



JURIDISKA FAKULTETEN

vid Lunds universitet

Anna Lundberg

*En principenlig eller principiell
förändring?*

En kritisk analys av Finansdepartementets
promemoria om förändringar av reglerna vid
underskottsavdrag i ljuset av skatterättsliga
principer

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet

15 högskolepoäng

Handledare: Mariya Senyk

Termin: VT24

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	7
1 INLEDNING	8
1.1 Bakgrund.....	8
1.2 Syfte	8
1.3 Frågeställningar.....	9
1.4 Metod och material.....	9
1.5 Avgränsningar	10
1.6 Disposition	11
2 UNDSKOTTSAVDRAGET	12
2.1 Definition av centrala begrepp	12
2.1.1 Företag.....	12
2.1.2 Underskottsbolag.....	12
2.1.3 Bestämmande inflytande.....	13
2.1.4 Koncern.....	13
2.2 Historisk resumé.....	13
3 SKATTERÄTTLIGA PRINCIPER	16
3.1 Legalitetsprincipen	16
3.1.1 Krav på förutsebarhet.....	17
3.2 Neutralitetsprincipen	18
3.3 Likhetsprincipen.....	18
3.4 Proportionalitetsprincipen.....	19
4 GÄLLANDE RÄTT.....	21
4.1 Aktuella bestämmelser	21
4.1.1 40 kap. 12 § IL	21
4.1.2 40 kap. 13 § IL	22

4.1.3	40 kap. 15 § IL	22
4.2	Kritik mot gällande rätt.....	23
4.2.1	40 kap. 12–15 §§ IL	23
5	FÖRSLAGET.....	26
5.1	Innebörd av Förslaget	26
5.1.1	Beloppsspärren.....	26
5.1.2	Förvärv inom oäkta koncerner	27
5.1.3	Förvärv av en grupp personer	27
5.1.4	Kriterier – ägarförändring	28
5.2	Konsekvenser	28
5.2.1	För det offentliga.....	28
5.2.2	För företagen	29
5.3	Remissvar	30
6	ANALYS.....	31
6.1	Beloppsspärren	31
6.2	Flockregeln.....	32
6.3	Oäkta koncerner	34
6.4	Särskilt om förutsebarhet.....	35
7	SLUTSATS.....	37
8	KÄLLFÖRTECKNING.....	39

Summary

Taxation is a central issue for many businesses. To even out corporate tax payments, it is possible for companies to carry forward losses and make loss deductions in later financial periods. There is no time constraint on how long such a deficit can accumulate if the ownership structure remains unchanged. However, if there is a change in the ownership structure a threshold may be activated and, if so, limits the possibility of loss deductions for the acquired company. Relevant rules are outlined in Chapter 40 of the Swedish Income Tax Act and are written ambiguously.

The purpose of the regulations is to avoid trade with companies with carry forward losses if the transaction is carried out solely based on the accumulated loss of the acquired firm. The legislator's intent has been that only commercially motivated transactions should take place. Transactions regarding carry forward losses are considered harmful to the economy and should be prevented, as the lost tax revenue is not proportionate. The current regulation has its foundation in the laws established in the early 1960s and comes into force when there is a change in ownership structure, as outlined in Chapter 40, Sections 10–13 the Swedish Income Tax Act.

However, the rules have been criticized due to their complex formulation and vague scope of application. Both the Swedish Tax Agency and the business community have advocated for a revision of the regulations, which has led to a new proposal from the Ministry of Finance. The proposal contains both linguistic clarifications and substantive changes to existing law, with the aim to simplify and improve the current legislation. Chapter 40, Section 12-13 and 15-15 a will be affected by the proposed changes as well as the introduction of Chapter 40, Section 12 a, the Swedish Income Tax Act. The proposal is expected to enter into force on January 1, 2025.

This essay has critically analyzed the new proposal in the light of tax principles to verify its compliance with the principles. The principles of legality, neutrality, equality, and proportionality have been used. Regarding

the principle of legality, the essay has a specific focus on predictability, which prevalence will increase due to the proposed changes.

In summary, one must note that the proposal contains welcome improvements to a complex and ambiguous legal area. Largely, the proposal is consistent with fundamental tax principles, however the alignment between the change of the amount threshold and the principle of proportionality is questioned.

Sammanfattning

Beskattning är en central fråga för många företag. För att uppnå en jämnare företagsbeskattning över tid finns det möjligheter för företag att spara underskott och genomföra underskottsavdrag vid ett senare tillfälle. Det saknas tidsbegränsningar för hur länge ett underskott kan vara ackumulerat vid oförändrad ägarstruktur. Om det däremot sker en ägarförändring kan den så kallade beloppsspärren aktualiseras, vilken medför att det uppstår begränsningar i möjligt underskottsavdrag. Reglerna återfinns i 40 kap. IL.

Syftet med regleringen är att undvika handel med underskottsbolag om förvärvet endast sker mot bakgrund av det ackumulerade underskottet. Lagstiftarens intention har varit att enbart affärsmässigt motiverade överlåtelser ska ske. Övriga transaktioner anses skadliga för samhällsekonomin och ska hindras eftersom den bortfallna skattebetalningen inte är proportionerlig. Den nuvarande regleringen bygger till stor del på grunderna som etablerades under tidigt 1960-tal och aktualiseras vid ägarförändringar som framgår av 40 kap. 10 – 13 §§ IL.

Reglerna har varit föremål för omfattande kritik på grund av deras komplicerade skrivelser och vaga tillämpningsområde. Både Skatteverket och näringslivet har förespråkat en revidering av regelverket, vilket utmynnat i ett nytt förslag från Finansdepartementet. Förslaget behandlar både språkliga förtydliganden och materiella förändringar av gällande rätt som ska göra lagstiftningen förenklad och förbättrad. Bestämmelserna som påverkas genom förslaget är 40 kap. 12–13 §§ IL och 40 kap. 15–15 a §§ IL samt införandet av den nya regeln i 40 kap. 12 a § IL. Den föreslagna ändringen förväntas träda i kraft den 1 januari 2025.

Uppsatsen har kritiskt analyserat Förslaget i ljuset av skatterättsliga principer för att undersöka om principerna efterlevs. Analysens utgångspunkt har varit legalitets-, neutralitets-, likhets- och proportionalitetsprincipen. Vad gäller legalitetsprincipen har uppsatsen särskilt fokuserat på förutsebarheten i reglerna som kommer att öka genom Förslagets förändringar.

Sammanfattningsvis så konstateras att förslaget innebär välkomna förbättringar av ett komplicerat skatterättsligt område. I stort är Förslaget förenligt med de grundläggande skatterättsliga principerna men beträffande den förändrade beloppsspärren har ett utförligt proportionalitetsresonemang förts.

Förord

Tempora mutantur, nos et mutamur in illis¹

Att skriva en kandidatuppsats är ett akademiskt äventyr där jag har getts möjlighet att botanisera i källaren och bland bokhyllorna på Juridicum för att hitta innehållsrikt material, skarpa formuleringar och vassa argument för analyser av underskottavdragsreglerna. Det har verkligen varit ett äventyr som har pendlat mellan hopp och förtvivlan, skrivglädje och skrivkramp, entusiasm och hopplöshet. När jag nu summerar de gångna 10 veckorna känner jag tacksamhet att jag kommit i mål, samtidigt som det varit underbart att få djupdyka i ett samhällsviktigt rättsområde och förkovra mig kunskaper om skatterätten i allmänhet och underskottsavdragsreglerna i synnerhet.

Det finns en uppsjö personer som förtjänar ett varmt och innerligt tack. Givetvis min handledare Mariya Senyk som ska ha uppskattning för sin pepp och sitt stöd under processens gång. Tack för intressanta samtal och för att du har hjälpt mig hitta tillbaka till kärnan när jag svävat iväg i det skatterättsliga universumet. Detsamma gäller mina fina föräldrar, Annika och Thomas, som korrekturläst flera versioner av uppsatsen för att öka den språkliga träffsäkerheten.

Jur. kand. Måns Lundvall förtjänar det största av tack! Trots att du är nybliven småbarnsförälder med vakna nätter och intensiva dagar har du kommit med otroligt värdefulla kommentarer för att tydliggöra uppsatsens röda tråd och öka den språkliga stringensen. Dina tips och råd har varit mycket hjälpsamma, inte bara för uppsatsen i sig utan också för min egen akademiska utveckling. Tack vare dina inspel har uppsatsens disposition gjorts med större eftertanke, där varje avsnitt placerats först efter ett gediget grubblande. Tack för att du har engagerat dig, ifrågasatt och fått mig att vrida och vända på varje sten för att skapa ett skarpere innehåll. Du har varit ovärderlig.

¹ Latinskt ordspråk för *Tiderna förändras, och vi förändras med dem.*

Jag vill också tacka jur. stud. David Sellberg för att jag har fått bolla potentiella uppsatsämnen med dig och för att du uppmärksammade mig på förslaget som den här uppsatsen behandlar. Tänk att vi har följt varandra under hela vår studietid, från ettan i lågstadiet tills idag! Jag ser fram emot att våra vägar fortsätter att korsas när vi tar oss an vad framtiden än erbjuder.

Men viktigast, tack Axel. För alla skratt, allt stöd, all kärlek. Utan dig hade den här uppsatsen – och inte heller mina tre år i Lund – blivit ens i närheten lika bra. Du är verkligen en trygg Axel att luta mig mot. Jag är tacksam för dig, för allt du är och allt du står för. För alltid – för all tid.

