

Regeringens proposition

1983/84:63

om förlustavdrag efter ägarskifte;

beslutad den 27 oktober 1983.

Regeringen föreslår riksdagen att anta de förslag som har tagits upp i bifogade utdrag av regeringsprotokoll ovannämnda dag.

På regeringens vägnar

OLOF PALME

KJELL-OLOF FELDT

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen läggs fram förslag om ändringar i aktiebolags och ekonomiska föreningars rätt till förlustavdrag efter ägarskifte. Enligt nuvarande spärregel, som omfattar s.k. familjebolag, kan även ganska små förändringar på ägarsidan inverka på möjligheten till förlustavdrag. I propositionen föreslås att spärregeln mjukas upp så att ägarbyten blir tillåtna i betydligt större utsträckning än vad som nu är fallet utan att rätten till förlustavdrag går förlorad. Samtidigt utvidgas spärregeln till att omfatta alla företag som utgör fåmansföretag enligt 35 § 1 a mom. sjunde stycket a kommunalskattelagen (1928:370).

Propositionen innehåller vidare ett förslag om en spärregel för företag som inte är fåmansföretag. Denna nya spärregel tar sikte på förvärv av aktier i skalbolag. Med skalbolag avses i princip ett bolag som inte bedriver någon verksamhet och som därför saknar verkligt och särskilt värde för förvärvaren. Enligt förslaget kan skalbolaget gå miste om rätten till förlustavdrag om dess aktier övergår till ny ägare.

I propositionen föreslås slutligen att ekonomiska föreningar, sparbanker och jordbrukets kreditkassor skall kunna behålla sina förlustavdrag även efter fusion. Sådana regler saknas f.n.

De föreslagna bestämmelserna om aktiebolags och ekonomiska föreningars rätt till förlustavdrag efter ägarskifte skall tillämpas första gången vid prövning av förlustavdrag vid 1985 års taxering. Rätten till förlustavdrag efter fusion mellan ekonomiska föreningar m.fl. införs redan fr.o.m. 1984 års taxering.

I Förslag till**Lag om ändring i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämn-
ning vid taxering för inkomst**

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämn-
ning vid taxering för inkomst¹

dels att 11 § skall upphöra att gälla,

dels att nuvarande 9 och 10 §§ skall betecknas 10 respektive 11 §,

*dels att rubriken till lagen samt 5, 8, nya 10 och nya 11 §§ skall ha nedan
angivna lydelse,*

*dels att i lagen skall införas en ny paragraf, 9 §, av nedan angivna
lydelse.*

Lag om förlustavdrag*Nuvarande lydelse*

Skattskyldig, som önskar *erhålla* förlustavdrag, *har att därom* fram-
ställa yrkande. Om tid och sätt för
framställande av sådant yrkande gäl-
ler vad i taxeringslagen i allmänhet
är stadgat om yrkanden beträffande
skattskyldigs taxering.

Det åligger den skattskyldige att
visa ej mindre förhandenvaron av de
förutsättningar, som för honom
grunda rätt till förlustavdrag, än även
befogenheten i övrigt av det yrkade
avdraget.

Om aktierna i aktiebolag eller
andelarna i ekonomisk förening vid
ingången av förluståret eller utgången
av det beskattningsår, för vilket taxe-
ring skall ske, till huvudsaklig del
ägdes eller på därmed jämförligt sätt
– direkt eller genom förmedling av
juridisk person – innehades av en
fysisk person eller ett fåtal fysiska
personer, må vid sagda taxering för-
lustavdrag ej medgivas med mindre
samtliga eller så gott som samtliga
aktier eller andelar vid nämnda båda
tillfällen ägdes eller på angivet sätt
innehades av samma fysiska person
eller personer samt under förutsätt-

Föreslagen lydelse

5 §

Skattskyldig, som önskar *få* för-
lustavdrag, *skall* framställa yrkande
om detta. Om tid och sätt för fram-
ställande av sådant yrkande gäller
vad i taxeringslagen (1956:623) i
allmänhet *föreskrivs* om yrkanden
beträffande skattskyldigs taxering.

Det åligger den skattskyldige att
lämna erforderliga upplysningar om
förutsättningarna för förlustavdra-
get. Uppgifterna skall lämnas på
särskild blankett enligt formulär som
riksskatteverket fastställer.

8 §

Et aktiebolag, som är fämansföre-
tag vid ingången av förluståret (in-
gångsdagen) eller vid utgången av det
beskattningsår för vilket taxering
skall ske (utgångsdagen), har inte rätt
till förlustavdrag om

1. aktier med mer än hälften av
röstetalet i bolaget på utgångsdagen
ägs av en person som på ingångsda-
gen inte ägde aktier med så stor andel
i röstetalet eller

2. aktier med mer än hälften av
röstetalet i bolaget på utgångsdagen
ägs av två eller flera personer som inte
ägde dessa aktier på ingångsdagen.

Aktier som förvärvats genom emis-

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1978:53.

Nuvarande lydelse

ning tillika, då fråga är om två eller flera aktie- eller andelsägare, att envar av dessa ägde eller innehade ungefärligen lika stor andel i aktie- eller andelskapitalet vid det ena som vid det andra tillfället. Hinder för förlustavdrag möter dock ej, där skiljaktighet i ägarförhållandena betingas av att aktierna eller andelarna genom arv, testamente eller bodelning övergått å annan fysisk person eller andra fysiska personer.

Föreslagen lydelse

sion med lika rätt för aktieägarna anses vid tillämpning av första stycket 2 ha ägts vid den tidpunkt då aktieägaren förvärvade de aktier som utgör grunden för hans förvärv genom emissionen.

Med ägare till aktier avses fysisk person som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktierna.

Vid bedömningen av ägarförhållandena i ett bolag skall

1. den som är aktieägare på ingångsdagen och samiliga närstående till denne anses som en enda ägare och

2. aktier, som förvärvats av någon som såväl på ingångsdagen som vid förvärvstillfället var företagsledare i bolaget, anses ha ägts av denne även på ingångsdagen.

Som närstående räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make samt syskon eller syskons make eller avkomling. Med make avses även efterlevande make och med avkomling även styvbarn och fosterbarn. Förhållandena vid förvärvstillfället är avgörande för om en person skall anses som närstående.

Har bolaget inte bedrivit någon verksamhet på ingångsdagen får rätten till förlustavdrag bedömas med hänsyn till ägarförhållandena vid den tidpunkt under förluståret då verksamheten påbörjades.

Vad som sägs om aktiebolag och aktier i sådana bolag gäller också beträffande ekonomiska föreningar och andelar i sådana föreningar.

Beteckningarna fåmansföretag och företagsledare i fåmansföretag har den betydelse som anges i 35 § 1 a mom. sjunde stycket a) samt åttonde stycket kommunalskattelagen (1928:370).

Nuvarande lydelse

9 §

Har bolag (dotterbolag) genom fusion enligt 174 § 1 mom. lagen den 14 september 1944 om aktiebolag upplösts och uppgått i annat bolag (moderbolag), äger moderbolaget samma rätt till förlustavdrag, som – om fusionen ej skett – tillkommit dotterbolaget. *Därest aktierna i moderbolaget vid utgången av beskattningsåret eller aktierna i dotterbolaget vid ingången av förluståret till huvudsaklig del ägdes eller på därmed jämförligt sätt innehades – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer, skall vad nyss sagts angående moderbolags rätt att utnyttja dotterbolags förlustavdrag gälla endast därest moderbolaget jämväl vid sistnämnda tidpunkt ägde mer än nio tiondelar av aktiekapitalet i dotterbolaget.*

Föreslagen lydelse

9 §

Förvärvar en juridisk person – direkt eller genom förmedling av dotterföretag – aktier i sådan omfattning att förvärvaren får ett bestämmande inflytande i ett aktiebolag, går aktiebolaget miste om rätten till avdrag för förlust som uppkommit före förvärvet om det inte är uppenbart att förvärvaren genom förvärvet får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till dennes rörelse eller kapitalförvaltning. Vad nu sagts gäller dock inte i fråga om aktiebolag som enligt 35 § 1 a mom. sjunde stycket a) kommunalskattelagen (1928:370) utgör fåmansföretag.

Den som äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktier med mer än hälften av röstetalet i bolaget anses ha ett bestämmande inflytande i detta.

Vad som sägs om aktiebolag och aktier i sådana bolag gäller också beträffande ekonomiska föreningar och andelar i sådana föreningar.

10 §

Har ett bolag (dotterbolag) genom fusion enligt 14 kap. 8 § lagen (1975:1385) om aktiebolag upplösts och uppgått i ett annat bolag (moderbolag), äger moderbolaget samma rätt till förlustavdrag som – om fusionen ej skett – skulle ha tillkommit dotterbolaget.

Om moderbolaget vid utgången av beskattningsåret eller om dotterbolaget vid ingången av förluståret var ett fåmansföretag, skall vad i första stycket sagts om moderbolagets rätt att utnyttja dotterbolagets förlustavdrag gälla endast för det fall att moderbolaget vid ingången av förluståret ägde mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget.

Har genom fusion enligt 96 § lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar en kooperativ förening (överlåtande förening) upplösts och uppgått i en

Nuvarande lydelse

Ägdes eller innehades på sätt nyss sagts aktierna i moderbolaget vid utgången av beskattningsåret av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer, skall såsom förutsättning för förlustavdragets utnyttjande jämväl gälla, att denna person eller dessa personer ägde eller innehade samtliga eller så gott som samtliga aktier i moderbolaget jämväl vid ingången av doterbolagets ifrågavarande förlustår. Är i full, som sist sagts, fråga om två eller flera aktieägare, kräves ytterligare att envar av dessa ägde eller innehade ungefärligen lika stor andel i aktiekapitalet vid det ena som vid det andra av sistnämnda båda tillfällen. Hinder för förlustavdragets utnyttjande möter dock ej, där skiljaktighet i ägareförhållandena betingats av att aktierna genom arv, testamente eller bodelning övergått å annan fysisk person eller andra fysiska personer.

10 §²

Sker genom dom av regeringsrätten eller kammarrät eller genom beslut av länsrätt eller den mellankommunala skatterätten ändring i taxering till statlig eller kommunal inkomstskatt av beskaffenhet att inverka på rätten till förlustavdrag eller på beräkningen av storleken av sådant avdrag, må – utan avseende å att laga kraft åkommit taxering, vid vilken förlustavdraget utnyttjats eller ägt utnyttjas – besvär, under yrkande om den ändring i sistnämnda taxering som föranledes av förenämnda dom eller beslut, anföras av skattskyldig, taxeringsintendent och, såvitt angår taxering till kommunal inkomstskatt, vederbörande kommun.

Besvären skola anföras av skattskyldig eller kommun inom sex månader och av taxeringsintendent inom åtta månader från den dag besvärsgrundande dom eller beslut meddelades.

²Senaste lydelse 1979:178.

Föreslagen lydelse

annan sådan förening (övertagande förening), äger den övertagande föreningen samma rätt till förlustavdrag som – om fusionen ej skett – skulle ha tillkommit den överlåtande föreningen.

Vad i tredje stycket sagts gäller även vid fusion enligt 78 § lagen (1955:416) om sparbanks samt vid fusion enligt 87 § lagen (1956:216) om jordbrukskasserörelsen.

Beteckningarna kooperativ förening och fåmansföretag har den betydelse som anges i punkt 12 av anvisningarna till 29 § respektive 35 § 1 a mom. sjunde stycket a) kommunal-skattelagen (1928:370).

11 §

Ändras genom dom taxeringen till statlig eller kommunal inkomstskatt på sådant sätt att rätten till förlustavdrag eller beräkningen av avdragets storlek påverkas, får annan taxering, vid vilken förlustavdraget utnyttjats eller hade kunnat utnyttjas, överklagas även om denna taxering vunnit laga kraft. I besvären får endast sådana ändringar yrkas som föranledes av domen. Rätt att överklaga har skattskyldig, taxeringsintendent och, i fråga om taxering till kommunal inkomstskatt, kommunen.

Besvären skall anföras av skattskyldig eller kommun inom sex månader och av taxeringsintendent inom åtta månader från den dag då domen meddelades.

Nuvarande lydelse

Enligt denna paragraf anförda besvär må ej företas till avgörande, förrän den taxering, som med förenämnda dom eller beslut avses, slutligt avgjorts.

I fråga om besvär, som här avses, skall vad i 103 och 104 §§ taxeringslagen stadgas äga motsvarande tillämpning. Jämväl i övrigt skola, där ej annat framgår av vad i denna lag sägs, taxeringslagens föreskrifter äga motsvarande tillämpning.

11 §³

Regeringen äger utfärda för tillämpning av denna lag erforderliga föreskrifter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984 och tillämpas första gången vid prövning av förlustavdrag vid 1985 års taxering. Därvid iakttas dock följande.

1. De nya bestämmelserna i 10 § tredje – femte styckena tillämpas redan vid 1984 års taxering.

2. I fråga om företag, som vid tillämpning av äldre bestämmelser i 8 § skulle ha haft rätt till förlustavdrag om den 31 december 1983 varit utgångsdag, skall den 1 januari 1984 betraktas som ingångsdag om detta är till fördel för företaget.

