotts-företag som sker på liknande sätt som beskrivits kommer att öka. Det finns därmed även en stor risk för betydande framtida skattebortfall.

I en skrivelse till riksdagen (skr. 2020/21:212) har regeringen därför bedömt att det finns särskilda skäl att tillämpa undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. Regeringen gör mot denna bakgrund bedömningen att det finns särskilda skäl att tillämpa undantagsbestämmelsen och anser att retroaktiv lagstiftning är motiverad i det aktuella fallet. Begränsningsregeln föreslås därför tillämpas fr.o.m. dagen efter det att skrivelsen överlämnades till riksdagen. Skrivelsen överlämnades den 10 juni 2021. Regeringen föreslår därför att de nya bestämmelserna ska träda i kraft den 1 maj 2022 och tillämpas fr.o.m. den 11 juni 2021, vid ägarförändringar efter den 10 juni 2021.

Skrivelsen

I regeringens skrivelse 2020/21:212 Meddelande om kommande förslag om begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år överlämnad till riksdagen den 10 juni 2021 aviserades det kommande förslaget om en särskild begränsningsregel för underskott från tidigare år. I skrivelsen anförde regeringen att det finns särskilda skäl att med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpa det kommande förslaget fr.o.m. dagen efter det att denna skrivelse överlämnades till riksdagen, dvs. fr.o.m. den 11 juni 2021.

Motionen

I motion 2020/21:126 av Gulan Avci m.fl. (L) med anledning av skrivelse 2020/21:212 Meddelande om kommande förslag om begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år anför motionärerna att bakgrunden till förslaget är ett avgörande i HFD i början av juni 2021 (HFD 2021 ref. 33). Målet rörde ett underskotts företag vars enda tillgång var en fordran på sitt moderbolag. Frågan i målet var om underskottsbolaget, efter en ägarförändring, kunde vägras rätt till underskottsavdrag med stöd av skatteflyktslagen. HFD besvarade detta nekande. Kort därefter överlämnades en stoppskrivelse till riksdagen.

Motionärerna noterar att förslaget i skrivelsen bygger på en felaktig analys av gällande rätt. I skrivelsen hävdas att det ovan refererade avgörandet i HFD påvisat brister i den nuvarande regleringen som motiverar den föreslagna regelskärpningen. Enligt nu gällande 40 kap. IL finns bestämmelser om begränsning av företags rätt att dra av tidigare års underskott, bl.a. den s.k. beloppsspärren, som är tillämplig vid en ägarförändring som innebär att ett företag får ett bestämmande inflytande över ett underskotts företag. Spärren innebär att underskottsföretaget inte får dra av underskott som överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet.

Ett av de framträdande syftena med det kommande lagförslaget är enligt skrivelsen att motverka att beloppsspärren kringgås. Det som dock verkar ha gått obemärkt förbi är enligt motionärerna att det i det ovan refererade fallet, som lyfts fram som en indikation på att regelskärpningen behövs, inte över huvud taget handlade om ett kringgående av samma beloppsspärr. Beloppsspärren aktualiserades aldrig i fallet. Justitierådet Margit Knutsson, en av domarna i målet, har i en artikel om det kommande lagförslaget påpekat att promemorian som ligger till grund för skrivelsen innehåller påståenden med koppling till rättsfallet som ger en ”missvisande eller direkt felaktig bild av det förfarande som prövades där och som förslaget i promemorian uppenbarligen tar sikte på” (Svensk Skattetidning, 2021).

Oavsett förslagets innehåll i sak, som motionärerna här lämnar okommenterat, är det enligt motionärerna olämpligt att på detta sätt avisera lagskärpningar under en felaktig beskrivning, detta desto mer om samma lagförslag läggs fram genom en stoppskrivelse, en lagstiftningsteknik som av naturliga skäl bör omgärdas med stora rättssäkerhetsmarginaler.