Slutligen vill jag också ta tillfället i akt att understryka att eventuella felaktigheter i uppsatsen givetvis helt och hållet faller på undertecknads ansvar.

Lund den 21 maj 2024,

Anna Lundberg

Förkortningar

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
Bet.	Betänkande
BeU	Utskottsbetänkande
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
EU	Europeiska unionen
FRA	Fundamental Rights Agency
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
LAU	Lag (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet
NSD	Näringslivets skattedelegation
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen
Rskr	Riksskrivelse
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV	Skatteverket
SRN	Skatterättsnämnden
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

1.1 Bakgrund

”Lätt att göra rätt”² är en av Skatteverkets (SKV) visioner, men beträffande underskottsavdrag vid ägarförändring vittnar verkligheten om något annat. Reglerna om underskottsavdrag har länge varit omdiskuterade och har kritiserats för att vara både krångliga och svårtillämpliga. Finansdepartementet publicerade i slutet av januari 2024 en promemoria (fortsättningsvis Förslaget) för att revidera gällande rätt i 40 kap 12–15 §§ inkomstskattelagen (1999:1229; IL).³ Förslaget, vars utgångspunkt är regleringen kring beloppsspärren, har till syfte att både förenkla och förbättra lagstiftningen. Lagstiftningen påverkar företag vid omstruktureringar, överlåtelser och successiva ägarförändringar, vilket medför att det är ett ytterst centralt område inom skatterätten.

1.2 Syfte

Uppsatsens huvudfokus är en kritisk analys av Finansdepartementets promemorias förslag till ändringar i 40 kap. 12–15 §§ IL i ljuset av befintlig lagstiftning och grundläggande skatterättsliga principer. Syftet blir därmed att kritiskt analysera Förslaget mot bakgrund av utvalda skatterättsliga principer vilka presenteras i avsnitt 3.

Uppsatsen kommer att behandla huruvida Förslaget förhåller sig till de grundläggande principerna och om den befintliga kritiken mot regelverket bemöts genom att regleringen för underskottsavdrag blir både förenklad och förbättrad.⁴ För att ge läsaren en bredare förståelse för rättsutvecklingen syftar uppsatsen också till att sammanställa en kortare historisk resumé över rättsområdet.

² Skatteverket (2020), s.4.

³ Fi2024/00136.

⁴ Prop. 1999/2000:2 del 3, s.449 f.

1.3 Frågeställningar

Min huvudfrågeställning är följande:

- Är Förslaget förenligt med legalitets-, neutralitets-, likhets- och proportionalitetsprincipen?

För att besvara frågeställningen används följande delfrågeställning:

- Hur stadgas gällande rätt och varför har den kritiserats?

1.4 Metod och material

Uppsatsen har använt den svenska rättskälleläran för att nyttja lagtext, förarbeten och praxis till den kritiska analysen. Rättskällehierarkin aktualiseras när två rättskällor är motstridiga där lag äger företräde. Inom skatterätten förekommer även SKV:s allmänna råd, vilka uppsatsen nyttjat.⁵ Visserligen är de allmänna råden inte bindande utan innehåller upplysningar om hur skatterättslig författning bör tillämpas, men med hänsyn till att råden har god följsamhet av både enskilda och domstolar är dess innehåll relevant.⁶ Därmed blir SKV:s allmänna råd en del av rättskällehierarkin. Grundläggande skatterättslig litteratur och tidskrifter har också använts. Materialvalet har gjorts mot bakgrund av relevans, författare och publiceringsdatum för att öka källornas aktualitet. Således har en rättsdogmatisk metod använts för att besvara uppsatsens frågeställningar.⁷

Området kring underskottsavdrag har rikligt med material i litteraturen, men eftersom uppsatsen behandlar ett nytt förslag saknas litteratur om Förslaget. Det finns dock material som beskriver grunderna till 40 kap. IL samt de nuvarande reglerna som har använts för att kritiskt analysera Förslaget. Visst använt material är äldre och hanterar LAU⁸, men med hänsyn till att de

⁵ Skatteverket (2019).

⁶ Rabe & Hellenius (2011) s.75.

⁷ Nääv & Zamboni (2018) s.21–46.

⁸ Lag (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet.

befintliga reglerna i 40 kap. IL till stor del inkorporerades från LAU utan förändring är litteraturen fortsatt aktuell.

Det förekommer ett brett fokus beträffande skatterättsliga principer, varför ett urval har gjorts till den skatterättsliga analysen. Urvalet har baserats på litteraturens resonemang om viktiga principer för skatterättslig lagstiftning. Legalitets-, neutralitets-, likhets- och proportionalitetsprincipen är grundläggande för skatterätten varför dessa principer används i uppsatsen.

Remissinstanserna ställer sig antingen positiva till Förslaget eller lämnar det utan erinran. Därmed har det endast funnits ett fåtal remissvar som yttrat sig om Förslagets innehåll. Med hänsyn till att flera remissinstanser hänvisat till ett särskilt remissvar har det senare tagits upp i avsnitt 5.2.⁹ Vid uppsatsens färdigställande har Förslagets lagrådsremiss inte publicerats och därför har dess innehåll inte beaktats.

Värt att understryka är att skatterätten är ett politiskt styrt område. Inhämtat och bearbetat material kan därmed ha en outtalad politisk vinkel som påverkar dess innehåll. Författarens egna politiska åsikter kan också ha präglat urvalet av litteratur, förarbeten och praxis.

1.5 Avgränsningar

Uppsatsens huvudfokus är den kritiska analysen av Förslaget i ljuset av befintlig lagstiftning och grundläggande skatterättsliga principer. Med hänsyn till uppsatsens begränsade utrymme förekommer blott en kortfattad sammanfattning av den historiska utvecklingen i avsnitt 2.2. Den skatterättsliga utvecklingen på området är omfattande med flertalet lagändringar, därav ämnar uppsatsen ge en överblick över centrala händelser för det nuvarande systemet.

På grund av platsbrist har ingående resonemang kring de fyra spärtsituationerna¹⁰ utelämnats, då de i sig inte är intressanta för att besvara

⁹ Se NSD (2024); Svenskt Näringsliv (2024); Fastighetsägarna (2024); Företagarna (2024).

¹⁰ Prop. 1993/94:50 s.261–268.

uppsatsens syfte eller frågeställningar. I avsnitt 4.2.1 beskrivs visserligen en spärrensituation kortfattat men det görs endast för att ge läsaren en grundförståelse av kritiken mot den relevanta bestämmelsen.

Förslaget innehåller inga lagändringar beträffande begränsningar att utnyttja underskott vid konkurs och ackord eller fusioner, varför dessa aspekter inte kommer att uppmärksammas i uppsatsen. Dessutom fokuserar avsnitt 4 och 5 i huvudsak endast på de bestämmelser som Förslaget ämnar förändra eftersom det är syftet med uppsatsen. Uppsatsen behandlar dock inte 40 kap. 15 a § IL.

Resonemang om både koncernbidragsspärren och *de lege ferenda* har utelämnats med hänsyn till uppsatsens syfte.

1.6 Disposition

Uppsatsen inleds med att definiera centrala begrepp inom 40 kap. IL, för att sedan övergå till en historisk resumé i avsnitt 2.2. Utgångspunkten är att ge läsaren en överblick av den rättsliga utvecklingen från 1960-talet till nutidens reglering. Vidare följer ett avsnitt om utvalda skatterättsliga principer som är ämnat att ge en kortare sammanfattning av ett komplext men principiellt viktigt rättsområde.

För att kunna genomföra den kritiska analysen presenteras en redogörelse av gällande rätt i avsnitt 4. Avsnittet beskriver även kritik som har riktats mot den befintliga regleringen från olika aktörer inom den skatterättsliga disciplinen. Fortsättningsvis presenteras Förslaget med ett kortare delavsnitt om konsekvenser för det offentliga respektive företagen. Mot bakgrund av att beloppsspärren är central för övriga bestämmelser ges 40 kap. 15 § IL en central del i redogörelsen. Genom att avhandla dess förändring först blir det sedan tydligare hur övriga regeländringar kommer till uttryck. Utvalda remissinstansers yttranden återges även dem i avsnitt 5. Slutligen presenteras analysen av Förslaget mot bakgrund av skatterättsliga principer i avsnitt 6 och uppsatsens slutsats presenteras i avsnitt 7.

2 Underskottsavdraget

2.1 Definition av centrala begrepp

2.1.1 Företag

Vad som utgör ett företag inom regleringen beträffande underskottsavdrag definieras i 40 kap. 3 § IL och omfattar ett svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, svensk stiftelse, svensk ideell förening och utländskt bolag. Vad som ska noteras mot bakgrund av 40 kap. 3 § IL är att handelsbolag eller enskilda firmor inte omfattas av bestämmelsen, således är bestämmelsen uttömmande.

2.1.2 Underskottsbolag

Ett underskottsbolag är ett företag som antingen har ett befintligt underskott från föregående beskattningsår eller som har ett ackumulerat underskott som inte kunnat nyttjas mot bakgrund av koncernbidragsspärren.¹¹ Således krävs inte att bolaget har redovisat en förlust under innevarande år, utan så länge det finns outnyttjat underskott i företaget betraktas det som ett underskottsbolag. Enligt 14 kap. 21 § IL ska ett underskott nyttjas som ett avdrag nästkommande år. Om det inte är möjligt ska underskottet ackumuleras och sparas tills det uppstår ett positivt resultat i företaget som underskottet kan dras av mot. I nuläget finns ingen begränsning hur länge ett underskott får sparas, om det inte sker en ägarförändring.¹² Det ska understrykas att ett bolag som har gått med förlust samma år det överläts inte är ett underskottsbolag. Därmed aktualiseras inte beloppsspärren i en sådan situation.¹³

¹¹ Se 40 kap. 4 §; 40 kap. 18 § IL.