3. I fråga om moderbolag som den 31 december 1983 ägt mer än 90 % av aktierna i ett dotterbolag skall vad som sägs i det nya andra stycket av 10 § om kvalificerat ägarförhållande vid ingången av förluståret inte gälla om varken moderbolaget vid ikraftträdandet eller dotterbolaget vid ingången av förluståret var sådant företag som anges i 8 § i dess äldre lydelse.

2 Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att i punkt 3 av anvisningarna till 29 § och punkt 2 c av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen (1928:370)¹ orden "lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst" skall bytas ut mot "lagen (1960:63) om förlustavdrag".

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984.

³Senaste lydelse 1978:53.

¹Senaste lydelse av punkt 3 av anvisningarna till 29 § 1981:295 punkt 2 c av anvisningarna till 36 § 1981:295.

Föreslagen lydelse

Besvären får inte avgöras förrän den taxering som domen avser slutligt avgjorts.

I fråga om besvär, som här avses, skall 103 och 104 §§ taxeringslagen (1956:623) tillämpas. Även i övrigt skall, där inte annat framgår av denna lag, taxeringslagens föreskrifter tillämpas.

3 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1974:990) om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m.m.

Härigenom föreskrivs att i 8 § lagen (1974:990) om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m.m. orden "förordningen (1960:63) om rätt till förlustutjämnning vid taxering för inkomst" skall bytas ut mot "lagen (1960:63) om förlustavdrag".

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984.

FINANSDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1983-09-22

Närvarande: statsministern Palme, ordförande, och statsråden I. Carlsson, Lundkvist, Feldt, Sigurdson, Gustafsson, Leijon, Hjelm-Wallén, Peterson, Andersson, Rainer, Boström, Göransson, Gradin, Dahl, R. Carlsson, Holmberg, Hellström, Thunborg

Föredragande: statsrådet Feldt

Lagrådsremiss om förlustavdrag efter ägarskifte

1 Inledning

I januari 1983 överlämnade 1980 års företagsskattekommitté¹ (B 1979:13, FSK) delbetänkandet (Ds Fi 1983:1) Aktiebolags och ekonomiska föreningars m.fl. rätt till förlustavdrag efter ägarskifte.

FSK har haft i uppdrag att se över de bestämmelser i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst (FAL) som behandlar rätten till förlustavdrag efter ägarskifte. Överlåtelse av aktier och andelar i s.k. familjebolag medför enligt gällande bestämmelser i regel att bolaget förlorar rätten till avdrag för förluster som uppkommit före överlåtelsen. Det finns däremot inte någon motsvarande spärregel för företag med en större delägarkrets. FSK föreslår att den nuvarande spärregeln för familjebolagen mjukas upp men att den samtidigt görs tillämplig på en något vidare krets av företag. Enligt FSK bör vidare en ny spärregel införas för de flermansägda företagens del.

I sitt betänkande tar FSK slutligen upp frågan om förlustavdrag efter fusion mellan ekonomiska föreningar, sparbanker och kassor ingående i jordbrukskasserörelsen. Enligt FSK bör i dessa fall införas en rätt till förlustavdrag.

Beträffande gällande rätt på området och FSK:s närmare överväganden hänvisas till betänkandet.

Till protokollet i detta ärende bör fogas dels som *bilaga 1* en sammanfattning av betänkandet, dels som *bilaga 2* FSK:s lagförslag.

¹ Riksdagsledamoten Johan A. Olsson, ordförande, kanslichefen Lars Bergstig, riksdagsledamöterna Bo Lundgren, Maj-Lis Lööv och Erik Wärnberg.

FSK:s betänkande har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna och en sammanställning av deras yttranden bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 3*.

I det följande behandlar jag först frågan om förlustavdrag för de fåmansägda företagen och därefter förlustavdrag för flermansägda företag. I ett tredje avsnitt diskuterar jag rätten till förlustavdrag efter fusion. Avslutningsvis föreslår jag vissa ändringar beträffande uppgiftsskyldigheten i samband med yrkande om förlustavdrag.

2 Allmän motivering

2.1 Förlustavdrag i fåmansägda företag

2.1.1 Allmänna synpunkter

I 8 § FAL finns en spärregel som hindrar ett familjebolag att åtnjuta förlustavdrag efter förändringar av ägarförhållandena. Med familjebolag avses i detta sammanhang ett aktiebolag (ekonomisk förening), vars aktier (andelar) till huvudsaklig del ägs eller på därmed jämförligt sätt – direkt eller genom förmedling av juridisk person – innehas av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. Företaget räknas som familjebolag om ägarkretsen har detta utseende vid antingen ingången av förluståret (ingångsdagen) eller utgången av det beskattningsår för vilket taxering skall ske (utgångsdagen). Ett familjebolag har rätt till förlustavdrag endast under förutsättning att samtliga eller så gott som samtliga aktier i bolaget ägs av samma fysiska personer på såväl ingångsdagen som utgångsdagen. Som ytterligare villkor gäller att dessa personer äger ungefärligen lika stor andel i aktie- eller andelskapitalet vid de båda tidpunkterna. I praxis har även relativt små förändringar på ägarsidan medfört att rätten till förlustavdrag gått förlorad.

FSK föreslår att spärregeln i 8 § FAL får en ny utformning. Förslaget medför i flertalet fall att rätten till förlustavdrag utvidgas. Ägarbyte föreslås således kunna ske i större omfattning än tidigare utan att rätten till förlustavdrag upphör. I vissa fall kan emellertid förslaget leda till en skärpning av gällande bestämmelser. Skärpningen består främst i att den krets av företag som kan förlora rätten till förlustavdrag utvidgas från familjebolag till alla företag som utgör fåmansföretag enligt 35 § 1 a mom. sjunde stycket a kommunalskattelagen (1928:370, KL).

I stort sett alla remissinstanser som yttrat sig i denna del ser positivt på förslaget. Ett flertal instanser har dock synpunkter på regelns närmare utformning och efterlyser längre gående uppmjukningar i rätten att utnyttja förlustavdrag än vad FSK föreslår.

För egen del får jag anföra följande. Syftet med bestämmelserna i 8 § FAL

är att förhindra att företag, vars huvudsakliga tillgång är en skattemässigt inte utnyttjad förlust, utbjuds till nya ägare som avser att börja eller till företaget överföra en vinstbringande verksamhet. Betydelsen av att hindra handel med förlustbolag har enligt min uppfattning inte minskat sedan bestämmelsernas tillkomst. Dagens regelsystem bör därför behållas i sina huvuddrag. Jag kan emellertid instämma med FSK att den nuvarande spärregeln är så sträng att den förhindrar förlustavdrag även i sådana fall då någon egentlig handel med avdragen inte kan anses föreligga. Det kan vara fråga om överlåtelse av aktier till barn som ett led i en generationsväxling eller om en breddning av ägarkretsen till anställda eller ett finansieringsföretag. Till detta kommer att det f.n. råder en viss osäkerhet om vilken grad av förändring i ägarstrukturen som tillåts utan att rätten till förlustavdrag går förlorad. Spärregeln har åtskilliga gånger gett upphov till problem vid den praktiska tillämpningen.

Mot bakgrund av det anförda anser jag att det är motiverat att mjuka upp spärregeln. Det finns också skäl att i lagtexten klarare avgränsa vilka ägarskiften som är tillåtna. Jag ansluter mig här i allt väsentligt till de synpunkter som FSK redovisat i sitt betänkande.

2.1.2 Kretsen av företag

Enligt FSK bör kretsen av de företag som omfattas av spärren mot förlustavdrag utvidgas. Förslaget innebär, som nyss angetts, att avdragsförbudet skall tillämpas inte bara på familjebolag utan på samtliga företag som är fåmansföretag enligt 35 § 1 a mom. sjunde stycket a KL.

I 35 § 1 a mom. sjunde stycket a KL definieras fåmansföretag som ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, vars aktier eller andelar till övervägande del ägs eller på därmed jämförligt sätt innehas – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. Det som avgör om ett företag skall anses som ett fåmansföretag eller inte är alltså antalet fysiska personer som äger den övervägande delen av företaget. Med uttrycket till övervägande del menas ett innehav av mer än 50 % av aktierna eller andelarna. Spärren skall alltså enligt förslaget tillämpas på företag vars aktier eller andelar ägs till mer än 50 % av ett fåtal personer och inte – vilket är innebörden av nuvarande bestämmelser – först då ett fåtal personer äger minst 70 – 75 %.

Som kommer att framgå av det följande (avsnitt 2.1.3) anser jag att möjligheten till förlustavdrag bör bortfalla om sådana förändringar inträffar på ägarsidan att det bestämmande inflytandet hamnar i nya händer. Mot denna bakgrund är det enligt min mening logiskt att låta avdragsförbudet omfatta fåmansföretagen och inte bara familjebolagen. I annat fall kan den omständigheten att ett företag inte är ett familjebolag – men väl ett fåmansföretag – medföra att t.o.m. ett nyförvärv av en majoritetspost lämnar rätten till förlustavdrag orubbad.

Begreppet fåmansföretag bör ha samma innebörd i FAL som i KL. Den speciella form av företag som avses i 35 § 1 a mom. sjunde stycket b KL (filialföretag) bör dock inte anses som fåmansföretag vid tillämpning av förlustutjämningsreglerna.

I likhet med vad som f.n. gäller bör frågan om företagets status bedömas med hänsyn till förhållandena på ingångsdagen och utgångsdagen. Spärren blir alltså tillämplig om företaget vid åtminstone en av dessa dagar är ett fåmansföretag. Detta innebär att spärren kan träda i funktion även om ett företag köps upp av exempelvis ett börsbolag. Det avgörande är i det fallet om förlustbolaget var ett fåmansföretag på ingångsdagen.

Som framgår av anknytningen till begreppet fåmansföretag kommer spärren att omfatta såväl aktiebolag som ekonomiska föreningar. När jag i fortsättningen talar om aktier i aktiebolag avser jag därför även andelar i ekonomiska föreningar.

2.1.3 Avdragsförbudets närmare utformning

Allmänna utgångspunkter

Vid bedömningen av om ett fåmansföretag även efter ett ägarbyte skall ha rätt till förlustavdrag anser FSK, som angetts tidigare, att överlåtelse av aktier bör kunna ske i betydligt större utsträckning än vad som nu är fallet.

Rätten till förlustavdrag bör enligt FSK gå förlorad i två olika fall. Det första fallet – spärregel I – är att det bestämmande inflytandet i bolaget på utgångsdagen, direkt eller genom förmedling av juridisk person, innehas av en fysisk person som inte hade sådant inflytande på ingångsdagen. En person anses ha det bestämmande inflytandet om denne innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier i företaget.

Det andra fallet – spärregel II – tar sikte på det förhållandet att betydande förändringar har skett på ägarsidan mellan ingångsdagen och utgångsdagen utan att för den skull spärregel I blir tillämplig. Bolaget kan således mista sin avdragsrätt även om inte någon person ensam får det bestämmande inflytandet i bolaget. Enligt FSK bör sålunda avdragsrätten under alla omständigheter gå förlorad om aktier med mer än hälften av rösterna för samtliga aktier har bytt ägare.

Under remissbehandlingen har invänts att fullt acceptabla transaktioner kan falla utanför de gränser som FSK dragit upp liksom att vissa illojala transaktioner kan genomföras utan att avdragsrätten för förluster äventyras. Vidare har påpekats att bestämmelserna kan medföra tröskeeffekter. Redan en överlåtelse av ett fåtal aktier till någon med ett innehav strax under hälften av röstetalet kan utsläcka rätten till förlustavdrag.

Svenska bankföreningen ifrågasätter om inte en dispensregel bör införas för att göra de schablonmässigt utformade spärreglerna mer flexibla. Även

några andra remissinstanser anser att spärreglerna bör kompletteras med en dispensregel så att möjlighet ges att undanta transaktioner som har tillkommit av andra skäl än att få tillgång till förlustavdrag.

För egen del anser jag att starka praktiska skäl talar för att spärregler av det slag det här är fråga om ges en entydig utformning. De föreslagna reglerna har jämfört med nuvarande spärregel den fördelen att de klart anger i vilken utsträckning aktier kan byta ägare utan konsekvenser för förlustavdraget. Dispensregler ger ofta upphov till tillämpningsproblem och osäkerhet om lagstiftningens innehåll. Enligt min mening saknas det anledning att i detta sammanhang införa en dispensmöjlighet.

Mot denna bakgrund är jag beredd att acceptera de av FSK föreslagna spärreglerna. Rätten till förlustavdrag skall alltså kunna gå förlorad om en jämförelse mellan förhållandena på ingångsdagen och utgångsdagen ger vid handen att aktieägarkretsen har ändrats på sätt som anges i spärregel I eller II. Jag ansluter mig också till den föreslagna definitionen av uttrycket bestämmande inflytande.

Aktieägarbegreppet

Vid utformningen av spärreglerna bör enligt FSK förändringar i ägandet kopplas till röstetalet och inte som f.n. till antalet aktier. FSK har således funnit att avgörande vikt bör fästas till inflytandet i bolaget och inte endast till fördelningen av aktier.

Förslaget i denna del har mött kritik från några remissinstanser. Riksskatteverket (RSV) anser att kopplingen till röstetalet öppnar möjligheter till kringgående. Som exempel anges att ett företag kan nyemittera aktier med ett röstvärde på en tiondels röst vardera. Sådana aktier kan ges ut till ett röstvärde av 50 % av det sammanlagda röstvärdet utan att rätten till förlustavdrag påverkas. Detta innebär emellertid att 90,9 % av det totala aktiekapitalet kan tecknas av en ny aktieägare och att, om denne är ett aktiebolag, koncernbidrag kan lämnas. För att förhindra sådana konstruktioner bör enligt RSV spärreglerna kompletteras så att också den antalsmässiga förändringen i aktieinnehaven beaktas.