Motionärerna anser därför att regeringens beskrivning av sakförhållandena i skrivelsen innehåller brister som inte är godtagbara och som måste åtgärdas i den proposition som så småningom läggs på riksdagens bord. Motionärerna förbehåller sig också rätten att ta ställning till förslaget i sak först när det finns ett mer korrekt beslutsunderlag.

Utskottets ställningstagande

För att motverka handel med underskotts företag och kringgåenden av den s.k. beloppsspärren har regeringen föreslagit en särskild begränsningsregel som innebär att möjligheten att dra av tidigare års underskott efter en ägarförändring upphör i sin helhet om underskotten har utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen.

Utskottet har inget att invända mot förslaget och tillstyrker propositionen. Utskottet avstyrker därmed motionsförslaget och föreslår att riksdagen lägger regeringens skrivelse till handlingarna.

Särskilt yttrande

Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år (M, L)

Niklas Wykman (M), Helena Bouveng (M), Magnus Stuart (M), Gulan Avci (L) och Kjell Jansson (M) anför:

Bakgrunden till förslaget är ett avgörande i HFD i början av juni 2021 (HFD 2021 ref. 33). Målet rörde ett underskotts företag vars enda tillgång var en fordran på sitt moderbolag. Frågan i målet var om underskottsbolaget, efter en ägarförändring, kunde vägras rätt till underskottsavdrag med stöd av skatteflyktslagen. HFD besvarade detta nekande. Kort därefter överlämnades en stoppskrivelse till riksdagen.

Vi noterar att förslaget i såväl skrivelsen som propositionen bygger på en felaktig analys av gällande rätt. I skrivelsen och propositionen hävdas att det ovan refererade avgörandet i HFD påvisat brister i den nuvarande regleringen som motiverar den föreslagna regelskärpningen. Enligt nu gällande 40 kap. IL finns bestämmelser om begränsning av företags rätt att dra av tidigare års underskott, bl.a. den s.k. beloppsspärren, som är tillämplig vid en ägarförändring som innebär att ett företag får ett bestämmande inflytande över ett underskotts företag. Spärren innebär att underskottsföretaget inte får dra av underskott som överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet.

Ett av de framträdande syftena med förslaget är att motverka att beloppsspärren kringgås. Det som dock verkar ha gått obemärkt förbi är att det i det ovan refererade fallet, som lyfts fram som en indikation på att regelskärpningen behövs, inte över huvud taget handlade om ett kringgående av samma beloppsspärr. Beloppsspärren aktualiserades aldrig i fallet. Justitierådet Margit Knutsson, en av domarna i målet, har i en artikel påpekat att promemorian som ligger till grund för skrivelsen innehåller påståenden med koppling till rättsfallet som ger en ”missvisande eller direkt felaktig bild av det förfarande som prövades där och som förslaget i promemorian uppenbarligen tar sikte på” (Svensk Skattetidning, 2021).

Oavsett förslagets innehåll i sak, är det olämpligt att på detta sätt avisera lagskärpningar under en felaktig beskrivning, detta desto mer om samma lagförslag läggs fram genom en stoppskrivelse, en lagstiftningsteknik som av naturliga skäl bör omgärdas med stora rättssäkerhetsmarginaler.

Sammanfattningsvis anser vi att regeringens beskrivning av sakförhållandena i såväl skrivelsen som propositionen innehåller brister som inte är godtagbara och som borde ha åtgärdats innan förslaget lades fram. Med det som anförts ovan ställer vi oss dock bakom propositionen.

BILAGA 1

Förteckning över behandlade förslag

Proposition 2021/22:93

Proposition 2021/22:93 :

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

Skrivelse 2020/21:212

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

Följdmotionen

2021/22:126 av Gulan Avci m.fl. (L):

Riksdagen ställer sig bakom det som anförs i motionen om bristerna i skrivelsens sakbeskrivning och tillkännager detta för regeringen.

BILAGA 2

Regeringens lagförslag

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

40 kap.*17 a §*

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

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

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

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

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 maj 2022.
 2. Lagen ska dock tillämpas vid ägarförändringar som sker efter den 10 juni 2021.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.