¹² Vid ägarförändring kan 40 kap. 10–15 §§ IL aktualiseras.

¹³ Se 40 kap. 15 § IL.

2.1.3 Bestämmande inflytande

Av 40 kap. 5 § IL framgår vad som utgör ett bestämmande inflytande. Ett tydligt exempel på bestämmande inflytande förekommer i relationen mellan ett moderbolag och helägt dotterbolag. Definitionen av moderbolag återfinns i 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551; ABL) och innebär att ett bolag antingen äger minst hälften av samtliga röster för aktier, har rätt att utse mer än hälften av styrelseledamöterna eller har ensamrätt att utöva det bestämmande inflytandet. Vad som också ska poängteras är att det bestämmande inflytandet inte behöver uppstå på grund av direkt ägande, utan det kan också uppstå mot bakgrund av indirekt ägande.¹⁴

2.1.4 Koncern

Definitionen av koncern vilar på regleringen om bestämmande inflytande, 40 kap. 6 § IL. Det innebär att det råder en bolagskonstellation som medför att det ena bolaget utövar bestämmande inflytande över det andra bolaget.

I vissa fall talas om oäkta koncerner, vilket betyder att en eller flera fysiska personer äger två bolag, utan att uppfylla koncerndefinitionen i 1 kap. 11 § ABL. Fysiska personer är i toppen av ägarstrukturen, inte ett annat aktiebolag (AB).

2.2 Historisk resumé

Inom svensk rätt diskuterades tidigare vikten av att beakta beskattningsårets slutenhet, det vill säga att innevarande år skulle avslutas vid årsskiftet och ett nytt påbörjas.¹⁵ En utveckling har sedan företagits vilket inneburit viss möjlighet till så kallad resultatutjämning. 1958 års utredning motiverade förändringen med att det utgjorde en ”rättviseakt” att företags underskott skulle få rulla vidare för att uppnå jämnare beskattning.¹⁶ Att underskottet fick användas senare benämndes i litteraturen som *carry forward*.¹⁷

¹⁴ Se 40 kap. 5 § IL.

¹⁵ Prop. 1960:30 s.52 f; s.75–80; s.93 ff; 3 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078; BFL).

¹⁶ SOU 1958:35 s.35 ff.

¹⁷ Virin (2008) s.768.

Företagens möjligheter att faktiskt dra av ett underskott infördes genom förlustutjämningslagen.¹⁸ Metoden för resultatutjämningslagen är fortfarande grundläggande för det nuvarande systemet.¹⁹ För AB medförde lagen en möjlighet att nyttja ett befintligt underskott under de kommande sex beskattningssären, med risken att underskottet skulle frysa inne om det inte användes inom tidsperioden.²⁰ Systemet förändrades dock när den stora skattereformen avskaffade förlustutjämningslagen och införde möjligheten till ackumulerat underskott. Syftet med införandet av underskottsavdragsregler var att undvika handel med underskottsbolag om förvärvet endast skedde för underskottets skull. Lagstiftarens intention har varit att endast affärsmässigt motiverade transaktioner skulle genomföras, eftersom underskottsavdragshandel ansågs skadligt för samhällsekonomin.²¹

Genom reformeringen av den svenska företagsbeskattningen under 1990-talet infördes schabloniserade spärregler. Utredningens sakkunnige uttryckte att möjligheten till underskottsavdrag för företag är ”ett viktigt inslag i ett modernt företagsskattesystem”²² och att förslaget överensstämde med önskemål från näringslivet. Däremot menade sakkunnige att spärreglerna var mycket komplicerade både vad gällde tolkning och tillämpning. Vidare diskuterades också att reglerna innebar en försämring av villkor för företagsöverlåtelser, särskilt sådana vid ”strukturrationaliseringsskäl”.²³ Trots kritiken infördes reglerna med vissa justeringar. Resultatet var att bestämmelserna kring förlustutjämningslagen blev neutrala med hänsyn till ägarförändringar samt att schabloniserade spärrar, däribland beloppsspärren, infördes.²⁴

Den vidare utvecklingen innebar att nuvarande IL infördes som slog ihop 35 separata lagar till en större, mer omfattande lag.²⁵ Innehållet i 40 kap. IL härstammade från LAU men genomgick omfattande omarbetning för att

¹⁸ Lag (1960:63) om förlustavdrag.

¹⁹ Se 2 § lag 1960:63.

²⁰ Prop. 1999/2000:2, del 2, s.462 f.

²¹ Prop. 1993/94:50 s.259 ff; Prop. 1960:30; BeU 1960:10; Rskr 1960:131.

²² SOU 1992:67 s.135.

²³ Ibid s.80; s.134–140.

²⁴ Prop. 1993/94:50 s.255 ff.

²⁵ Prop. 1999/2000:2; bet. 1999/2000:SKU2 s.1.

regleringen skulle bli mer lättillgänglig. Trots att Lagrådet menade att reglerna inte uppfyllde rättssäkerhets- och klarhetskravet ansåg regeringen att regleringen var ändamålsenlig.²⁶

²⁶ Prop. 1999/2000:2 s.464.

3 Skatterättsliga principer

Rättsliga principer aktualiseras löpande inom juridiken, så även inom skatterätten. Genom europeiseringen av svensk rätt har åtskilliga principer fått genomslag i rättsutvecklingen. För svenskt skatterättsligt vidkommande gäller principerna som allmänna rättsgrundsatser, varpå det kan saknas uttryckligt stadgande om en skyldighet till iakttagande.²⁷ Vanligare är att principerna förekommer i förarbeten och praxis. Rättsprinciperna kan anses utgöra det sammanhållande kittet eller värdeordningen för rättssystemet och ge uttryck för nutida moraluppfattningar.²⁸ Därtill krävs att vissa delar uppfylls för att lagstiftningen ska uppfattas som legitim, exempelvis måste lagar inneha verkställighetsrationalitet och kunna tillämpas effektivt.²⁹

Det finns olika motiv till förekomsten av skatter men gemensamt för samtliga är att de allmänna principerna måste beaktas för att skattesystemet ska upprätthålla sin legitimitet.³⁰ Nedan presenteras ett urval av relevanta principer inom skatterätten.

3.1 Legalitetsprincipen

Den skatterättsliga legalitetsprincipen anses stadgad i 8 kap. 3 § regeringsformen (1974:152; RF) och syftar till att förhindra att det allmänna utsätter enskilda för kränkningar.³¹ Legalitetsprincipen har utvecklats till att säkerställa rättssäkerhet inom lagstiftningen och rättstillämpningen, samtidigt kan principen anses ha fått lägre relevans i svensk rätt med hänsyn till en ”friare rättstillämpning”.³² Med friare tolkningar av gällande rätt menas att det görs avsteg från legalitetsprincipen.³³

²⁷ Moëll (2004) s.675.

²⁸ Jfr Dworkin (2013) s.45–48; s.93–102.

²⁹ Wahlgren (2014) s.35–61.

³⁰ Lodin (2007) s.478.

³¹ Pålsson m.fl. (2022) s.62 f.

³² Rabe & Hellenius (2011) s.490 f.

³³ Ibid.

Grunden för beskattning är *nullum tributum sine lege*³⁴, vilket ställer krav på lagstiftaren och rättstillämparen att ha lagstöd för att ålägga och utkräva skatt från enskilda. Således föreligger ett föreskriftskrav inom skatterätten.

Att ha en detaljreglerad lagstiftning är dock omöjlig varför det uppstår tolkningssituationer av lagtexten.³⁵ Legalitetsprincipen uppställer ett krav på stöd i lagtextens ordalydelse för den utförda tolkningen.³⁶ Vid förekomsten av oklar lagtext försvagas föreskriften, då det inte är tydligt vad som omfattas av den. Dessutom framgår ett omfattande analogiförbud som kan sammanfattas enligt devisen ”analogin utgör föreskriftskravets motsats”.³⁷ Detta kontrasteras vidare i avsnitt 3.3.

3.1.1 Krav på förutsebarhet

Legalitetsprincipen syftar även till att konstruera ett förutsebart skattesystem där enskilda kan förutspå hur ett agerande påverkar beskattningen (s.k. *tax certainty*).³⁸ Legalitetskravet och förutsebarheten är delar av varandra och kan vara svåra att urskilja, men det kan nyanseras genom att hävda att förutsebarheten är en ytterligare aspekt av legalitetsprincipen.³⁹

Hultqvist diskuterar ett bestämdhetskrav inom legalitetsprincipen som i viss mån kan jämföras med Lindencronas klarhetsprincip.⁴⁰ Vid befintlig obestämdhet föreligger minskad förutsebarhet med lagstiftningen och SKV har svårt att avgöra vad som är rätt och fel. Hultqvist menar dock att det är en delvis annan fråga gällande komplicerade regler som inte per definition behöver vara obestämda. Han menar att det trots reglernas komplexitet kan finnas ett någorlunda säkert svar på behövd lagtolkning eller i alla fall ett

³⁴ Latin för *ingen skatt utan lag*.

³⁵ Kuylenstierna (1950) s.23 ff.

³⁶ Pahlsson m.fl. (2022), s.63.

³⁷ Hultqvist (1995) s.99 f; s.127.

³⁸ Persson (2022) s.472; Persson Österman (2022) s.485. Uppsatsen använder begreppet *tax certainty* mot bakgrund av artiklarnas definition.