Även allmänna ombudet för mellankommunala mål (AO) och länsstyrelsen i Malmöhus län framhåller olägenheter av liknande slag med den föreslagna anknytningen till aktiernas röstetal.

För egen del vill jag anföra följande. Det är inte ovanligt att ett fåmansföretag i syfte att förvärva nytt riskvilligt kapital ger ut ett stort antal aktier till utomstående. De nyemitterade aktierna har ofta ett lägre röstvärde än de gamla aktierna. Det bestämmande inflytandet kommer på detta vis att ligga kvar hos den ursprungliga ägargruppen. En regel som tar sikte på antalet aktier skulle i ett sådant fall kunna medföra att rätten till förlustavdrag upphör. Denna konsekvens skulle förmodligen påverka anskaffningen av riskkapital till fåmansföretag på ett negativt sätt. Påpekas

kan också att sannolikheten för koncernbidrag framstår som förhållandevis liten så länge givarföretaget inte har röstmajoritet i det mottagande bolaget.

Med hänsyn bl.a. till det anförda är jag inte beredd att tillmötesgå remissinstansernas önskemål på denna punkt. I likhet med FSK anser jag att aktiernas röstetal bör vara avgörande för bedömningen av i vad mån ägarförhållandena förändrats mellan ingångsdagen och utgångsdagen.

Enligt FSK:s förslag skall spärregel I tillämpas om det bestämmande inflytandet i bolaget på utgångsdagen innehas av en fysisk person som inte hade sådant inflytande på ingångsdagen. Aktierna kan innehas direkt eller indirekt genom förmedling av en eller flera juridiska personer. Någon föreskrift om indirekt innehav finns däremot inte i spärregel II, dvs. det fallet att ett stort antal aktier på utgångsdagen innehas av andra personer än sådana som var aktieägare på ingångsdagen.

För egen del anser jag att det inte är motiverat att ha olika ägarbegrepp i de båda spärreglerna. Vid bedömningen av vem som äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktier är det enligt min mening naturligt att i båda fallen beakta såväl direkt innehav som innehav genom förmedling av juridisk person. Jag föreslår därför att reglerna justeras i detta avseende.

Innebörden av det anförda är att det vid indirekta innehav blir nödvändigt att utföra en total genomsyn mellan förlustbolaget och de fysiska personer som utgör dess slutliga ägare. Detta medför bl.a. att det kan vara förändringar i ett inskjutet företags ägarkrets som avgör om förlustbolaget skall gå miste om sin rätt till förlustavdrag eller inte. Genomsynen får vidare den effekten att en juridisk person aldrig kan anses ha det bestämmande inflytandet i förlustbolaget. Vid tillämpning av spärreglerna kan endast fysiska personer räknas som egentliga aktieägare.

Jämförelsetidpunkterna

F.n. är det ägarförhållandena på utgångsdagen som skall jämföras med ägarförhållandena på ingångsdagen. Vem som har ägt förlustbolagets aktier under mellantiden är utan betydelse vid prövningen av om bolaget har kvar sin rätt till förlustavdrag.

FSK anser det motiverat att mjuka upp reglerna om ägarförhållandena på ingångsdagen. Förslaget tar sikte på den situationen att ett bolag inte bedrivit någon verksamhet vid nämnda tidpunkt. I dessa fall skall ägarförhållandena i stället bedömas med hänsyn till förhållandena vid den tidpunkt under förluståret då bolaget påbörjade sin verksamhet.

Förslaget har inte mött några invändningar vid remissbehandlingen.

För egen del får jag anföra följande. En företagare som önskar starta en verksamhet i aktiebolagsform köper ofta ett färdigbildat bolag som är vilande. Det är inte ovanligt att det under bolagets första verksamhetsår uppkommer förluster som bolaget önskar kvitta mot kommande vinster. Den

nuvarande utformningen av bestämmelserna i 8 § FAL lägger emellertid hinder i vägen för sådan kvittning eftersom företagaren inte var aktieägare på ingångsdagen. Den som önskar utnyttja förlustavdrag avseende det första verksamhetsåret måste därför bilda ett nytt bolag i stället för att anskaffa ett färdigbildat. Detta är ingen lämplig ordning. Jag ansluter mig därför till FSK:s förslag att rätten till förlustavdrag i nu diskuterade fall skall grundas på ägarförhållandena den dag då verksamheten påbörjades.

Närståendes förvärv

FSK har föreslagit att personer som tillhör samma närståendekrets i princip skall behandlas som en enda person. Med närstående avser FSK de personer som uppräknas i 35 § 1 a mom. nionde stycket KL. Den föreslagna närståenderegeln får betydelse både om en närstående till en aktieägare förvärvar aktier från en utomstående och om aktier överläts mellan närstående personer. Vid förvärv *från utomstående* får närståenderegeln en skärpande effekt, dvs. regeln kan leda till att rätten till förlustavdrag går förlorad. Förhållandena kan exempelvis vara sådana att aktierna på ingångsdagen till lika delar ägs av tre personer, A, B och C. B:s aktier förvärvas av A:s dotter. Med tillämpning av huvudregeln är rätten till förlustavdrag ograverad. Närståenderegeln gör dock att de aktier som innehas av A och dennes dotter skall betraktas som en enhet. Detta leder i sin tur till att det bestämmande inflytandet anses ha övergått på A.

Vid överlåtelser *mellan närstående* är den av FSK föreslagna regeln till fördel för de skattskyldiga. Regeln medför att äganderättsförändringar inom närståendekretsen över huvud taget inte påverkar rätten till förlustavdrag. Enligt FSK bör detta gälla oavsett överlåtelstens form. Till skillnad mot i dag kommer således närståenderegeln att omfatta inte bara arv, testamente och bodelning utan också förvärv genom köp och gåva. Förslaget innebär vidare att förvärv genom arv och testamente inte generellt går fria. Ett legat till en person som inte tillhör närståendekretsen kommer exempelvis att kunna påverka bolagets rätt till förlustavdrag.

Närståenderegeln får – vad gäller förvärv mellan närstående – i första hand betydelse vid tillämpning av spärregel I, dvs. den spärregel som tar sikte på att aktiemajoriteten tillfaller ny ägare. En dotter har t.ex. genom förvärv av en mindre aktiepost från sin far fått det bestämmande inflytandet i bolaget. Närståenderegeln får till följd att fadern och dottern behandlas som en enhet (överlåtelser saknar betydelse). Närståenderegeln är dock av intresse även vid tillämpning av spärregel II, dvs. det fallet att mer än hälften av aktierna tillfallit nya ägare. I avsaknad av närståenderegeln skulle exempelvis en fader inte kunna överlåta samtliga aktier i det egna bolaget till sina tre barn utan att rätten till förlustavdrag gick förlorad.

Några remissinstanser framhåller att möjligheten till fria överlåtelser inom närståendekretsen kan synas alltför generös.

RSV och AO anser att närståenderegeln bör förtydligas så att det klart framgår från vem man skall utgå när man bestämmer närståendekretsen. Regeln bör gälla endast om aktieägaren på utgångsdagen är närstående till den person som på ingångsdagen ägde aktierna. Utan ett sådant förtydligande kan bestämmelsen tolkas så att vid en rad av överlåtelser det alltid är den sista överlåtarens krets av närstående personer som är avgörande.

Länsstyrelsen i Stockholms län har anfört att det direkt i lagtexten bör anges att det är förhållandena vid förvärvstillfället som är avgörande för om en förvärvare skall anses ingå i närståendekretsen. Sveriges industriförbund pekar på att förslaget innebär att förlustavdraget går förlorat om en f. d. make i samband med bodelning efter äktenskapsskillnad tilldelas aktier. Den nya ägaren är ju vid förvärvstillfället inte att anse som närstående. Förbundet anser att avdragsrätten inte bör falla bort i en situation som denna.

För egen del vill jag anföra följande. Jag delar FSK:s uppfattning att personer som tillhör samma närståendekrets i princip bör behandlas som en enda person vid bedömningen av ett aktiebolags rätt till förlustavdrag. Denna princip bör gälla såväl om en närstående förvärvar aktier från en utomstående som vid transaktioner mellan närstående. Begreppet närstående bör ha samma innebörd som i 35 § 1 a mom. nionde stycket KL. FSK:s förslag bör således genomföras.

Enligt min mening bör dock den föreslagna närståenderegeln förtydligas på några punkter. I lagtexten bör för det första uttryckligen anges att det endast är närstående till den som var aktieägare på ingångsdagen som omfattas av regeln. Lagtexten bör vidare ge besked om vilken tidpunkt som är avgörande för om en person är närstående till aktieägaren. Jag anser att denna bedömning bör grundas på förhållandena vid den tidpunkt då personen förvärvar aktierna i fråga. Detta tillägg får betydelse om aktierna förvärvas av en make eller ett styv- eller fosterbarn till den "ursprunglige" aktieägaren. Om t.ex. ett äktenskap ingåtts först efter förvärvstillfället bör mannen och hustrun inte behandlas som en enda aktieägare.

I konsekvens med det anförda kommer en skilsmässa efter förvärvstillfället inte att inverka på rätten till förlustavdrag. Parterna betraktas som en enhet trots att de strängt taget inte är närstående på utgångsdagen. Har aktierna däremot förvärvats efter det att äktenskapet upplösts är närståenderegeln inte tillämplig. En akticöverlåtelse mellan fränskilda makar kan alltså leda till att bolaget går miste om förlustavdragsrätten. Jag är således inte beredd att tillmötesgå Sveriges industriförbunds önskemål om specialregler för sistnämnda situation.

I sammanhanget kan påpekas att rätten till förlustavdrag aldrig bortfaller om någon ändring i ägarförhållandena inte har ägt rum mellan ingångsdagen och utgångsdagen. Det förhållandet att två aktieägare gift sig med varandra har exempelvis inte i sig någon betydelse för bolagets förlustavdragsrätt. Jag vill också nämna att dödsbo kan ingå i närståendekretsen. Ett förvärv från avliden makes dödsbo anses därför utgöra ett närståendeförvärv.

Dödsfall kan ge upphov till transaktioner som inte hade kommit till stånd om aktieägaren levat vidare. FSK har mot den bakgrunden diskuterat om ett dödsbo efter en avliden aktieägare skall kunna överlåta boets aktier till vem som helst utan konsekvenser för förlustavdragsrätten. Något förslag i denna riktning läggs dock inte fram. Enligt FSK framstår det nämligen som principiellt felaktigt att ett dödsbo skall befinna sig i ett fördelaktigare läge än vad den avlidne skulle ha befunnit sig i. Jag delar FSK:s uppfattning på denna punkt.

Företagsledares förvärv

FSK har övervägt att jämställa företagsledare med närstående vid bedömningen av om förändringar på ägarsidan påverkar rätten till förlustavdrag. Även om FSK är av den mening att en företagsledares förvärv av aktier i normalfallet inte innebär handel med förlustavdrag avvisas en särbehandling av denna kategori aktieägare. Enligt FSK bör således en företagsledare i bolaget behandlas på samma sätt som en "utomstående" aktieägare.

Åtskilliga remissinstanser anser det felaktigt att en företagsledares aktieförvärv skall kunna få till följd att rätten till förlustavdrag går förlorad. Det påpekas att fåmansföretag inte sällan ägs och drivs i kompanjonskap av två eller flera personer som inte är släkt med varandra. Om t.ex. en av tre kompanjoner önskar utträda ur företaget eller avlider kan en försäljning av dennes aktier till någon av de andra ägarna förhindras under avsevärd tid på grund av att förvärvaren ensam skulle få ett bestämmande inflytande.

Jag kan instämma i den kritik som under remissbehandlingen riktats mot FSK:s förslag i förevarande hänseende. Att behandla en företagsledare på samma sätt som en utomstående kan leda till otillfredsställande resultat. Det är nämligen inte ovanligt att kompanjonerna i ett fåmansföretag har avtalat om skyldighet att hembjuda aktierna till den andre kompanjonen innan avyttring får ske till utomstående. För kompanjonen stadgas ofta också skyldighet att lösa in aktierna. Hembudsskyldigheten kan också följa av bolagets bolagsordning. Ett sådant förbehåll är bindande för alla aktieägare.

En annan omständighet att beakta i sammanhanget är att det enligt nuvarande bestämmelser finns en möjlighet att undanta företagsledares förvärv från spärregelns tillämpningsområde. Det gäller om ett testamente är upprättat till förmån för en kompanjon i bolaget. Enligt de nya spärreglerna särbehandlas emellertid inte längre testamente till utomstående.

Det anförda leder sammanfattningsvis till att det saknas anledning att i nu aktuellt avseende behandla företagsledare mindre gynnsamt än närstående. Även beträffande företagsledare måste risken för spekulation i förluster anses som liten. Jag föreslår därför att – vid bedömningen av om ägarförhållandena i ett bolag är annorlunda på utgångsdagen än på

ingångsdagen – hänsyn inte skall tas till förändringar som hänför sig till företagsledares aktieinnehav. En företagsledare skall med andra ord anses ha ägt aktierna även på ingångsdagen.