³⁹ Hultqvist (1995) s.5 ff.

⁴⁰ Jfr Hultqvist (2016) s.730–746; Lindencrona (1992) s.331–334.

begränsat tolkningsutrymme, vilket enligt hans uppfattning aktualiseras med 40 kap. IL.⁴¹

3.2 Neutralitetsprincipen

Grunden i neutralitetsprincipen är att skattesystemet ska vara utformat så att den enskilde personen, fysisk eller juridisk, inte påverkas i sitt beslutsfattande. Principen är dock inte lagreglerad utan härstammar från skattesystemets uppbyggnad. Nationalekonomiska teorier, vars utgångspunkt bygger på antagandet att marknaden utvecklas mest framgångsrikt om ageranden inte styrs av skattereglering, har varit grundläggande för principens utvecklande.⁴²

Att uppnå full neutralitet är svårt, för att inte säga omöjligt, men principen präglar lagstiftarens lagstiftningsarbete och påverkar i hög grad hur ny skattelagstiftning utformas samt motiveras. Därtill använder rättstillämparen principen för att utröna vad som är en rimlig tolkning av lagstiftarens vilja eller syftet med regleringen.⁴³

3.3 Likhetsprincipen

Likhetsprincipen har sitt ursprung i den västerländska rättstraditionen och anses representera ”rättvisa och rättssäkerhet”.⁴⁴ Principen finns lagstadgad i 1 kap. 9 § RF och medför en skyldighet för myndigheter att behandla lika fall lika och olika fall olika. Det är dock ovanligt att likhetsprincipen åberopas som grund i skatteärenden.⁴⁵

En komplicerad situation angående likhetsprincipen är vilka fall som ska beaktas lika och vilka fall som ska beaktas olika.⁴⁶ Hur den bedömningen ska göras är oklar. Vidare kan det vara fördelaktigt för tillämpningen av likhetsprincipen att nyttja analogislut som grund för att underlätta

⁴¹ Ibid.

⁴² Pahlsson m.fl. (2022) s.66 ff.

⁴³ Ibid.

⁴⁴ Pahlsson (2004) s.667.

⁴⁵ Pahlsson (2014) s.568.

⁴⁶ Hultqvist (1995) s.106 f.

tillämpningen av gällande rätt på lika fall. Problematiken uppstår i och med att analogislut inte är förenliga med legalitetsprincipen. Härmed förekommer en konflikt mellan de två principerna.⁴⁷

3.4 Proportionalitetsprincipen

Proportionalitetsprincipen är ett typexempel på en central princip som fått fäste i svensk rätt mot bakgrund av den europeiska rätten.⁴⁸ Genom lagstiftning och praxis har Europeiska unionen (EU) medelst dels Europaparlamentet,⁴⁹ dels EU-domstolen, utvecklat rättsliga principer som ska användas vid rättstillämpning.⁵⁰ Detsamma gäller för Europarådet som med Europadomstolens rättstillämpning också utkristalliserat centrala principer.⁵¹ Det är således EU och Europarådet som konstruerar den europeiska rätten.

IL saknar ett generellt stadgande om att proportionalitetsprincipen ska beaktas, men med hänsyn till uttalanden i förarbeten görs det ändå. I vissa bestämmelser stadgas uttryckligen att en proportionalitetsavvägning ska göras medan i andra fall kan en rimlighetsavvägning företas. Centralt för principen är att definiera vad som utgör mål respektive medel och utifrån det skapa en ”juridisk, politisk och värdemässig referensram”.⁵² Det är först under 1990-talet som principen har ”vunnit erkännande inom svensk nationell rätt”.⁵³

Vem som gör proportionalitetsbedömningen finns inte definierat, inte heller hur avvägningen ska genomföras men det föreligger tre alternativ:

A. X är i *allas intresse*

B. X är i *det allmännas intresse*

⁴⁷ Ibid.

⁴⁸ Moëll (2004) s.675 f.

⁴⁹ Europaparlamentet (2023).

⁵⁰ Europeiska unionens domstol (UÅ).

⁵¹ Jfr FRA & Europarådet (2016).

⁵² Moëll (2004) s.675.

⁵³ RÅ 1999 ref.76 s.468.

C. X är i *allmänhetens intresse*

Grundläggande för proportionalitetsprincipen är att sakfrågan utgör utgångspunkten för bedömningen. Inom ramen för skatterätten är det dels omständigheter, dels rättskällor som ska uppmärksammas särskilt. Den skatterättsliga proportionalitetsprincipen bör förstås i ljuset av ”hur skattebördan ska fördelas”.⁵⁴

⁵⁴ Moëll (2003) s.275.

4 Gällande rätt

Huvudregeln enligt 40 kap. 2 § IL är att ett underskott får användas inom verksamheten. Underskott kan ackumuleras utan tidsbegränsning och användas när verksamheten har genererat ett överskott. Lagstiftaren har dock ansett att det inte är gynnsamt med handel av underskottsbolag varför det finns omfattande begränsningar i form av den schabloniserade beloppsspärren.⁵⁵ För att aktivera spärren krävs en ägarförändring där en annan person, fysisk eller juridisk, får det bestämmande inflytandet över underskottsbolaget. Medan 40 kap. 10 § IL konstituerar ramarna för beloppsspärren och när den ska inträda, definierar 40 kap. 11 § IL vad som också anses utgöra erhållande av bestämmande inflytande. Övriga bestämmelser utvidgar tillämpningsområdet ytterligare.⁵⁶

4.1 Aktuella bestämmelser

4.1.1 40 kap. 12 § IL

Om det från överlåtelseåret och de fem kommande beskattningsåren sker ett förvärv där förvärvaren innehar aktier med minst 5% av rösterna och tillsammans med andra innehar aktier med mer än 50% av rösterna, inträder beloppsspärren.⁵⁷ Bestämmelsen, som kallas för ”flockregeln”, är subsidiär till 40 kap. 10–11 §§ IL och komplicerat skriven.⁵⁸ Tillämpningsområdet för 40 kap. 12 § IL omfattar i sin tur situationen då flera fysiska personer eller övriga rättssubjekt uppräknade i 40 kap. 11 § IL uppfyller rekvisiten med ägarandelar anskaffade inom de fem efterföljande beskattningsåren.

Av andra stycket framgår att vissa subjekt ska likställas med subjekten angivna i första stycket. Detta utgörs av en person i det förvärvande företaget som antingen direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande i det köpta företaget (p 1) eller en annan juridisk person med bestämmande inflytande

⁵⁵ 40 kap. 9 § IL; Pålsson m.fl. (2022) s.276.

⁵⁶ Jfr 40 kap. 10–15 §§ IL.

⁵⁷ 40 kap. 12 § IL.

⁵⁸ Prop. 1999/2000:2 del 3, s.449 f.

enligt p 1 (p 2). I det tredje stycket framgår en viss inskränkning i tillämpningen då förvärv av andelar genom emission inte ska räknas in i den totala andelen förvärvade andelar.

Av SKV:s rättsliga ställningstagande framgår det att vid beräkning av ägarkretsen under den lagstadgade femårsperioden ska endast andelar som förvärvats när företaget varit ett underskottsbolag omfattas.⁵⁹

4.1.2 40 kap. 13 § IL

Det finns vissa inskränkningar till 40 kap. 11–12 §§ IL vilka regleras i 40 kap. 13 § IL. Syftet är att det inte ska anses inträda ägarförändringar om det uppstår förändringar i det bestämmande inflytandet som beror på familjerelaterade transaktioner, såsom arv, testamente eller giftermål mellan två delägare. Det förekommer även en viss lättnad för företagsledare om de fått det bestämmande inflytande för det aktuella företaget under de två föregående beskattningssären. För det senare undantaget har konstaterats att det endast gäller för företagsledare i fåmansaktiebolag.⁶⁰

4.1.3 40 kap. 15 § IL

Enligt 40 kap. 15 § IL omfattar beloppsspärren, som aktualiseras i situationer vilka framgår av 40 kap. 10–13 §§ IL, 200% av förvärvsutgiften för underskottsbolaget. Det är endast ackumulerade underskott som omfattas, följaktligen inte underskott som uppkommit under förvärvsåret. Konsekvensen av beloppsspärren är att ett överstigande underskott inte kan nyttjas. För att exemplifiera tillämpning av beloppsspärren kan följande exempel:⁶¹

Ett företag förvärvar ett underskottsbolag för 2 000 000 kr.

Underskottsbolaget har ett ackumulerat underskott på

7 000 000 kr. Med antagande om att någon situation i 40 kap.

⁵⁹ Skatteverket (2010a).

⁶⁰ Skatterättsnämnden 2009-05-28.

⁶¹ Exemplet har konstruerats av uppsatsförfattaren och syftar till att illustrera hur beloppsspärren tillämpas. Utgångspunkten är att endast en person, fysisk eller juridisk, har förvärvat underskottsbolaget genom en (1) transaktion.

10–13 §§ IL är uppfylld blir 40 kap. 15 § IL aktuell och det förvärvande företaget får endast använda 200% av förvärvsutgiften som underskott. I det här fallet innebär det en möjlighet att nyttja 4 000 000 kr (200% x 2 000 000) från underskottet, medan resterande 3 000 000 kr fryser inne.

4.2 Kritik mot gällande rätt

Generell kritik som har riktats mot reglerna kring avdrag av tidigare års underskott är dess komplicerade tillämpning vilket medför oförutsebarhet.⁶² Någon större materiell förändring har inte företagits mot bakgrund av kritiken.