Som förutsättning för att rätten till förlustavdrag inte skall gå förlorad bör gälla att personen varit företagsledare i bolaget såväl på ingångsdagen som vid förvärvstillfället. Den särskilda företagsledarregeln är alltså inte tillämplig om anknytningen till bolaget hänför sig till senare tidpunkt än ingångsdagen. Begreppet företagsledare bör ha samma innebörd som i 35 § 1 a mom. åttonde stycket KL. Som företagsledare anses sålunda den eller de personer som till följd av eget eller närstående persons aktie- eller andelsinnehav i företaget eller annan liknande grund har ett väsentligt inflytande i företaget.

Med stöd av företagsledarregeln kvarstår rätten till förlustavdrag exempelvis om en företagsledare övertar aktier efter en utträdande eller avliden kompanjon även om förvärvet medför att företagsledaren får det bestämmande inflytandet i bolaget. Regeln omfattar emellertid även det fallet att företagsledaren förvärvar aktier från någon som inte själv är företagsledare. Så kan en eller flera företagsledare förvärva aktier från t.ex. en finansär som önskar utträda ur företaget utan att behöva riskera att rätten till förlustavdrag går förlorad. För att undvika missförstånd vill jag understryka att regeln gäller endast för företagsledaren själv och inte om aktier förvärvas av en person som är närstående till denne.

2.2 Förlustavdrag i flermansägda bolag

Aktier i bolag med spritt ägande, dvs. andra bolag än familjebolag, kan enligt nuvarande regler överlåtas fritt utan att någon inskränkning görs i bolagets rätt till förlustavdrag.

FSK har funnit att huvudprincipen även i framtiden bör vara att flermansägda bolags rätt till förlustavdrag inte skall påverkas av aktieöverlåtelser i bolaget. I en speciell situation anser FSK emellertid att avdragsrätten skall försvinna och föreslår att en regel om detta införs. Den föreslagna regeln tar sikte på flermansägda bolag utan egentlig verksamhet eller reella tillgångar (s.k. skalbolag) men med utnyttjade förlustavdrag. FSK konstaterar att förvärv av aktier i skalbolag kan ses som handel med förlustavdrag och att därför rätten till avdrag för förluster uppkomna före förvärvet inte bör kvarstå. Det är enligt FSK inte rimligt att ett skalbolag skall ha ett särskilt handelsvärde endast därför att det finns skattemässigt utnyttjade förluster.

Av de remissinstanser som yttrat sig över förslaget i denna del tillstyrker eller lämnar de flesta förslaget utan erinran. Svenska handelskammarförbundet och Svensk industriförening anser dock att behovet av en skalbolagsregel inte är tillräckligt analyserat medan Sveriges advokatsamfund finner att skalbolagsregeln inte är erforderlig. AO, som anser att det är

befogat att inskränka rätten till förlustavdrag i skalbolag, hävdar dock att inskränkningen bör vara generell och inte begränsas till andra företag än fåmansföretag. I annat fall föreligger risk för omotiverade skattelättnader vid överlåtelser inom närståendeekretsen. Även RSV invänder mot att det inte föreslås någon spärr beträffande närståendes förvärv.

För egen del kan jag ansluta mig till FSK:s uppfattning att ett skalbolags rätt till förlustavdrag bör upphöra om bolagets aktier byter ägare. Skalbolagsregeln bör omfatta alla aktiebolag utom fåmansföretag. Begreppet fåmansföretag bör även här ha samma betydelse som i 35 § 1 a mom. sjunde stycket a KL.

Av det anförda följer att jag inte är beredd att tillmötesgå AO:s och RSV:s önskemål om att skalbolagsregeln skall omfatta fåmansföretag. Det finns enligt min mening inte tillräcklig anledning att låta regeln bli tillämplig på förvärv som görs av närstående och företagsledare i fåmansägda bolag. I övriga fall leder redan spärreglerna för fåmansföretagen till att rätten till förlustavdrag går förlorad.

FSK har i sitt förslag till skalbolagsregel knutit an till spärregel I för fåmansföretag, dvs. till det fallet att förvärvaren genom förvärvet får ett bestämmande inflytande i bolaget. Bestämmande inflytande föreslås även vid tillämpningen av skalbolagsregeln den ha som äger aktier med mer än hälften av rösterna för samtliga aktier i bolaget. Enligt förslaget kan förvärvet ske direkt eller genom förmedling av en juridisk person.

AO hävdar att den föreslagna regeln är enkel att kringgå. Som exempel anges bl.a. att samverkande företag kan köpa aktieposter i ett skalbolag. Efter det att förlustavdraget utnyttjats samlas – genom ett optionsavtal – alla aktierna i en ägares hand. För att förhindra överlåtelser av det slaget bör enligt AO skalbolagsregeln utformas så att rätten till förlustavdrag påverkas om aktie, med mer än halva röstetalet har tillfallit ny ägare även om inte någon ensam får det bestämmande inflytandet. RSV framför liknande synpunkter.

I likhet med FSK förordar jag att skalbolagsregeln skall gälla endast i det fall då ägarförhållandena har ändrats på så sätt att det bestämmande inflytandet, dvs. röstmajoriteten, har övergått på någon som inte har innehaft detta tidigare. Bestämmelsen innebär att redan förvärv av en mindre aktiepost kan inverka på rätten till förlustavdrag. Däremot aktualiseras inte skalbolagsregeln om t.ex. samtliga aktier i bolaget säljs så länge inte någon ensam får det bestämmande inflytandet. Framhållas bör vidare att det – till skillnad mot spärreglerna för fåmansföretag – vid tillämpning av skalbolagsregeln är själva förvärvet som avgör om rätten till förlustavdrag finns kvar eller inte. I fåmansföretagsfallen baseras prövningen uteslutande på en jämförelse av äganderättsförhållandena vid två bestämda tidpunkter.

Vid redogörelsen för spärregel I för fåmansföretag framhöll jag att det bestämmande inflytandet alltid måste härledas till en fysisk person. Vid

tillämpning av skalbolagsregeln kommer däremot det bestämmande inflytandet alltid att innehåsa av en juridisk person. Förvärvaren kan vara t.ex. ett börsnoterat aktiebolag, en ekonomisk förening eller en stiftelse. Skulle aktierna i skalbolaget förvärfvas av ett fåmansföretag blir även skalbolaget ett fåmansföretag och därmed fåmansföretagsreglerna tillämpliga.

Skalbolagsregeln gäller endast om den nye ägaren får mer än 50 % av röstvärdet i skalbolaget. Förvärfvet medför därför regelmässigt att ett koncernförhållande uppstår. Det bestämmande inflytandet kan förvärfvas direkt men också genom att ett moderbolag låter två dotterföretag förvärfva t.ex. 30 % vardera av aktierna i skalbolaget.

Skalbolagsregeln skall enligt FSK:s förslag bli tillämplig endast om det inte är uppenbart att förvärvaren genom aktieförvärfvet erhåller en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till dennes rörelse eller kapitalförvaltning.

RSV anför att anknytningen till övertagarens rörelse eller kapitalförvaltning tycks kunna medföra att rätten till förlustavdrag i vissa fall kan ifrågasättas även för andra bolag än s.k. skalbolag. RSV finner därför att denna anknytning kan tas bort. Enligt RSV:s mening bör vidare ett förvärfv av firmanamn eller varumärkesrätt inte godtas som motiv för ett aktieförvärfv. Dessa tillgångar bör kunna övertas separat. AO framför liknande synpunkter.

För egen del får jag anföra följande. Jag har inte något att erinra mot det av FSK använda uttrycket tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till förvärvarens rörelse eller kapitalförvaltning. Uttrycket har sin motsvarighet i bestämmelserna om s.k. Lundintransaktioner i bl.a. punkt 1 sista stycket av anvisningarna till 54 § KL. Vad som gäller vid tolkningen av uttrycket i bestämmelserna om Lundintransaktionerna bör därför gälla även vid tolkningen av skalbolagsregeln. I sista hand får det ankomma på skattedomstolarna att avgöra när fråga är om ett skalbolag. Jag vill emellertid framhålla att tillämpningen av skalbolagsregeln bör vara restriktiv. Den tar över huvud taget inte sikte på sådana fall då förlustbolaget faktiskt bedriver verksamhet och förvärvaren också har för avsikt att fortsätta driften. Att bolaget är verksamt kan exempelvis ta sig uttryck i att det finns anställda i bolaget. Men även andra faktorer som att bolaget har "fysiska" och inte endast monetära tillgångar talar för att bolaget inte är ett skalbolag.

Den omständigheten att det bolag som förvärfvas innehar ett firmanamn, en varumärkesrätt eller annan liknande immateriell rättighet bör normalt inte utgöra något hinder mot att skalbolagsregeln tillämpas. Jag ansluter mig alltså till RSV:s och AO:s uppfattning på denna punkt. Däremot anser jag inte att den verksamhet förlustbolaget utövar behöver vara integrerad med den som bedrivs av förvärvaren för att förlustavdragsrätten skall vara ogravrad.

Mitt förslag innebär sammanfattningsvis att ett skalbolag går miste om rätten till avdrag för förluster om en juridisk person förvärfvar så många

aktier i skalbolaget att denne får det bestämmande inflytandet. Till skillnad mot FSK anser jag att endast förluster som uppkommit före det aktuella förvärvsåret skall påverkas.

Även en ekonomisk förening kan utgöra ett skalföretag med utnyttjade förlustavdrag. De principer jag förordat i fråga om förlustavdrag efter ägarskifte i aktiebolag bör därför tillämpas också efter förvärv av andelar i en ekonomisk förening.

2.3 Förlustavdrag efter fusion

Enligt nuvarande bestämmelser får förlustavdrag i vissa fall utnyttjas av annan än den som har haft underskottet. Ett moderbolag kan t.ex. efter fusion med ett helägt dotterbolag utnyttja den rätt till förlustavdrag som skulle ha tillkommit dotterbolaget om fusionen inte ägt rum. I andra fall av fusioner föreligger däremot inte någon rätt att överta den överlåtande partens förlustavdrag.

Utöver den allmänna regeln om fusion mellan aktiebolag finns särskilda regler för aktiebolag som utgör familjebolag. Enligt dessa regler inskränks rätten till förlustavdrag under vissa förutsättningar. Om dotterbolaget är ett familjebolag på ingångsdagen eller moderbolaget ett familjebolag på utgångsdagen krävs för rätt till förlustavdrag att moderbolaget även på ingångsdagen ägde mer än 90 % av aktierna i dotterbolaget. För ett moderbolag som på utgångsdagen är ett familjebolag fordras vidare att ägarförhållandena i moderbolaget i stort sett är oförändrade mellan utgångsdagen och dotterbolagets ingångsdag.

FSK föreslår att begreppet fåmansföretag införs också i fusionsfallen. Begreppet skall även här ha den innebörd som anges i 35 § 1 a mom. sjunde stycket a KL. Vidare bör enligt FSK ett moderbolag som på utgångsdagen är ett fåmansföretag ha rätt att överta dotterbolagets förlustavdrag endast om moderbolaget skulle ha haft rätt till avdrag för egna förluster.

FSK lägger slutligen fram ett förslag om rätt till förlustavdrag efter fusion mellan ekonomiska föreningar, sparbanker och kassor ingående i jordbrukskasserörelsen. Övertagande förening, bank eller kreditkassa föreslås få samma rätt till förlustavdrag som skulle ha tillkommit den överlåtande parten om fusionen inte ägt rum. Beträffande ekonomiska föreningar är förslaget begränsat till föreningar som i beskattningshänseende är att anse som kooperativa.

Sveriges industriförbund anser mot bakgrund av de uppmjukningar som FSK föreslår beträffande fåmansföretags utnyttjande av förlustavdrag att det inte finns något behov att ha kvar 90 %-regeln för fusionsfallen. Moderbolagets avdragsrätt kommer – anför förbundet – oavsett nämnda regel att vara utesluten så snart en jämförelse mellan de aktuella tidpunkterna visar att bolaget förvärvat det bestämmande inflytandet i dotterbolaget. Detta betyder att 90 %-regeln får praktisk betydelse endast i de fall då moderbo-

laget på ingångsdagen hade mellan 50 och 90 % av röstetalet i dotterbolaget. Eftersom moderbolaget redan från början hade det bestämmande inflytandet i dessa fall anser förbundet inte det motiverat med ytterligare begränsningsregler.

För egen del får jag anföra följande. Som huvudregel bör även i fortsättningen gälla att ett moderbolag efter fusion med ett helägt dotterbolag bör ha samma rätt till förlustavdrag som – om fusionen inte hade ägt rum – skulle ha tillkommit dotterbolaget. Vad först gäller fusioner mellan fåmansägda aktiebolag har jag inte något att invända mot att särreglerna tar sikte på fåmansföretag och inte – som tidigare – på familjebolag. Till skillnad mot Sveriges industriförbund anser jag vidare att det är motiverat att behålla 90 %-regeln. Ett moderbolag skall följaktligen ha ägt mer än 90 % av aktierna i dotterbolaget på dotterbolagets ingångsdag för att uppfylla förutsättningarna för förlustavdrag. Den särskilda regel som gäller förändringar på ägarsidan hos moderbolaget anser jag dock obehövlig. Att ägarförändringar hos moderbolaget kan medföra bortfall av rätten till förlustavdrag följer redan av huvudregeln. Jag föreslår därför att den särskilda regeln upphävs.

Vad sedan gäller rätten till förlustavdrag efter fusion för andra företag än aktiebolag ansluter jag mig till FSK:s förslag. Förlustavdrag bör alltså kunna komma i fråga även efter fusion mellan ekonomiska föreningar, sparbanker och jordbrukets kreditkassor. Risken för handel med förluster får anses försumbar i de nu avsedda fusionsfallen.

Jag delar också FSK:s uppfattning att endast kooperativa föreningar i KL:s mening skall omfattas av förslaget. Avdragsrätten kommer alltså att gälla för ekonomiska föreningar som enligt punkt 12 första stycket av anvisningarna till 29 § KL är öppna och som tillämpar en demokratisk beslutsordning enligt regeln en medlem – en röst.

Bankinspektionen har utgått från att förslaget om utvidgning av rätten till förlustavdrag kommer att gälla även vid fusion mellan stadshypoteksföreningar enligt lagen (1968:576) om Konungariket Sveriges stadshypotekskassa och om stadshypoteksföreningar. Enligt vad jag har inhämtat har det dock inte förekommit någon fusion mellan stadshypoteksföreningar. Till detta kommer att risken för skattemässiga förluster torde vara begränsad i denna typ av verksamhet. Mot bakgrund av det sagda har jag inte funnit att det föreligger tillräckliga skäl att införa regler om förlustavdrag efter fusion mellan stadshypoteksföreningar.

2.4 Övriga frågor

Enligt 5 § FAL skall skattskyldig som önskar utnyttja förlustavdrag framställa yrkande om detta. Det åligger den skattskyldige att lämna sådan utredning som styrker rätten till förlustavdrag.

FSK har inte närmare behandlat uppgiftsskyldighetens omfattning.

För att underlätta kontrollen anser länsstyrelsen i Stockholms län att yrkande om förlustavdrag bör redovisas på särskilt formulär. Länsstyrelsen anför vidare att det inte är ovanligt att oriktig uppgift förekommer i detta sammanhang. RSV påpekar att det f.n. är något oklart vilken upplysningsplikt som åvilar den skattskyldige.

För egen del får jag anföra följande. En förlust fastställs först det år då den utnyttjas, vilket kan vara lång tid efter det att den uppkommit. Förlustens storlek beräknas då med ledning av den för förluståret lämnade deklarationen. Taxeringsmyndigheterna behöver vid förlustens fastställande ofta ha tillgång till en mängd olika uppgifter. Som exempel kan nämnas uppgift om till vilka år förlusterna hänför sig, storleken av förlusterna, om och när förlusterna utnyttjats tidigare år. Vid taxeringen till kommunal inkomstskatt måste hänsyn tas till reglerna om rätt beskattningsort. Taxeringsmyndigheterna behöver vidare ha tillgång till upplysningar om de förändringar på ägarsidan som kan förta rätten till förlustavdrag.

För att underlätta uppgiftslämnande och kontroll anser jag att den skattskyldige bör lämna sina uppgifter på en fastställd blankett. Jag föreslår att en sådan föreskrift tas in i 5 §.

2.5 Övergångsbestämmelser

FSK föreslår såvitt gäller de nya spärreglerna för fåmansföretag två olika övergångsbestämmelser. Den ena bestämmelsen tar sikte på familjebolagen för vilka FSK:s förslag innebär en utvidgning av rätten till förlustavdrag. För dessa bolag föreslås att de nya reglerna tillämpas fr.o.m. 1984 års taxering.

Den andra övergångsbestämmelsen avser sådana fåmansföretag som inte är familjebolag. Dessa företag kan f.n. överlätas fritt utan att rätten till förlustavdrag äventyras. Mot denna bakgrund föreslår FSK att de nya spärreglerna tillämpas endast vid prövning av förlustavdrag som grundas på förlust uppkommen efter utgången av år 1983.

Den föreslagna skalbolagsregeln bör enligt FSK:s mening bli tillämplig första gången på förvärv som sker efter utgången av år 1983. Den utvidgade rätten till förlustavdrag efter fusion mellan ekonomiska föreningar, sparbanker och kassor ingående i jordbrukskasserörelsen föreslås gälla fr.o.m. 1984 års taxering.

Vad FSK anfört rörande övergången till de föreslagna reglerna har kommenterats av endast ett fåtal remissinstanser.

För egen del anser jag att övergångsbestämmelserna bör utformas efter något andra grunder än FSK har utgått ifrån. Enligt min mening bör som huvudregel gälla att det nya regelsystemet skall träda i kraft den 1 januari 1984 och tillämpas första gången vid prövning av förlustavdrag vid 1985 års taxering. De nya reglerna blir således i normalfallet tillämpliga första gången på beskattningsår som omfattar kalenderåret 1984. För att undvika

retroaktiva effekter bör emellertid nuvarande regler i vissa fall tillämpas även vid 1985 och senare års taxeringar. Enligt min mening bör tidpunkten för ändrade ägarförhållanden vara avgörande för om nya eller äldre regler skall gälla i ett konkret fall. Har ägarförhållandena ändrats efter utgången av år 1983 bör den nya lagstiftningen tillämpas i full utsträckning. Har däremot ägarförhållandena i ett företag ändrats före nämnda tidpunkt bör nuvarande regler även i framtiden ligga till grund för bedömningen av om förändringen påverkar rätten till förlustavdrag. En tillämpning av de nya reglerna på redan inträffade händelser skulle nämligen inte stå i överensstämmelse med förbudet mot retroaktiv lagstiftning. I vissa fall synes det dock rimligt att bedöma avdragsrätten utifrån de nya reglerna trots att ägarförhållandena har ändrats före den 1 januari 1984. Jag syftar på den inte ovanliga situationen att de föreslagna bestämmelserna är förmånligare än nu gällande bestämmelser.

I det följande skall jag belysa innebörden av min nu redovisade inställning vid tillämpningen av de två spärreglerna för fåmansföretag, skalbolagsregeln och fusionsreglerna.

Spärreglerna I och II innebär, som jag tidigare har påpekat, en begränsning av förlustavdragsrätten i förhållande till vad som nu gäller bl.a. genom att kretsen av berörda företag har utvidgats från familjebolag till fåmansföretag. Att för ett företag, som tidigare inte omfattats av något avdragsförbud, med retroaktiv verkan tillämpa de nya spärreglerna kan inte komma i fråga. Enligt min mening bör därför – i de fåtaliga fall som det här kan vara fråga om – nuvarande bestämmelser alltjämt tillämpas om ägarförhållandena ändrats före den 1 januari 1984. Om ägarförändringen sker år 1984 eller senare föreligger däremot inte något hinder mot att tillämpa de nya reglerna.

De nya spärreglerna kan undantagsvis innebära en begränsning av förlustavdragsrätten även för de fåmansföretag som utgör familjebolag. Förhållandena kan exempelvis vara sådana att aktierna på ingångsdagen ägs av A och B med 51 resp. 49 % vardera. A överlåter 3 % av sina aktier till B, som genom förvärvet får det bestämmande inflytandet i bolaget. Med tillämpning av spärregel I skulle det ändrade ägarförhållandet medföra förlust av avdragsrätten för bolaget. Ägarskiftet skulle förmodligen inte ha påverkat avdragsrätten om äldre spärregel i stället hade tillämpats. Även i detta fall bör – under förutsättning att ägarskiftet har skett före utgången av år 1983 – äldre bestämmelser gälla vid 1985 och senare års taxeringar.

För flertalet familjebolag är de nya spärreglerna förmånligare än äldre regler. Som jag tidigare antytt bör därför det nya systemet – om den skattskyldige begär det – få tillämpas fr.o.m. 1985 års taxering även om ägarförhållandena ändrats före den 1 januari 1984. För en sådan övergångsregel talar även den omständigheten att det är önskvärt att den nya lagstiftningen kan tillämpas i så stor utsträckning som möjligt. Tillämpningen av äldre bestämmelser kommer därigenom att begränsas till fall då det nya

systemet kommer i konflikt med förbudet mot retroaktiv lagstiftning.

Det anförda innebär t.ex. att effekten av en aktieöverlåtelse till en anhörig eller till en företagsledare kan – även om överlåtelsen skett år 1983 eller tidigare – fr.o.m. 1985 års taxering bedömas enligt de nya spärreglerna. Det kan således inträffa att ett aktiebolag, som vid 1984 års taxering inte haft rätt till förlustavdrag, kan få avdrag för förlusten vid 1985 och senare års taxeringar.

Som redan sagts bör tillämpning av de nya spärreglerna på ägarförändringar som inträffat före utgången av år 1983 inte ske ex officio utan endast på den skattskyldiges begäran. Det ligger alltså i förlustbolagets hand att avgöra om det önskar åberopa de nya eller de gamla reglerna. Jag förutsätter att ett yrkande om att de nya reglerna skall tillämpas framställs endast om det är till bolagets förmån. Om någon av förbiseende eller missförstånd begär att det nya systemet skall tillämpas trots att det är till nackdel för den skattskyldige bör det ankomma på taxeringsmyndigheterna att upplysa om förhållandet så att rättelse kan vidtas.

Även skalbolagsregeln bör i enlighet med huvudregeln tillämpas första gången vid prövning av förlustavdrag vid 1985 års taxering. Eftersom de flermansägda företagen inte tidigare omfattats av några inskränkningar i rätten att utnyttja förlustavdrag bör skalbolagsregeln gälla endast om ägarförändringen har skett efter utgången av år 1983. Om förändringen ägt rum före nämnda tidpunkt bör bedömningen av om detta inverkar på förlustavdragsrätten grundas på lagen i dess nuvarande lydelse. För ett flermansägt bolag innebär detta att något avdragsförbud inte föreligger.

Jag har i det föregående föreslagit att reglerna om förlustavdrag för fåmansägda företag efter fusion skall knyta an till begreppet fåmansföretag och inte – som tidigare – till begreppet familjebolag. Denna förändring kan i enstaka fall vara till nackdel för företaget. Mot denna bakgrund bör de föreslagna fusionsreglerna gälla endast om ägarförhållandena i företaget har ändrats efter utgången av år 1983. Om t.ex. ett moderbolag förvärvade samtliga aktier i ett annat aktiebolag under år 1982 bör äldre bestämmelser om förlustavdrag efter fusion gälla även framöver. Om de nya bestämmelserna är förmånligare bör dock bolaget även här kunna begära att dessa skall tillämpas.

De föreslagna bestämmelserna om rätt till förlustavdrag vid fusion mellan ekonomiska föreningar, sparbanker och jordbrukets kreditkassor saknar motsvarighet i nuvarande lagstiftning. Det finns därför inget som hindrar att bestämmelserna tillämpas omgående. Jag föreslår – i likhet med FSK – att de skall kunna tillämpas vid prövning av förlustavdrag redan vid 1984 års taxering. Detta skall gälla oavsett vid vilken tidpunkt fusionen ägt rum.

3 Upprättade lagförslag

I enlighet med vad jag har anfört i det föregående har inom finansdepartementet upprättats förslag till

1. lag om ändring i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämnning vid taxering för inkomst,

2. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),

3. lag om ändring i lagen (1974:990) om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m.m.

Förslagen bör fogas till regeringsprotokollet i detta ärende som *bilaga* 4.

4 Specialmotivering

4.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämnning vid taxering för inkomst

Rubriken till lagstiftningen om förlustavdrag har av praktiska skäl förkortats till lag om förlustavdrag. Den nya lydelsen föranleder ändringar i punkt 3 av anvisningarna till 29 § och punkt 2 c av anvisningarna till 36 § KL samt i 8 § lagen (1974:990) om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m.m.

5 §

I *första stycket* har gjorts några ändringar av språklig natur.

I *andra stycket* föreskrivs att den skattskyldige är skyldig att lämna erforderliga upplysningar om förutsättningarna för förlustavdrag. F.n. finns det inte några bestämmelser om hur uppgifterna skall redovisas. Ändringen innebär att uppgifterna skall lämnas på blankett enligt formulär som riksskatteverket fastställer.

8 §

Paragrafen innehåller – liksom f.n. – bestämmelser om förlustavdrag efter ägarskifte i aktiebolag och ekonomiska föreningar med en begränsad ägarkrets.

Av *första stycket* framgår att paragrafens tillämpningsområde har utvidgats. I fortsättningen kommer inte bara familjebolag att omfattas av avdragsförbudet utan alla företag som är att räkna som fåmansföretag. Liksom f.n. skall förhållandena på både ingångsdagen och utgångsdagen beaktas när frågan om företagets status avgörs. Begreppen ingångsdag och utgångsdag definieras i första styckets inledning.

I *första stycket punkterna 1 och 2* anges de allmänna förutsättningarna för att någon av de två spärreglerna skall bli tillämpliga.

Enligt spärregel I (punkt 1) går rätten till förlustavdrag förlorad om det bestämmande inflytandet i bolaget på utgångsdagen innehas av någon som inte hade sådant inflytande på ingångsdagen. För att spärregel I skall bli tillämplig krävs således dels att röstmajoriteten på utgångsdagen innehas av en enda fysisk person, dels att denne inte innehade sådan majoritet på ingångsdagen. Avdragsrätten kan i detta fall försvinna även om endast ett fåtal aktier tillfaller ny ägare.