4.2.1 40 kap. 12–15 §§ IL

Lagrådet anförde att lagtextens ordalydelse i 40 kap. 12 § första stycket IL inte innebar det tilltänkta lagstiftningsområdet. Lagrådet menade att bestämmelsens innebörd var att beloppsspärren skulle inträda även om det endast skett en ägarförändring som uppfyller rekvisitet om ändrat innehav.⁶³ Regeringen bemötte Lagrådets kritik med att visserligen påpeka att Lagrådets ståndpunkt var riktig, men att det vore för komplicerat att omarbete lagtexten utan att dess innehåll skulle bli alltför svårtillgängligt. För att förstå bestämmelsens innebörd skulle förarbeten och sunt förnuft användas för att enskilda skulle göra en liknande tolkning som Lagrådet presenterat.⁶⁴

Vad som också är oklart gällande tillämpningen av 40 kap. 12 § IL är huruvida spärrarna aktualiseras återkommande vid nya förvärv. Frågan är således om ett förvärv som redan har orsakat en spärr kan användas för att i framtiden, då det skett nya förvärv, orsaka en ny spärr.⁶⁵

Även för 40 kap. 12 § andra stycket IL har kritiken riktats mot bestämmelsens utformning då kritiker menar att innebörden är annorlunda än ordalydelsen.⁶⁶

⁶² Fi2024/00136 s.2.

⁶³ Prop. 1999/2000:2 del 3 s.449f.

⁶⁴ Prop. 1999/2000:2 del 2 s.471.

⁶⁵ Cejje mfl s.1419–1422.

⁶⁶ Wiman (1994) s.722.

Vidare har 40 kap. 12 § IL problematiserats då det förekommer en för vid ordalydelse sett till lagens syfte. Regleringen förutsätter att underskottsbolaget och förvärvande företag innehar hög grad av information gällande vem deras aktieägare är, om några av aktieägarna har relation med varandra och dylikt, vilket i vissa fall är omöjlig. Genom revidering av bestämmelsen till att endast omfatta underskottsbolag med fåtal ägare skulle träffsäkerheten öka, men ett sådant förslag har inte presenterats.⁶⁷

Lagrådet underströk att beloppsspärren skulle kunna aktualiseras utan att det har uppstått ett nytt bestämmande inflytande, vilket skulle medföra sämre förutsebarhet i hur ett förvärv påverkar bestämmelsen. Regeringen bemötte kritiken med att regeln, som tidigare funnits i LAU, inte hade orsakat några tillämpningssvårigheter varför någon ändring inte företogs.⁶⁸

SKV har föreslagit förenklingar till reglerna i 40 kap. IL mot bakgrund av dess komplexitet.⁶⁹ SKV:s utredning har konstaterat att ”Sammantaget är bestämmelserna i 40 kap. 12 § IL är så komplicerad [sic!] att den [sic!] i många fall är näst intill omöjlig [sic!] att tillämpa för såväl berörda företag som Skatteverket”.⁷⁰ Kritiken bottnade i att beräkningen av ägarförändringarna skulle beakta indirekta och direkta innehav, samtliga ägarförändringar under en preciserad femårsperiod, ta hänsyn till närstående relationen och eventuella emissionsavtal. Konsekvensen har blivit att bestämmelsen medfört kostsamma och resurskrävande utredningar för både SKV och underskottsbolaget. SKV:s kritik omfattade även lagtextens oklarhet inom ramen för svåra tolkningssituationer där det inte på ett tydligt sätt framgick vad lagstiftningens tillämpningsområde var. Sammanfattningsvis har SKV konstaterat att befintliga brister är tillräckligt omfattande för att en reformering ska göras.⁷¹ Utgångspunkten för SKV:s förslag handlade främst om att klargöra regleringen för en spärrsituation,

⁶⁷ Sandström (2007) s.119.

⁶⁸ Prop. 1999/2000:2 del 3 s.450 f.

⁶⁹ Skatteverket (2010b).

⁷⁰ Ibid.

⁷¹ Ibid s.14.

nämligen tillämpning av 40 kap. 12 § IL. Dock har kritik i sin tur riktats mot SKV:s förslag för att förändringen inte medför någon reell förenkling.⁷²

Genom viss klargörande praxis har en del oklarheter tydliggjorts men flertalet kvarstår, exempelvis hur anskaffningsutgiften vid successiva förvärv ska beräknas.⁷³ Regeringen hänvisade till SKV:s vägledning men om regeringen ansåg att dess fullständiga innehåll var rättvisande framgick inte. Lagrådet anförde att det i princip vore omöjligt att kräva att underskottsbolaget skulle kontrollera och överblicka successiva förvärv på det sätt som regeringen krävde. Med hänvisning till att regleringen är stopplagstiftning ansåg regeringen inte att något egentligt problem förelåg.⁷⁴

⁷² Carlsson (2011) s.549.

⁷³ HFD 2019 ref. 40; HFD 2020 ref 10.

⁷⁴ Prop. 1999/2000 del 2 s.473 f.

5 Förslaget

Syftet med Förslaget är att underlätta tillämpningen av bestämmelserna i 40 kap. 12–15 §§ IL genom att förenkla regelverket. Med hänsyn till den utgångspunkten har Förslaget fokuserat på det befintliga regelverket och utelämnat resonemang kring alternativa lösningar. Det ska understrykas att Förslaget bygger på antagandet om ett oförändrat beteende, vilket innebär att premissen har varit att företag kommer att fortsätta att agera på samma sätt med de nya reglerna som de har gjort med de befintliga.⁷⁵

5.1 Innebörd av Förslaget

5.1.1 Beloppsspärren

Förslaget innebär en höjd kvot vid tillämpning av beloppsspärren, som ökas från 200% till 300%.⁷⁶ Det medför utökade möjligheter för förvärvare att använda ett större ackumulerat underskott i underskottsbolaget. Syftet med beloppsspärren är fortsatt att agera stopplagstiftning för handel med underskottsbolag och göra sådana förvärv olönsamma. Dess konstruktion ämnar beakta köpeskillingen för aktierna och underskottens skattemässiga värde, där det senare påverkas av bolagsskatten.⁷⁷ Vid införandet av beloppsspärren i 40 kap. 15 § IL var bolagsskatten högre (28 %) än dagens 20,6 %. Med hänsyn till den skilda skattesatsen fick förvärvaren behålla högre värde av underskottet än i dagsläget. För att exemplifiera detta används följande ekvation:

$$[\text{Substansvärde} \geq (1 - 2 \times 0.28) \text{ Köpeskillning} = 0.44 \text{ Köpeskilling}].^{78}$$

Förslaget konstaterar att om nuvarande system ska motsvara ovan ekvation krävs att beloppsspärren är 270% av anskaffningskostnaden.⁷⁹ Dock innebär Förslaget att beloppsspärren ska omfatta 300% då det enligt utredningen gör

⁷⁵ Fi2024/00136 s.20.

⁷⁶ Se 40 kap. 15 § IL.

⁷⁷ Prop. 1993/94:50 s.259 f; s.266 f.

⁷⁸ Ekvationen kan endast tillämpas om hela underskottet kan nyttjas.

⁷⁹ Fi2024/00136 s.10.

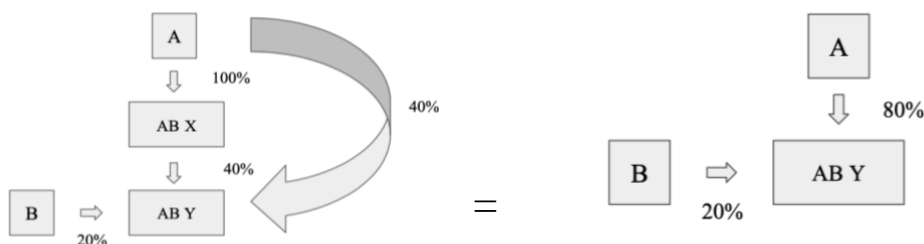
regelverket bättre för företagen. Förändringen av beloppsspärren medför således att färre företag kommer att omfattas av bestämmelsen. Vid genomförande av Förslaget kommer ekvationen att uppställas enligt följande:

[Substansvärde $\geq (1-3 \times 0.206)$ Köpeskillning ≈ 0.4 Köpeskillning].⁸⁰

Höjningen av beloppsspärren gäller i samtliga nedan presenterade situationer.

5.1.2 Förvärv inom öökta koncerner

Förslaget innebär förändringar av beloppsspärren vid särskilda förvärv inom öökta koncerner.⁸¹ Förändringen innebär att beloppsspärren inte aktualiseras när en delägare omvandlar sitt indirekta bestämmande inflytande till direkt bestämmande inflytande vid ägarförändringar. Modellen syftar till att exemplifiera situationen:⁸²



Enligt SKV:s rättsliga vägledning tillämpas redan 40 kap. 13 § IL i enlighet med Förslaget varför syftet endast är att tydliggöra gällande rätt och inte att företa en materiell förändring.⁸³

5.1.3 Förvärv av en grupp personer

Femårsperioden, då förvärv bedöms huruvida de utgör ägarförändringar enligt 40 kap. 12 § IL, föreslås begränsas till högst tre år vilket innebär en inskränkning av bestämmelsens tidsomfattning. Därtill förtydligas till viss del hur situationen med successiva förvärv av fysiska personer ska behandlas genom införandet av 40 kap. 12 a § IL. Innebörden är att den enskildes förvärv

⁸⁰ Ibid s.21. Beräkningen gäller om hela underskottet kan nyttjas.

⁸¹ Ibid s.10.

⁸² Modellen är författarens egen illustration av exemplet från Fi2024/00136, s.16 f.

⁸³ Skatteverket (2024).

endast ska beaktas en gång och således inte beaktas vid en senare bedömning av en eventuell ägarförändring.⁸⁴

5.1.4 Kriterier – ägarförändring

Syftet med regleringen kring ägarförändringar är att förhindra att enskilda personer agerar gemensamt för att utnyttja underskottsbolagets underskott.⁸⁵ Förslaget innebär förändring av 40 kap. 12 § första stycket 1 och 2 IL som medför höjda kriterier för att bestämmelsen ska aktualiseras. Förslagets samlade bedömning konstaterar att det är rimligt att enskild person måste ha förvärvat minst 20 % av rösterna i underskottsbolaget. Därtill krävs samverkan med andra förvärvare som förvärvat andelar som företräder minst 50% av den totala andelen röster. Rekvisiten är följaktligen kumulativa.⁸⁶

5.2 Konsekvenser

5.2.1 För det offentliga

Förslagets slutsats är att de offentliga finanserna kommer att påverkas marginellt genom införandet av revideringen.⁸⁷ Störst påverkan kan härledas till den höjda beloppskvoten i 40 kap. 15 § IL. Ungefär 900 företag har berörts av beloppsspärren. Företagens ackumulerade underskott uppmätte totalt två miljarder kronor efter att beloppsspärren tillämpats. Om kvoten hade uppgått till 300% skulle den totala summan vara 3,6 miljarder kronor (+1,6 miljarder). Här ska dock understrykas att det outnyttjade underskottet endast har uppgått till 1 miljard kronor, där det skattemässiga värdet utgjort ca 200 miljoner kronor.⁸⁸ Det skattemässiga värdet fastställs då underskottsavdraget innebär en utebliven skatteinbetalning för det offentliga.

⁸⁴ Fi2024/00136 s.5.

⁸⁵ Prop. 1993/94:50 s.260.

⁸⁶ Fi2024/00136 s.14 ff.

⁸⁷ Ibid s.20.

⁸⁸ Det skattemässiga värdet har räknats ut enligt följande: 1 miljard x 0.206 ≈ 200 miljoner.

Risken för missbruk på grund av förändringen har inte bedömts reell. Med hänsyn till att endast en avgränsad grupp företag påverkas av förenklingen medför Förslaget inte heller någon påverkan på konkurrensförhållandena på marknaden. Den offentligfinansiella effekten har av utredningen beräknats till följande tabell:⁸⁹

Tabell 9.1 Offentligfinansiell effekt

Miljoner kronor, fasta priser och baser

	Effekt från	Bruttoeffekt		Nettoeffekt		Varaktig effekt
		2025	2025	2026	2027	
Höjd kvot vid tillämpning av beloppsspärr	2025-01-01	-40	-40	-80	-120	-200

Källa: Egna beräkningar.

5.2.2 För företagen

Ungefär 900 företag kommer att beröras av Förslaget genom att åtnjuta en högre beloppsspärr medan en del av underskottsföretagen inte längre kommer att omfattas av regleringen.⁹⁰ Det senare gäller för företag som har ett substansvärde som är lägre än nuvarande reglering, det vill säga 60% av det totala värdet, men högre än Förslagets 40%.⁹¹ Förslagets beräkning är att cirka 400 företag kommer att undantas från bestämmelsen. De undantagna företagen kommer inte att behöva allokera resurser till administrering vid ägarförändringar. Företagen slipper att ange förändringen i sin inkomstdeklaration, vilket kollektivt besparar dem 27 000 kr i administrativa kostnader.⁹²

För förvärvare av underskottsbolag innebär den höjda kvoten att köpeskillingen måste vara högre för att kunna nyttja mer av underskottet.

Om Förslaget genomförs i sin helhet innebär det att färre företagsöverlåtelser behöver beakta överlåtelstens skattemässiga konsekvenser. Enligt Förslaget ska det öka andelen överlåtelser som sker mot bakgrund av rent affärsmässiga

⁸⁹ Fi2024/00136 s.23.

⁹⁰ Ibid s.23 ff.

⁹¹ Se avsnitt 5.1.1 för mer om substansvärdet.

⁹² Fi2024/00136 s.25.

grunder. Intentionen från Finansdepartementet är att förändringen har till följd både bättre ”dynamik och funktionssätt” för näringslivet i Sverige.⁹³

5.3 Remissvar

Representanter för företagsidan uttrycker att Förslaget är förbättrande men inte tillräckligt.⁹⁴ Den höjda beloppsspärren anses fördelaktig medan reformeringen av 40 kap. 12 § IL medför kommentarer.

Näringslivets skattedelegation (NSD) menar att 40 kap. 12 § IL inte förenklas tillräckligt utan fortsatt kommer att kräva omfattande utredning och samarbete mellan aktieägare för att utröna om en ägarförändring som omfattas av lagstiftningen företagits.⁹⁵ NSD påpekar också att begreppet ”indirekt förvärv” ges två olika innebörder i bestämmelsen. Remissvaret betonar att reglering om begränsning av underskottsavdrag har höga krav på att vara proportionerlig lagstiftning. Trots Förslaget kommer både praktiska och rättsliga tillämpningssvårigheter fortsättningsvis att förekomma.

Vidare konstaterar Uppsala universitet att 40 kap. 12 § IL innehåller vaga rekvisit som leder till oförutsebarhet. I remissvaret poängteras att det saknas definition av vad som utgör ”indirekt bestämmande inflytande”.⁹⁶ Utgångspunkten för remissinstansens yttrande är inte det materiella innehållet utan den språkliga formuleringen.

⁹³ Ibid.

⁹⁴ NSD (2024) s. 1 f; Företagarna (2024).

⁹⁵ NSD (2024) s.6 f.

⁹⁶ Uppsala universitet (2024) s.1.

6 Analys

6.1 Beloppsspärren

Förslaget innebär att beloppsspärren höjs till 300% och det tydliggörs att förvärvet kan omfatta både direkt och indirekt ägande. Med tanke på att den höjda beloppsspärren antas innebära att färre företag omfattas av bestämmelsen och att detta besparar dem endast 27 000 kr kollektivt, måste ifrågasättas huruvida förändringen är proportionerlig sett till kostnaden förslaget medför.⁹⁷ Förslagets bedömning är att den höjda beloppsspärren kommer att kosta det offentliga 200 miljoner kronor årligen. Dessa siffror måste således ställas mot varandra för att analysera huruvida det är förenligt med proportionalitetsprincipen. Å ena sidan kan revideringen av 40 kap. 15 § IL blott innebära en principiell justering för politisk vinning eftersom förslaget inte är i allas intresse.⁹⁸ Besparingen för berörda bolag är inte tillräckligt stor för att det ska motivera att det offentliga förlorar 200 miljoner kronor i uteblivna skatteintäkter. Å andra sidan kan det anses falla inom ramen för både det allmännas och allmänhetens intresse att ha skatterättslig reglering som skapar ett fördelaktigt företagsklimat. Det är dock svårt att göra en nyanserad proportionalitetsbedömning utan att ha tillgång till ekonomiska studier på hur skattekonsekvensen påverkats mot bakgrund av liknande situationer. Huruvida det är proportionerligt beror ytterst på den enskildes politiska uppfattning om hur företagsklimatet i Sverige ska vara.

Förslaget kommer att innebära förbättrade möjligheter att sälja ett underskottsbolag som trots ett befintligt underskott har en god affärsidé och kan bli vinstgenererande i framtiden. Mot bakgrund av att kvoten höjs måste förvärvaren betala mer för att kunna utnyttja större del av underskottet. Genom detta kan syftet med regleringen, att undvika handel med underskottsbolag för underskottets skull, i högre grad uppfyllas. I sin tur kan det leda till att fler transaktioner genomförs med hänsyn till affärsmässiga

⁹⁷ Se avsnitt 5.2.2.

⁹⁸ Se avsnitt 3.4.

skäl och lagstiftningens ändamål uppfylls i högre grad. Det är förenligt med legalitetsprincipen.

Vidare ska betonas att beloppsspärren är en schabloniserad regel, vilket Förslaget inte diskuterar. Risken med schabloner är att dessa kan aktualisera likhetsbedömningar. Olika fall kan då komma att behandlas lika.⁹⁹ Det är också vad som kommer till uttryck genom kritiken att reformera lagen till att endast omfatta en snävare grupp ägare i underskottsbolag.¹⁰⁰ Det är i viss mån vad Förslaget genomför med det högre andelskravet för att omfattas av flockregeln.¹⁰¹ Därmed blir regleringen mer förenlig med både legalitets- och proportionalitetsprincipen, givet att endast de fall som var tänkta att omfattas av regelverket kommer att göra det.

Förslaget bemöter dock inte kritiken om att det är oklart hur beräkning ska genomföras vid successiva förvärv.¹⁰² Med hänsyn till att förarbetena har stark ställning i den svenska rättskälleläran behöver oklarheten dock inte vara ett problem. Enskilda kan kontrollera förarbeten och praxis för att se hur tolkningen har gjorts och därefter tillämpa bestämmelsen på det sättet, men i det här fallet saknas tydliga förarbetsuttalanden. Vidare kan enskilda söka vägledning i praxis, men här ska understrykas att en oförenlig praxis är till nackdel för förutsebarheten. I befintlig praxis saknas tydliga klargöranden gällande hur beräkningen ska genomföras. Sammantaget saknas uttalanden om hur beräkningen ska företas. Förslaget inför dock bestämmelsen 40 kap. 12 a § IL som uttryckligen stadgar att förvärv endast ska användas en gång vid beräkning av beloppsspärr vilket är fördelaktigt för förutsebarheten.