Förlustavdragsrätten upphör vidare enligt spärregel II (punkt 2) om aktier med mer än hälften av rösterna för samtliga aktier i bolaget på utgångsdagen ägs av några som på ingångsdagen inte ägde de aktuella aktierna. Avgörande för tillämpningen av denna spärregel är alltså att aktier som representerar röstmajoriteten, dvs. mer än 50 % av röstetalet, bytt ägare mellan de båda tidpunkterna.

Det kan förekomma att ägarförhållandena förändras mellan ingångsdagen och utgångsdagen på grund av att förlustbolaget genomfört en emission. Har de emitterade aktierna röstmässigt fördelats i förhållande till tidigare aktieinnehav påverkar emissionen inte utrymmet för förlustavdrag. Olika former av riktade emissioner skall däremot i princip behandlas som vanliga överlåtelser. Några uttryckliga regler om detta har – lika litet som tidigare – inte ansetts nödvändiga.

Uttrycket bestämmande inflytande definieras i *andra stycket*. Bestämmande inflytande i ett bolag anses en person ha som äger aktier med mer än hälften av rösterna för samtliga aktier i bolaget. Den omständigheten att t. ex. bolagsordningen innehåller regler som i vissa fall begränsar möjligheten för en aktieägare att utnyttja sin rösträtt fullt ut saknar betydelse i detta sammanhang.

I *tredje stycket* har tagits in en definition av vad som vid tillämpning av spärreglerna menas med aktieägare. Enligt definitionen räknas som aktieägare en fysisk person som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktierna.

Aktieägarbegreppet innebär för det första att såväl direkt innehav som innehav via en eller flera juridiska personer skall beaktas vid bedömningen av ägarförhållandena på ingångs- och utgångsdagen. Vidare slås det – i överensstämmelse med nuvarande bestämmelser i 8 § – uttryckligen fast att inte bara aktier som innehas med äganderätt utan även aktier som innehas på därmed jämförligt sätt skall beaktas. Denna bestämmelse kan var tillämplig exempelvis om en person visserligen inte är formell ägare men genom ett optionsavtal har rätt att förvärva aktierna i fråga. Ett optionsavtal utgör emellertid inte en nödvändig förutsättning för att aktier skall anses innehas på ett med äganderätt jämförbart sätt. Även andra omständigheter kan ligga till grund vid prövningen. Vad som närmare krävs i detta hänseende får liksom hittills lösas i praxis. Jag vill här bara ytterligare nämna att bulvanförhållanden av olika slag torde kunna angripas med hjälp av bestämmelsen.

I fjärde stycket punkterna 1 och 2 har närståenderegeln resp. företagsledarregeln införts. Dessa regler kan sägas komplettera spärreglerna i första stycket.

Enligt närståenderegeln (punkt 1) skall den som är aktieägare på ingångsdagen och samtliga närstående till denne anses som en ägare. Bestämmelsen tar sikte på två olika situationer, nämligen närståendes förvärv från utomstående resp. transaktioner mellan närstående. Tillämpningen av närståenderegeln får olika verkan i de båda fallen. I det först nämnda förhållandet är effekten negativ. Det bestämmande inflytandet kan på utgångsdagen anses ha övergått på ny person genom att närståendes aktieinnehav skall läggas samman. Bolaget kan i sådant fall gå miste om rätten till förlustavdrag.

I det andra fallet medför närståenderegeln att de ifrågavarande transaktionerna inte påverkar avdragsrätten. Regeln omfattar överlåtelser genom såväl arv, testamente och bodelning som köp och gåva. Tillämpningsområdet är dock begränsat till personer som tillhör samma närståendekrets.

Närståenderegeln omfattar endast närstående till den som på ingångsdagen var aktieägare. Däremot anges det inte vilken närståendekrets som är avgörande om det finns flera aktieägare på ingångsdagen och dessa aktieägare ingår i olika kretsar av närstående personer. Förhållandena kan t.ex. vara sådana att aktierna på ingångsdagen ägs till lika delar av två gifta par (M^1 , H^1 , M^2 och H^2). H^1 och H^2 är systrar. H^1 's aktier förvärvas av M^2 , dvs. av maken till H^1 's syster. Beroende på från vem av aktieägarna man utgår kan tre olika närståendekretsar bli aktuella. Med H^1 som utgångspunkt visar det sig att samtliga aktieägare är närstående till varandra. Make (M^1), syskon (H^2) och syskons make (M^2) ingår alla i uppräknningen i 35 § 1 a mom. nionde stycket KL. Läget blir detsamma om kretsen bestäms utifrån H^2 . Med en närståendekrets av angivet slag skall någon ändring av ägarförhållandena inte anses ha ägt rum genom M^2 's aktieförvärv. I M^2 's närståendekrets ingår däremot endast H^2 och i M^1 's krets endast H^1 . Makes syskon anses inte som närstående i detta sammanhang. Med dessa närståendekretsar skulle H^1 anses vara en utomstående person i förhållande till M^2 . Enligt närståenderegeln skall M^2 's och H^2 's aktier behandlas som en enhet, vilket leder till att det bestämmande inflytandet på utgångsdagen innehas av annan än på ingångsdagen (M^2 's och H^2 's aktieinnehav har ökat från 50 % till 75 %). Spärregel I skulle alltså bli tillämplig.

I situationer som den nu nämnda bör ägarna ha rätt att utgå från den närståendekrets som är gynnsammast för bolaget. Inget hindrar således ägarna i det valda exemplet från att fastställa närståendekretsen med utgångspunkt i H^1 eller H^2 .

Företagsledarregeln (punkt 2) innebär att aktier, som har tillfallit någon som såväl på ingångsdagen som vid förvärvstillfället var företagsledare i bolaget, skall anses ha ägts av företagsledaren även på ingångsdagen. De förvärvade aktierna skall alltså inte anses ha varit föremål för något ägarbyte.

Företagsledarregeln får betydelse bl.a. om en företagsledare av någon anledning löser ut en eller flera aktieägare i bolaget. Genom regeln möjliggörs en sådan transaktion utan konsekvenser för förlustavdragsrätten.

Vid bedömningen av ägarförhållandena kan den situationen uppstå att såväl närståenderegeln som företagsledarregeln är tillämpliga på viss aktiepost. Fråga kan t.ex. vara om en företagsledare som genom aktieförvärv från sin bror får det bestämmande inflytandet i bolaget. Genom närståenderegeln, som behandlar de båda syskonens aktier som en enhet, påverkas inte rätten till förlustavdrag genom överlåtelsen. Förlustavdragsrätten är emellertid ograverad även med tillämpning av företagsledarregeln. Företagsledaren anses nämligen ha ägt aktierna redan på ingångsdagen. I det redovisade exemplet kvarstår alltså avdragsrätten oavsett vilken regel som används.

I andra fall kan det däremot ha betydelse vilken regel som väljs. Antag exempelvis att aktierna i ett bolag på ingångsdagen ägs av A och B till lika delar. B:s hustru, som är företagsledare i bolaget, förvärvar samtliga aktier av A. Enligt närståenderegeln, som behandlar makarna som en person, anses det bestämmande inflytandet ha övergått på ny ägare. Närståenderegeln är alltså till nackdel för bolaget. Enligt företagsledarregeln anses å andra sidan de av hustrun förvärvade aktierna ha ägts av henne redan på ingångsdagen. Någon ägarförändring har alltså inte skett och bolaget behöver inte gå miste om sina förlustavdrag.

Av lagtexten framgår inte hur de konkurrenssituationer som kan uppkomma mellan närståenderegeln och företagsledarregeln skall lösas. Vid den praktiska tillämpningen bör emellertid den regel användas som ger det förmånligaste resultatet ur bolagets synvinkel, dvs. den regel som föranleder den minsta inskränkningen i rätten till förlustavdrag.

I femte stycket föreskrivs att det är förhållandena då aktierna förvärvas som är avgörande för om någon ingår i närståendekretsen. Om en person vid detta tillfälle är närstående till någon som på ingångsdagen var ägare till aktierna anses så vara fallet även på utgångsdagen även om en förändring har skett efter förvärvstillfället.

Den omständigheten att rätten till förlustavdrag bedöms med hänsyn till ägarförhållandena på ingångsdagen, dvs. vid ingången av förluståret, har vid tillämpningen av den nuvarande spärregeln förorsakat problem i de fall då någon har köpt ett vilande bolag. Mot denna bakgrund har i *sjätte stycket* tagits in en bestämmelse som gör det möjligt att i nu avsedda fall göra bedömningen utifrån förhållandena vid den tidpunkt under förluståret då verksamheten påbörjades.

Av *sjunde stycket* framgår att de nya spärreglerna – liksom den hittills gällande – skall omfatta såväl fåmansägda aktiebolag som fåmansägda ekonomiska föreningar.

I *åttonde stycket* anges vad som avses med beteckningarna fåmansföretag,

företagsledare i fåmansföretag resp. närstående person. Hänvisning görs till motsvarande begrepp i 35 § 1 a mom. sjunde stycket a, samt åttonde resp. nionde styckena KL.

9 §

Paragrafen har hittills innehållit bestämmelser om rätt till förlustavdrag efter fusion i vissa fall. Dessa bestämmelser har flyttats över till 10 §. I 9 § finns i stället den nya skalbolagsregeln.

Av bestämmelserna i *första stycket* följer att ett aktiebolag går miste om sin rätt till förlustavdrag om en juridisk person får det bestämmande inflytandet i bolaget och det inte är uppenbart att förvärvaren genom aktieförvärvet får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till förvärvarens rörelse eller kapitalförvaltning. För att avdragsrätten skall bortfalla fordras således att aktieförvärvet avser ett skalbolag. Aktiebolag som bedriver verksamhet med egna anställda omfattas t.ex. över huvud taget inte av skalbolagsregeln. För tillämpning av regeln krävs vidare att en juridisk person, som tidigare inte haft röstmajoritet i bolaget, får sådan majoritet. Så länge inte någon juridisk person ensam får det bestämmande inflytandet kan därför samtliga aktier i ett bolag överlåtas utan att avdragsförbudet aktualiseras.

Skalbolagsregeln kan tillämpas oavsett om aktierna förvärvas direkt eller genom förmedling av dotterföretag. Andra former av intressegemenskap än dotterföretag saknar betydelse i sammanhanget. Som skalbolag räknas här endast aktiebolag som inte utgör fåmansföretag enligt 35 § 1 a mom. sjunde stycket a KL. Fåmansföretagen behandlas exklusivt i 8 §.

De förlustavdrag som ett aktiebolag förlorar om skalbolagsregeln är tillämplig gäller de förluster som uppkommit före ägarskiftet i bolaget. Det är själva förvärvet av röstmajoriteten som utlöser avdragsförbudet. Den omständigheten att förvärvaren sedermera förlorar röstmajoriteten leder alltså inte till att avdragsrätten återuppstår.

Andra stycket innehåller en definition av begreppet bestämmande inflytande. Sådant inflytande anses den juridiska person ha som äger eller på ett med äganderätt jämförligt sätt innehar aktier med mer än 50 % av röstvärdet i bolaget. Definitionen överensstämmer således i princip med den som ges av begreppet i 8 §. Skalbolagsregeln förutsätter emellertid – till skillnad mot spärregel I – att det bestämmande inflytandet innehas av en juridisk person.

Vid prövning av om ett majoritetsförhållande har uppkommit är det inte bara aktier som innehas med äganderätt som skall beaktas utan även – liksom vid tillämpningen av spärreglerna för fåmansföretag – aktier som innehas på ett med äganderätt jämförligt sätt. Detta medför, som framgått av kommentaren till 8 § tredje stycket, att även förvärv av aktier genom t.ex. ett optionsavtal kan ligga till grund för bedömningen av rätten till förlustavdrag.

Genom hänvisningen i *tredje stycket* till 8 § sjunde stycket framgår att skalbolagsregeln skall tillämpas även i fråga om ekonomiska föreningar och andelar i sådana föreningar.

10 §

I paragrafen finns f.n. särskilda besvärregler. Dessa regler har flyttats över till 11 §.

I 10 § har i stället placerats de nuvarande bestämmelserna i 9 § om rätt till förlustavdrag efter fusion. Utformningen av de nuvarande bestämmelserna har ändrats i redaktionellt hänseende genom en uppdelning i två stycken. Till detta kommer vissa materiella nyheter.

I *första stycket* återfinns huvudregeln om ett moderbolags rätt att överta ett helägt dotterbolags förlustavdrag i samband med fusion. En redaktionell ändring har gjorts genom att hänvisningen till fusionsbestämmelserna i 1944 års aktiebolagslag har ersatts av en hänvisning till motsvarande bestämmelser i 14 kap. 8 § lagen (1975:1385) om aktiebolag.

Till ett nytt *andra stycke* har flyttats över 90 %-regeln för fåmansägda bolag. Bestämmelsen motsvarar andra meningens i 9 § i dess nuvarande lydelse med ett undantag. Undantaget innebär att begreppet fåmansföretag enligt 35 § 1 a mom. sjunde stycket a KL har införts även i fusionsfallen. I övrigt har endast ändringar av språklig natur gjorts.

Vad som sägs i nuvarande tredje – femte meningarna i 9 § om att ägarförhållandena i fåmansägda moderbolag i princip inte får ha ändrats följer redan av huvudregeln i första stycket. Denna specialbestämmelse har därför tagits bort.

I tredje – femte styckena behandlas nyheterna i paragrafen. Genom dessa bestämmelser har rätten att överta förlustavdrag i samband med fusion utökats till att omfatta även andra företag än aktiebolag.