6.2 Flockregeln

Att det är svårtolkat vilka förvärv som ska omfattas av flockregeln i 40 kap. 12 § IL är problematiskt utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv. Med hänsyn till att successiva förvärv inte enbart är en teoretisk möjlighet, utan faktiskt inträffar i praktiken är det bekymmersamt att rättsläget är oklart. Som

⁹⁹ Se avsnitt 3.3.

¹⁰⁰ Se avsnitt 4.2.1.

¹⁰¹ Se avsnitt 4.1.1; 4.2.1; 6.2.

¹⁰² Se avsnitt 4.2.1.

regleringen är skriven krävs att förvärvande företag har mycket god insyn i underskottsbolagets ägarstruktur och när relevanta förvärv har gjorts. Genom att den befintliga regleringen stadgar att ägare med 5 % av andelarna omfattas av bestämmelsen kan det förekomma många förvärvare att ta hänsyn till. Det förefaller dock osannolikt att en enskild som äger 5 % genomför sitt förvärv med huvudsyfte att nyttja underskottet. Lagtextens utformning och ordalydelse är sålunda onödigt komplicerad och sträcker sig längre än nödvändigt. Det kan ifrågasättas utifrån proportionalitetsprincipen och legalitetsprincipen. Som NSD har konstaterat ställs höga krav på proportionaliteten beträffande underskottsavdrag.¹⁰³ Här brister nuvarande lagstiftning.

Förslaget innebär att ägandekvoten höjs till 20%, vilket medför att färre förvärvare kommer att omfattas av bestämmelsen. Dessutom förkortas tidsperioden till tre år, vilket innebär en förenkling genom att färre förvärv måste beaktas. Genom att endast situationer som reellt kan utmana syftet med lagen omfattas blir regleringen mer träffsäker. Proportionaliteten i bestämmelserna ökar och det blir mer förutsebart hur eventuella ägarförändringar påverkar beskattningen.

För förvärvarens del ökar förutsebarheten genom att det blir enklare att kontrollera vilka förvärv som är relevanta för beskattningen och agera på ett bättre faktaunderlag. Med nuvarande gällande rätt har det varit svårt för både SKV och förvärvaren att kontrollera vilka andelsägare och deras inbördes förhållanden som är aktuella. Därmed är det fördelaktigt för rättssäkerheten att bestämmelsen justeras enligt Förslaget. Förslaget ökar förutsebarheten genom att lagtexten blir mer renodlad och omfattar situationer som faller inom ramen för regleringens syfte. Det görs genom att skala bort nuvarande garderingar för osannolika situationer, såsom att en förvärvare med 5 % ämnar utnyttja underskottet. Dock kvarstår problematiken med omfattande utredningar för att klargöra om en ägarförändring inträtt.¹⁰⁴

¹⁰³ Se avsnitt 5.2.

¹⁰⁴ Se avsnitt 5.2.

Lagtexten hanterar som bekant inte hur förvärv ska beräknas eller på vilket sätt successiva förvärv hanteras. Visserligen förekommer ett föreskriftskrav inom skatterätten mot bakgrund av legalitetsprincipen, men samtidigt har svenska domstolar både behörighet och befogenhet att utveckla hur lagregler ska tillämpas och förstås. Det är omöjligt att ha en heltäckande lagstiftning som inte behöver tolkning. Trots att revideringen av 40 kap. 12 § IL bidrar till högre proportionalitet, stärkt rättssäkerhet och större förutsebarhet förekommer fortfarande vissa oklarheter. Utifrån legalitetsprincipen är det problematiskt att det exempelvis fortsatt råder oklarheter om hur utgiftsberäkningen vid successiva förvärv ska göras.¹⁰⁵

Flockregelns tillämpningsområde utvidgas också genom Förslaget så att även indirekta förvärv omfattas. Förändringen ökar lagens systematik och gör den mer träffsäker gällande sitt syfte att hindra handel med underskottsbolag. Med hänsyn till likhetsprincipen är det fördelaktigt att regleringen omfattar både direkta och indirekta förvärv.¹⁰⁶ Samtidigt får begreppet ”indirekta förvärv” två innebörder vilket är negativt för rättstillämpningen med hänsyn till förutsebarheten. Slutligen kan också konstateras att Förslaget förhåller sig till neutralitetsprincipen genom att det inte kommer ha betydelse vilken sorts förvärv en enskild genomför, om övriga rekvisit i 40 kap. 12 § IL är uppfyllda.¹⁰⁷

6.3 Oäkta koncerner

Förslaget innebär att skillnader mellan direkt och indirekt ägande reduceras.¹⁰⁸ Ur likhetsprincipens hänseende är det fördelaktigt att lagen uttryckligen stadgar att direkt och indirekt ägande leder till samma konsekvens. Om lika fall ska behandlas lika måste en bedömning göras av vad som är just lika fall. Resultatet av direkt respektive indirekt ägande är att en enskild bestämmer över företagets riktning, vilket medför att dessa typer

¹⁰⁵ Se avsnitt 3.1.

¹⁰⁶ Se avsnitt 3.3; 6.3.

¹⁰⁷ Se avsnitt 3.2.

¹⁰⁸ Se 40 kap. 13 § IL.

av ägandeformer kan anses lika. Därmed ökar Förslaget gällande rättsförenlighet med likhetsprincipen.

Av SKV:s rättsliga vägledning framgår dock redan att även indirekt ägande omfattas, men det är fördelaktigt att detta tydliggörs i ordalydelsen för att öka förutsebarheten. SKV:s rättsliga vägledning är inte bindande för domstolarna, vilket innebär att skyddet för den enskilde blir starkare då det framgår direkt ur lagtext i enlighet med legalitetsprincipen.¹⁰⁹

Det är därtill fördelaktigt för förutsebarheten vid omstruktureringar eftersom förändringen tydliggör hur ägandet påverkar beskattningen. Att ett ägande förändras från indirekt till direkt innebär inte någon materiell förändring av företaget med hänsyn till beskattningsfrågan. Därmed är det både proportionerligt och förutsebart att bolagets underskott inte påverkas av handlandet. Syftet med regleringen är att undvika handel med underskottsbolag, men i situationen att omvandla sitt eget ägande förekommer ingen handel.

Genom Förslaget blir bestämmelsen mer exakt och neutralitets- samt likhetsprincipen kommer till uttryck på ett tydligt sätt. Förslaget innebär att underskottet inte påverkas av förändringen av ägandetyper, vilket medför att neutralitet och likabehandling uppstår mellan direkt och indirekt ägande. Genom möjliggörandet att förändra sitt ägande från indirekt till direkt utan att förlora det ackumulerade underskottet, är regleringen förenlig med neutralitetsprincipen genom att inte styra enskildas ageranden.¹¹⁰

6.4 Särskilt om förutsebarhet

Hultqvist anser att komplicerade regler inte per definition behöver vara obestämda. Det är en bild jag delar. Vidare menar Hultqvist att det oaktagat reglernas komplexitet ofta finns ett begränsat tolkningsutrymme eller ett

¹⁰⁹ Jfr avsnitt 1.4.

¹¹⁰ Se avsnitt 3.2.

någorlunda säkert svar, vilket han menar aktualiseras med 40 kap. IL.¹¹¹ Här håller jag dock inte med honom och nedan förklaras varför.

SKV har uttryckligen konstaterat att de inte kan tillämpa regleringen i 40 kap. IL på grund av dess komplicerade skrivelser vilket ger upphov till ett för stort tolkningsutrymme. I det här fallet har lagstiftningens överdrivna komplexitet inneburit att reglerna är obestämda och skadliga för rättssäkerheten. Jag anser inte att det är rimligt att påstå att 40 kap. IL faller ”utanför ramen för egentlig obestämdhet”¹¹². 40 kap. IL innehåller lagstiftning som är tillräckligt komplicerad för att anses obestämd, mot bakgrund av att det inte finns ett avgränsat tolkningsutrymme eller någorlunda säkert svar. Det är inte heller möjligt att söka svar i sekundärkällor såsom SKV:s material, då SKV inte är säkra i sin rättstillämpning. Min bedömning är att regleringen innebär ett reellt hot mot förutsebarhet och att reglernas bestämdhetskrav inte uppfylls. Därmed påstår jag att Hultqvists modell för obestämdhet kan appliceras även på 40 kap. IL för att underkänna nuvarande gällande rätt utifrån grundläggande skatterättsliga principer.

¹¹¹ Se avsnitt 3.1.

¹¹² Se avsnitt 3.1.1.

7 Slutsats

På en övergripande nivå innebär Förslaget språkliga förändringar som medför att neutraliteten mellan direkt och indirekt ägande betonas samt att förutsebarheten ökar genom förenkling av regelverket. Mer djupgående betyder Förslaget en ändring av 40 kap. 12 § IL som leder till att lagen blir mer ändamålsenlig, eftersom bestämmelsen omfattar situationer som är mer sannolika att inträffa. Det höjer lagens träffsäkerhet och bestämdhet, samtidigt som den enskildes förutsebarhet ökar.

Därtill förtydligas att beloppsspärren inte ska tillämpas vid omstruktureringar av oäkta koncerner, vilket medför att den nya regleringen är förenlig med likhetsprincipen. Jag vill också påstå att ett sådant övervägande är förenligt med proportionalitetsprincipen mot bakgrund av att det gynnar det allmänna genom konstruktionen av ett fördelaktigt och förutsebart skattesystem. Detsamma gäller införandet av 40 kap. 12 a § IL som tydliggör att ett förvärv endast kan omfattas av en (1) beloppsspärr.