Tredje stycket innehåller bestämmelser om rätt att överta förlustavdrag vid fusioner med stöd av 96 § 1 mom. lagen om ekonomiska föreningar. En övertagande kooperativ förening har alltså samma rätt till förlustavdrag som - om fusionen inte ägt rum – tillkommit en överlåtande kooperativ förening. Bestämmelsen omfattar alla fusioner som skett enligt 96 § 1 mom. lagen om ekonomiska föreningar. Detta innebär att den nya rätten till förlustavdrag efter fusion kan bli tillämplig inte bara på ekonomiska föreningar som är registrerade enligt 1951 års föreningslag utan också på t.ex. ekonomiska föreningar som är registrerade enligt 1911 års föreningslag. En förutsättning är dock att föreningen är kooperativ och att fusionen skett enligt nysnämnda lagrum.

Enligt bestämmelserna i *fjärde stycket* föreligger en rätt att överta förlustavdrag vid fusion mellan sparbanker enligt 78 § lagen (1955:416) om sparbanker samt vid fusion mellan kassor ingående i jordbrukskasserörelsen enligt 87 § 1 mom. lagen (1956:216) om jordbrukskasserörelsen.

Av femte stycket framgår att beteckningarna kooperativ ekonomisk förening och fåmansföretag används i samma betydelse som i KL.

11 §

11 § innehåller f.n. bestämmelser om att regeringen får utfärda erforderliga föreskrifter för tillämpning av FAL. Genom den nya regeringsformen, som i 8 kap. 13 § föreskriver att regeringen får utfärda verkställighetsföreskrifter, har bestämmelserna blivit onödiga. De kan därför slopas.

Till 11 § har i stället förts de nuvarande bestämmelserna i 10 § om särskilda besvärregler för det fall att skattedomstol ändrat taxering som inverkar på rätten till förlustavdrag eller på beräkningen av avdragets storlek. Ändringen av bestämmelserna hänger samman med att fr.o.m. den 1 juli 1979 även länsrätts och den mellankommunala skatterättens avgörande av saken sker genom dom och inte som tidigare genom beslut. De därutöver gjorda ändringarna i paragrafen är av språklig natur.

Övergångsbestämmelserna

De nya reglerna om förlustavdrag skall träda i kraft den 1 januari 1984 och tillämpas första gången vid prövning av förlustavdrag vid 1985 års taxering. På några punkter har emellertid principen om tillämpning fr.o.m. 1985 års taxering frångåtts.

I *punkt 1* av övergångsbestämmelserna föreskrivs att, i det fall ägarförhållandena i ett företag har ändrats före den 1 januari 1984, lagen i dess äldre lydelse skall ligga till grund för bedömningen av om ägarförändringen påverkar förlustavdragsrätten även vid 1985 och senare års taxeringar. De nya bestämmelserna får dock på yrkande av den skattskyldige tillämpas även på ägarförhållanden som har ändrats före lagens ikraftträdande.

Vad nu sagts innebär att ägarförändringar som har skett under år 1983 eller tidigare inte kommer att påverkas av det nya regelsystemet såvida inte den skattskyldige uttryckligen begär att så skall ske. I fråga om ägarskiftet som har ägt rum under 1984 eller senare skall dock det nya systemet i princip gälla obetingat.

Det kan förekomma att ägarförhållandena förändrats i två hänseenden varav den ena transaktionen synes godtagbar enligt äldre regler och den andra enligt de nya reglerna. Har båda transaktionerna ägt rum före den 1 januari 1984 kan bolaget fr.o.m. 1985 års taxering självt avgöra om deras konsekvenser för förlustavdragsrätten skall prövas enligt äldre eller de nya reglerna. Bolaget kan däremot inte tillämpa det äldre systemet på den ena transaktionen och det nya systemet på den andra transaktionen. Har ägarbyten ägt rum såväl före som efter den 1 januari 1984 möter emellertid inte något hinder att vid en och samma taxering tillämpa äldre regler på den första transaktionen och nyare regler på den andra transaktionen.

Enligt *punkt 2* av övergångsbestämmelserna får de nya reglerna i 10 §

trede – femte styckena om rätt till förlustavdrag vid fusion även mellan ekonomiska föreningar, sparbanker och jordbrukets kreditkassor tillämpas redan vid 1984 års taxering.

4.2 – 4.3 Förslagen till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1974:990) om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m.m.

Ändringen föranleds av att rubriken till lagstiftningen om förlustavdrag har fått en ny lydelse.

De nya bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 1984.

5 Hemställan

Jag hemställer att lagrådets yttrande inhämtas över förslagen till

1. lag om ändring i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst,

2. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),

3. lag om ändring i lagen (1974:990) om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m.m.

6 Beslut

Regeringen beslutar i enlighet med föredragandens hemställan.

Sammanfattning av betänkandet (Ds Fi 1983:1) Aktiebolags och ekonomiska föreningars m.fl. rätt till förlustavdrag efter ägarskifte

Möjligheten att utjämna olika beskattningsårs resultat mot varandra, dvs. kvitta ett års förlust mot ett senare års vinst, utgör sedan rätten till förlustutjämning infördes 1960 en väsentlig del av vårt skattesystem.

Rätten till förlustutjämning är allmän, den tillkommer alla skattskyldiga. Beträffande aktiebolag som till huvudsaklig del ägs av en eller ett fåtal fysiska personer (familjebolag) och på samma sätt ägda ekonomiska föreningar har emellertid lagstiftaren uppställt särskilda krav för att förlustavdrag skall kunna medges.

Förlustutjämningen vilar på principen att endast den som haft en förlust skattemässigt skall kunna kompenseras för denna. Handel med outnyttjade förlustavdrag får inte ske. Risk för missbruk i form av handel ansågs vid lagstiftningens införande vara särskilt framträdande beträffande förluster uppkomna i de s.k. familjebolagen, dvs. företag som till huvudsaklig del eller till 70–75 procent ägs av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. För att förhindra det befarade missbruket föreskrevs förenklat uttryckt att företaget skulle ha i huvudsak samma ägare det år då förlusten inträffar som då företaget yrkar att få avdrag för förlusten. Rätten till förlustavdrag förloras om så många aktier eller andelar har sålts att inflytandet i företaget har påverkats. Inte heller mellan personer som ägde del i företaget vid ingången av förluståret får aktier eller andelar överlåtas i sådan omfattning att inflytandet i företaget förskjuts.

Effekterna av lagstiftningen har varit sådana att familjebolagen i stor utsträckning gått miste om förlustavdrag utan att därför någon spekulation i förluster varit för handen. Det kan ha varit fråga om överlåtelser till barn som ett led i en generationsväxling eller om AB Företagskapitals inträde som minoritetsdelägare i ett bolag. Osäkerheten om hur stor förändring av ägarkretsen som kan accepteras har sannolikt lett till att många ur företagsekonomisk synvinkel motiverade affärer har uteblivit. Lagstiftningens utformning kan också antas ha motverkat spridning av ägandet i familjebolagen.

Kommittén har mot bakgrund av effekterna av de särskilda reglerna för familjebolag haft i uppdrag att företa en översyn av lagstiftningen i nu berörda delar.

Det framstår enligt kommitténs mening som angeläget att inte förluster, som utgör en konstlad tillgång, blir föremål för handel. Förlustavdrag bör därför – med vissa undantag för dödsbos och makes rätt att överta en outnyttjad förlust samt de särskilda reglerna vid fusion – aldrig medges annan än den som haft förlusten.

Familjebolagens identitet är i hög grad förknippad med ägarnas, vilket motiverat de särskilda reglerna för denna typ av företag. Förhållandet är likartat när det gäller de s.k. fåmansföretagen, dvs. de företag som till övervägande del eller till mer än 50 procent ägs av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. För båda dessa företagsgrupper får, i motsats till vad som gäller de flermansägda företagen vilka lever sitt liv skilt från ägarnas, en oförändrad identitet hos företaget sägas vara beroende av en statisk ägarmajoritet i företaget.

Kommittén föreslår därför att den krets av företag för vilka särskilda spärregler bör uppställas utvidgas till att avse fåmansföretagen enligt 35 § 1 a mom. sjunde stycket a) kommunalskattelagen, dvs. i förevarande sammanhang aktiebolag eller ekonomisk förening, vars aktier eller andelar till övervägande del ägs eller på därmed jämförligt sätt innehas – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer.

Vidkommande den förändring av ägarkretsen som ändå bör kunna tillåtas föreligger enligt kommitténs mening en avsevärd diskrepans mellan en handel med förluster, dvs. det förhållandet att likvidationsmässiga företag överlåts och får bilda den yttre ramen för en helt ny verksamhet, och de situationer som nu gällande lagstiftning är verksam mot. Aktier och andelar i fåmansägda företag bör i betydligt större utsträckning än vad som nu är möjligt kunna överlåtas utan att rätten till förlustavdrag går förlorad. Vid bedömning av frågan om ett fåmansföretag efter ägarskifte skall medges yrkat förlustavdrag bör enligt kommittén avgörande vikt fästas vid att det bestämmande inflytandet – mer än hälften av rösterna – inte får ha övergått på någon som inte hade sådant inflytande vid förlustårets ingång eller då företaget började driva verksamhet av något slag. Trots att inte någon person ensam genom aktie- eller andelsförvärv har skaffat sig ett bestämmande inflytande som han inte hade vid förlustårets ingång kan enligt kommitténs förslag företagets rätt till förlustavdrag bortfalla, nämligen om aktier eller andelar motsvarande mer än hälften av rösterna har bytt ägare. Även i sådant fall får företagets identitet anses så förändrad att man inte kan tala om samma företag som haft förlusten och som yrkar avdrag för densamma.

Personer som ingår i den s.k. närståendekretsen behandlas när det gäller inflytande som en person. Kommittén har därför funnit det vara naturligt att aktier och andelar fritt skall kunna överlåtas mellan dem som ingår i närståendekretsen enligt 35 § 1 a mom. sista stycket kommunalskattelagen utan att företagets rätt till förlustavdrag påverkas. Såsom närstående person räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling avses jämväl styvbarn och fosterbarn.

Beträffande aktier och andelar i företag med spritt ägande, dvs. andra företag än familjebolagen, kan dessa enligt gällande rätt fritt överlåtas och

förvärvas utan att företagets rätt till förlustavdrag påverkas. Enligt direktiven har kommittén haft att ta ställning till om det inte även avseende andra företag än de fåmansägda skulle vara motiverat att införa någon form av spärregel såvitt gäller dessa företags rätt till förlustavdrag efter ägarskifte. Kommittén föreslår härvidlag följande. I normalfallen säljs och köps aktier eller andelar i flermansägda aktiebolag och ekonomiska föreningar utan att företagets rätt till avdrag för lidna förluster har någon betydelse för aktie- eller andelsöverlåtelseerna. Huvudprincipen bör därför även för framtiden vara att flermansägda företags rätt till förlustavdrag ej skall påverkas av ägarskiften i företagen. Kommittén har dock funnit att en spärregel kan vara motiverad i vissa speciella situationer. Härvid åsyftar kommittén de fall då flermansägda företag utan egentlig verksamhet eller tillgångar (s.k. skalbolag) förvärvas i princip endast därför att företagen har i beskattningshänseende outnyttjade förluster. Det är då fråga om handel med förlustavdrag. Kommittén föreslår därför att förlustutjämningslagen kompletteras med en bestämmelse som tar sikte på förvärv av aktier eller andelar i flermansägda företag, som i princip inte driver någon verksamhet eller saknar reella tillgångar. Förvärvas så många aktier eller andelar i ett sådant företag att förvärvaren får ett bestämmande inflytande förlorar företaget sin rätt till förlustavdrag avseende förluster hänförliga till tid före förvärvet. Kan förvärvaren visa att han genom förvärvet erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till hans rörelse eller kapitalförvaltning blir dock spärregeln ej tillämplig.

Kommittén framlägger också förslag angående rätten till förlustavdrag i anledning av fusion mellan antingen kooperativa ekonomiska föreningar, sparbanker eller jordbrukskasserörelsens kreditkassor eller centralkassor. I här diskuterade fusionsfall är enligt kommitténs mening ej fråga om handel med förlustavdrag. Det föreslås därför att övertagande förening eller bank efter fusionen äger samma rätt till förlustavdrag som skulle ha tillkommit överlåtande förening eller bank därest fusionen inte ägt rum.

Kommittén har vidare analyserat och övervägt de särskilda bestämmelser som gäller rätten till avdrag för förlust för aktiebolag och ekonomiska föreningar som avyttrat sin verksamhet till det allmänna (lex Kockum). Härvid har kommittén funnit att nuvarande lagstiftning bör vara kvar i oförändrat skick.

Förlustutjämningslagstiftningen kräver stora insatser från taxeringsmyndigheternas sida. Det är därför angeläget att regelsystemet ges en så enkel och klar utformning som möjligt. Kommittén har bl.a. med hänsyn härtill avvisat ett förslag till alternativ utformning av fåmansföretagens rätt till förlustutjämningslagstiftningen innebärande att förlustavdraget inte skulle helt bortfalla efter ägarskifte i fåmansföretaget utan avtrappas med hänsyn till förändringar i ägarkretsen. I detta sammanhang vill kommittén särskilt peka på en omständighet som gör förlustutjämningslagstiftningen särskilt betungande för skattskyldiga och taxeringsmyndigheter nämligen den långa tidsrymd som kan förflyta

från det att en förlust uppkommer till dess prövning av förlustens storlek sker. Det har emellertid legat utanför företagsskattekommitténs uppdrag att föreslå ändrade regler i detta avseende.