Den materiella förändringen av 40 kap. 15 § IL kan ifrågasättas utifrån proportionalitetsprincipen, samtidigt som föreslagen förändring uppfyller övriga principer. För förutsebarhetens skull vore det fördelaktigt om lagtexten specificerade vilka kostnader för förvärv som ska omfattas av anskaffningsutgiften. Detsamma gäller för hur successiva förvärv ska hanteras. Visserligen finns viss vägledning i förarbeten och praxis, men för att ytterligare förenkla ett komplicerat regelverk skulle det vara en fördelaktig förändring. Avsaknaden av det medför dock inte att regleringen är oförenlig med skatterättsliga principer.

Sammanfattningsvis syftar Förslaget till att öka förutsebarheten, proportionaliteten och neutraliteten inom 40 kap. IL samtidigt som den föreslagna regleringen understryker vikten av likabehandling inom skattesystemet. Utgångspunkten är att förenkla ett komplicerat system och göra lagstiftningen mer lättillämplig både för berörda företag och SKV. Visserligen kvarstår oklarheter som fordrar komplicerade bedömningar, men

om Förslaget går igenom kommer lagstiftningen att vara mer lättillgänglig för påverkade aktörer.

Jag anser att lagstiftningen blir mer förenlig med grundläggande skatterättsliga principer i och med Förslaget, även om större förändringar är välkomna för att ytterligare förena regelverket med principerna.

8 Källförteckning

Tryckta källor

Offentligt tryck

Utredningsbetänkanden

SOU 1958:35

SOU 1992:67

Fi2024/00136

Propositioner och regeringsskrivelser

Prop. 1960:30

Prop. 1993/94:50

Prop. 1999/2000:2

Rskr 1960:131

Utskottsbetänkanden

Bet. 1999/2000:SkU2

BeU 1960:10

Övriga förvaltningsmyndigheter

Skatteverket, ”Spärregel i underskottsreglerna”, 2010-10-11, dnr 131

629341-10/111,

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/324855.html>

(besökt 2024-03-26).

Skatteverket, ”Vissa förenklingar av reglerna i 40 kap. inkomstskattelagen

(1999:1229)”, 2010-11-22, dnr 131 751278-10/113,

<https://www.skatteverket.se/download/18.6eb1f7eb12c507b23b780008190/PM+Vissa+förenklingar+av+reglerna+i+40+kap.+inkomstskattelagen.pdf.#:~:text=ska%20dras%20av.->

[~:text=ska%20dras%20av.-](https://www.skatteverket.se/download/18.6eb1f7eb12c507b23b780008190/PM+Vissa+förenklingar+av+reglerna+i+40+kap.+inkomstskattelagen.pdf.#:~:text=ska%20dras%20av.-)

[.I%2040%20kap..efter%20ägarbyten%20utnyttja%20gamla%20underskott.](#)
(besökt 2024-03-26).

Skatteverket, Skatteverkets rättsliga vägledning – Rättskällor och lagstiftningens hierarki, version 2019.8,
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.8/324382.html>
(besökt 2024-05-09).

Skatteverket, ”Skatteverkets strategiska riktning”, 2020-10, dnr 8–519872,
<https://www.skatteverket.se/download/18.5b35a6251761e6914208c33/1708608511972/Skatteverkets%20strategiska%20riktning.pdf> (besökt 2024-04-19).

Skatteverket, Skatteverkets rättsliga vägledning – Ägarförändringssituationer, version 2024,
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/331666.html#:~:text=10%20§%20IL.-.Ett%20företag%20förvärvar%20ett%20underskotts företag%20från%20sina%20ägare%20som%20är,10%20§%20IL%20tillämplig> (besökt 2024-03-25).

Litteratur

Cejie, Katia; Eng, Christina; Dahlberg, Mattias & Tivéus, Ulf (2024),
Inkomstskattelagen – En kommentar del II (2024-04-10, version 24, JUNO),
40 kap. 12 § IL.

Dworkin, Ronald (2013)[1997], *Taking rights seriously*, New edition,
Bloomsbury, London.

Hultqvist, Anders (1995), *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*,
Juristförlaget JF, Stockholm.

Moëll, Christina (2003), *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*,
Juristförlaget i Lund, Lund.

Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (2018), *Juridisk metodlära*, 2 upl., Studentlitteratur AB, Lund.

Påhlsson, Robert; Kleist, David; Rendahl, Pernilla & Svensson, Bo (2022), *Grundläggande inkomstskatterätt*, Iustus Förlag AB, Uppsala.

Rabe, Gunnar & Hellenius, Richard (2011), *Det svenska skattesystemet*, 24 upl., Norstedts Juridik, Stockholm.

Wahlgren Peter (2014), *Lagstiftning: rationalitet, teknik, möjligheter*. 2 upl., Jure, Stockholm.

Tidskrifter

Carlsson, Stefan (2011), 'Skatteverkets förslag till nya regler i 40 kap. IL (och några egna tankar)', *Skattenytt* 2011 s.544.

Hultqvist, Anders (2016), 'Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen', *Skattenytt* 2016 s. 730.

Kuylensstierna, Carl W.U (1950), 'Skatterätt och privaträtt', *Förvaltningsrättslig tidskrift* 1950, nr 1, s.19–28.

Lindencrona, Gustaf (1992/93), 'Vad gör en skattelagstiftning verkligt misslyckad?', *Juridisk Tidskrift* 1992/93, nr 2, s. 331.

Lodin, Sven-Olof (2007), 'Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning', *Skattenytt* 2007 s. 477.

Moëll, Christina (2004), 'Proportionalitetsprincipen', *Skattenytt* 2004 s. 675.

Persson, Jesper (2022), 'Förutsebarhet i beskattningsfrågor – viktigt både för de stora företagen och Skatteverket' *Skattenytt* 2022 s.471.

Persson Österman, Roger (2022), 'Kommentar till SKV:s artikel: Förutsebarhet i beskattningsfrågor' *Skattenytt* 2022 s.48.

Påhlsson, Robert (2004), 'Om likhet inför skattelag', *Skattenytt* 2004 s.667.

Påhlsson, Robert (2014) 'Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen'. *Skattenytt* 2014 s.554.

Sandström, Karl (2007), '40 kap. 12 § IL- en stoppregel i flera bemärkelser', *Svensk skattetidning* 2007:2.

Virin, Niclas (2008), 'Varför obegränsade förlustavdrag? Varför inte!', *Svensk skattetidning* 2008:10.

Wiman, Bertil (1994), 'Underskottsavdragslagen', *Skattenytt* 1994 s.715.

Rättsfall

Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten)

RÅ 1999 ref 76

HFD 2019 ref 40

HFD 2020 ref 10

Skatterättsnämnden

SRN 2009-05-28

Övrigt

Europaparlamentet, 'EU-rättens källor och räckvidd' 2023/11,

https://www.europarl.europa.eu/erpl-app-public/factsheets/pdf/sv/FTU_1.2.1.pdf, (besökt 2024-04-19).

Europeiska unionens domstol, 'Om domstolen', UÅ

https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7024/sv/ (besökt 2024-04-16).

Fastighetsägarna, remissyttrande över promemorian Förbättrade och förenklade regler om avdrag för tidigare års underskott, 2024-04-19, Dnr Fi2024/00136

<https://www.regeringen.se/contentassets/238ecab1be4d4c978ecaba393cb19377/fastighetsagarna.pdf> (besökt 2024-04-22).

FRA och Europarådet, 'Handbok om europeisk rätt rörande tillgång till rättslig prövning'

https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/Handbook_access_justice_SWE

(besökt 2024-04-19).

Företagarna, remissyttrande över promemorian Förbättrade och förenklade regler om avdrag för tidigare års underskott, 2024-04-19, Dnr Fi2024/00136

<https://www.regeringen.se/contentassets/238ecab1be4d4c978ecaba393cb19>

[377/foretagarna.pdf](https://www.regeringen.se/contentassets/238ecab1be4d4c978ecaba393cb19377/foretagarna.pdf) (besökt 2024-04-22).

Näringslivets skattedelegation, remissyttrande över promemorian

Förbättrade och förenklade regler om avdrag för tidigare års underskott,

2024-04-19,

<https://www.regeringen.se/contentassets/238ecab1be4d4c978ecaba393cb19>

[377/nsd-naringslivets-skattedelegation.pdf](https://www.regeringen.se/contentassets/238ecab1be4d4c978ecaba393cb19377/nsd-naringslivets-skattedelegation.pdf) (besökt 2024-04-22).

Svenskt Näringsliv, remissyttrande över promemorian Förbättrade och

förenklade regler om avdrag för tidigare års underskott, 2024-04-18, SN

2024-16,

<https://www.regeringen.se/contentassets/238ecab1be4d4c978ecaba393cb19>

[377/svenskt-naringsliv.pdf](https://www.regeringen.se/contentassets/238ecab1be4d4c978ecaba393cb19377/svenskt-naringsliv.pdf) (besökt 2024-04-22).

Uppsala universitet, remissyttrande över promemorian Förbättrade och

förenklade regler om avdrag för tidigare års underskott, 2024-04-15, Dnr

JURFAK 2024/4

<https://www.regeringen.se/contentassets/238ecab1be4d4c978ecaba393cb19>

[377/uppsala-universitet-juridiska-fakulteten.pdf](https://www.regeringen.se/contentassets/238ecab1be4d4c978ecaba393cb19377/uppsala-universitet-juridiska-fakulteten.pdf) (besökt 2024-04-22).