Företagsskattekommitténs författningsförslag

Förslag till

Lag om ändring i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämn- ning vid taxering för inkomst

Häri genom föreskrivs i fråga om lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämn-
ning vid taxering för inkomst¹

dels att 11 § skall upphöra att gälla,

dels att nuvarande 9 och 10 §§ skall betecknas 10 och 11 §§,

dels att 8 § samt nya 10 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i lagen skall införas en ny paragraf, 9 §, av nedan angivna
lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 §

Om aktierna i aktiebolag eller andelarna i ekonomisk förening vid ingången av förluståret eller utgången av det beskattningsår, för vilket taxering skall ske, till huvudsaklig del ägdes eller på därmed jämförligt sätt – direkt eller genom förmedling av juridisk person – innehades av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer, må vid sagda taxering förlustavdrag ej medgivas med mindre samtliga eller så gott som samtliga aktier eller andelar vid nämnda båda tillfällen ägdes eller på angivet sätt innehades av samma fysiska person eller personer samt under förutsättning tillika, då fråga är om två eller flera aktie- eller andelsägare, att envar av dessa ägde eller innehade ungefärligen lika stor andel i aktie- eller andelskapitalet vid det ena som vid det andra tillfället. Hinder för förlustavdrag möter dock ej, där skiljaktighet i ägarförhållandena be-
tingas av att aktierna eller andelarna genom arv, testamente eller bodelning övergått å annan fysisk person eller andra fysiska personer.

Ett aktiebolag, som vid ingången av förluståret eller vid utgången av det beskattningsår för vilket taxering skall ske är att räkna som ett fåmansföretag, har inte rätt till förlustavdrag om en jämförelse mellan ägarförhållandena vid ingången av förluståret och utgången av det beskattningsår för vilket taxering skall ske visar att

1. det bestämmande inflytandet i företaget vid utgången av det beskattningsår för vilket taxering skall ske, direkt eller genom förmedling av juridisk person, innehas av någon som inte hade sådant inflytande vid förlustårets ingång eller

2. aktier motsvarande mer än hälften av rösterna för samtliga aktier i företaget har bytt ägare.

Har företaget inte bedrivit någon verksamhet vid ingången av förluståret får rätten till förlustavdrag bedömas med hänsyn till ägarförhållandena vid den tidpunkt under förluståret då verksamheten påbörjas.

Med fåmansföretag avses företag som är att räkna som sådant enligt 35 § 1 a mom. sjunde stycket a) kommunalskattelagen (1928:370).

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik och 11 § 1978:53.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Med bestämmande inflytande avses mer än hälften av rösterna för samtliga aktier i företaget.

Vid bedömning av vem som har det bestämmande inflytandet i företaget behandlas personer ingående i den i 35 § 1 a mom. sista stycket kommunalskattelagen angivna kretsen av närstående personer som en person. Hinder mot förlustavdrag möter ej där skiljaktighet i ägarförhållandena betingas av att aktier övergått på någon inom kretsen av närstående personer.

Vad som stadgas om aktier i fåmansägda aktiebolag gäller också andelar i fåmansägda ekonomiska föreningar.

9 §

Förvärvar någon aktier i ett aktiebolag som inte är att räkna som ett fåmansföretag i sådan omfattning att förvärvaren får ett bestämmande inflytande i företaget får förlustavdrag avseende förlust som uppkommit före det förvärvet ägt rum inte medgivas det företag som förvärvet rör om det inte är uppenbart att förvärvaren genom förvärvet erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till dennes rörelse eller kapitalförvaltning. Förvärvet kan ske direkt eller genom förmedling av juridisk person.

Med fåmansföretag avses företag som är att räkna som sådant enligt 35 § 1 a mom. sjunde stycket a) kommunalskattelagen (1928:370).

Med bestämmande inflytande avses mer än hälften av rösterna för samtliga aktier i företaget.

Vad som stadgas om aktier i aktiebolag gäller också andelar i ekonomiska föreningar.

9 §

Har bolag (dotterbolag) genom fusion enligt 174 § 1 mom. lagen den 14 september 1944 om aktiebolag upplösts och uppgått i annat bolag

10 §

Har ett bolag (dotterbolag) genom fusion enligt 14 kap. 8 § lagen (1975:1385) om aktiebolag upplösts och uppgått i ett annat bolag (moder-

Nuvarande lydelse

(moderbolag), äger moderbolaget samma rätt till förlustavdrag, som – om fusionen ej skett – tillkommit dotterbolaget. Därest aktierna i moderbolaget vid utgången av beskattningsåret eller aktierna i dotterbolaget vid ingången av förluståret till huvudsaklig del ägdes eller på därmed jämförligt sätt innehades – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer, skall vad nyss sagts angående moderbolags rätt att utnyttja dotterbolags förlustavdrag gälla endast därest moderbolaget jämväl vid sistnämnda tidpunkt ägde mer än nio tiondelar av aktiekapitalet i dotterbolaget. Ägdes eller innehades på sätt nyss sagts aktierna i moderbolaget vid utgången av beskattningsåret av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer, skall såsom förutsättning för förlustavdragets utnyttjande jämväl gälla, att denna person eller dessa personer ägde eller innehade samtliga eller så gott som samtliga aktier i moderbolaget jämväl vid ingången av dotterbolagets ifrågavarande förlustår. Är i fall, som sist sagts, fråga om två eller flera aktieägare, kräves ytterligare att envar av dessa ägde eller innehade ungefärligen lika stor andel i aktiekapitalet vid det ena som vid det andra av sistnämnda båda tillfällen. Hinder för förlustavdragets utnyttjande möter dock ej, där skiljaktighet i ägareförhållandena betingats av att aktierna genom arv, testamente eller bodelning övergått å annan fysisk person eller andra fysiska personer.

10 §²

Skер genom dom av regeringsrätten eller kammarrätt eller genom beslut av länsrätt eller den mellankommunala skatterätten ändring i taxering till statlig eller kommunal inkomstskatt av beskaffenhet att

Föreslagen lydelse

bolag), äger moderbolaget samma rätt till förlustavdrag, som – om fusionen ej skett – tillkommit dotterbolaget.

Om moderbolaget vid utgången av beskattningsåret är att räkna som ett fåmansföretag eller om dotterbolaget var ett fåmansföretag vid ingången av förluståret, skall vad nyss sagts angående moderbolagets rätt att utnyttja dotterbolags förlustavdrag gälla endast därest moderbolaget jämväl vid ingången av förluståret ägde mer än nio tiondelar av aktiekapitalet i dotterbolaget.

Om moderbolaget vid utgången av beskattningsåret var ett fåmansföretag, skall som förutsättning för förlustavdragets utnyttjande jämväl gälla vad som i 8 § stadgas om fåmansföretags rätt till förlustavdrag.

Har genom fusion enligt 96 § lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar en kooperativ ekonomisk förening (överlåtande förening) uppgått i en annan sådan förening (övertagande förening), äger övertagande förening samma rätt till förlustavdrag, som – om fusionen ej skett – tillkommit den överlåtande föreningen. Samma förhållande gäller vid fusion mellan sparbanker enligt 78 § lagen (1955:416) om sparbanker och vid fusion mellan kreditkassor eller mellan centralkassor enligt 87 § lagen (1956:216) om jordbrukskasserörelsen.

Med fåmansföretag avses företag som är att räkna som sådant enligt 35 § 1 a mom. sjunde stycket a) kommunalskattelagen (1928:370).

11 §

Skер genom dom ändring i taxering till statlig eller kommunal inkomstskatt av beskaffenhet att inverka på rätten till förlustavdrag eller på beräkningen av storleken av sådant avdrag, må – utan avseende å

² Senaste lydelse 1979:178.

Nuvarande lydelse

inverka på rätten till förlustavdrag eller på beräkningen av storleken av sådant avdrag, må – utan avseende å att laga kraft åkommit taxering, vid vilken förlustavdraget utnyttjats eller ägt utnyttjas – besvär, under yrkande om den ändring i sistnämnda taxering som föranledes av förenämnda dom eller beslut, anföras av skattskyldig, taxeringsintendent och, såvitt angår taxering till kommunal inkomstskatt, vederbörande kommun.

Besvären skola anföras av skattskyldig eller kommun inom sex månader och av taxeringsintendent inom åtta månader från den dag besvärgrundande dom eller beslut meddelades.

Enligt denna paragraf anförda besvär må ej företas till avgörande, förrän den taxering, som med förenämnda dom eller beslut avses, slutligt avgjorts.

I fråga om besvär, som här avses, skall vad i 103 och 104 §§ taxeringslagen stadgas äga motsvarande tillämpning. Jämväl i övrigt skola, där ej annat framgår av vad i denna lag sägs, taxeringslagens föreskrifter äga motsvarande tillämpning.

Föreslagen lydelse

att laga kraft åkommit taxering, vid vilken förlustavdraget utnyttjats eller ägt utnyttjas – besvär, under yrkande om den ändring i sistnämnda taxering som föranledes av förenämnda dom, anföras av skattskyldig, taxeringsintendent och, såvitt angår taxering till kommunal inkomstskatt, vederbörande kommun.

Besvären skola anföras av skattskyldig eller kommun inom sex månader och av taxeringsintendent inom åtta månader från den dag besvärgrundande dom meddelades.

Enligt denna paragraf anförda besvär må ej företas till avgörande, förrän den taxering, som med förenämnda dom avses, slutligt avgjorts.

I fråga om besvär, som här avses, skall vad i 103 och 104 §§ taxeringslagen stadgas äga motsvarande tillämpning. Jämväl i övrigt skola, där ej annat framgår av vad i denna lag sägs, taxeringslagens föreskrifter äga motsvarande tillämpning.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas första gången

såvitt avser 8 och 10 §§

1. I fråga om aktiebolag och ekonomiska föreningar som till huvudsaklig del ägs eller på därmed jämförligt sätt direkt eller indirekt innehas av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer vid prövning av förlustavdrag i första instans år 1984.

2. I fråga om övriga fåmansföretag vid prövning av förlustavdrag som grundas på förlust uppkommen efter utgången av år 1983.

3. I fråga om bestämmelserna i 10 § sista stycket vid prövning av förlustavdrag i första instans år 1984.

såvitt avser 9 §

i fråga om förvärv som skett efter utgången av år 1983.

Sammanställning av remissyttranden över delbetänkandet (Ds Fi 1983:1) Aktiebolags och ekonomiska föreningars m. fl. rätt till förlustavdrag efter ägarskifte

1 Inledning

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgetts av riksskatteverket (RVS), allmänna ombudet för mellankommunala mål (AO), kammarrätten i Sundsvall, länsstyrelserna i Stockholms, Malmöhus samt Göteborgs och Bohus län, bankinspektionen, Föreningen Auktoriserade revisorer FAR, Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer, Företagareförbundet SFR, Kooperativa förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Svensk industriförening, Svenska bankföreningen, Svenska handelskammarförbundet, Svenska revisorsamfundet SRS, Sveriges advokatsamfund, Sveriges hantverks- och industriorganisation-Familjeföretagen (SHIO-Familjeföretagen), Sveriges redovisningskonsulters förbund (SRF), Sveriges industriförbund och Tjänstemännens centralorganisation (TCO).

LRF har som sitt yttrande hänvisat till ett inom Lantbrukarnas skattedelegation upprättat utlåtande.

2 Förlustavdrag i fåmansägda företag

2.1 Allmänna synpunkter

Företagsskattekommitténs förslag till ändring av spärregeln innebär dels att den krets av företag som kan förlora rätten till förlustavdrag utvidgas från familjebolag till fåmansföretag, dels att ägarbyte skall kunna ske i större omfattning än tidigare utan att rätten till förlustavdrag upphör.

Företagareförbundet SFR, Svenska revisorsamfundet SRS och TCO har utan närmare kommentar tillstyrkt förslaget eller lämnat det utan erinran.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anser att en ändring av bestämmelserna om förlustavdrag är påkallad och att kommitténs förslag är väl avvägt. Länsstyrelsen anför vidare att nuvarande bestämmelser kan medföra sådana inte önskvärda effekter som att en förändring av aktieinnehavet som ett led i exempelvis en generationsväxling eller på grund av rent företagsekonomiska skäl får till följd att företaget går miste om rätten att utnyttja förlust från tidigare år. Till detta kommer att det är oklart var gränsen går då en förändring av aktieinnehav är så stor att den oavsett om inflytandet i företaget påverkats eller ej medför att rätten till förlustavdrag förloras.

Sveriges advokatsamfund hälsar med tillfredsställelse den föreslagna liberaliseringen av spärreglerna. Samfundet uppger att även om den nu gällande lagstiftningen i stort sett fungerar väl har den i vissa hänseenden kommit att framstå som alltför restriktiv.

SRF ser positivt på förslaget och anser att vissa olägenheter som finns i dag elimineras. Förbundet tänker då på generationsväxlingar där aktieöverlåtelser till barn varit nödvändiga men som medfört att aktiebolagen gått miste om förlustavdrag trots att fråga inte varit om handel med förlustavdrag.

Föreningen Sveriges taxeringsrevisor, som inte har några erinringar mot förslaget, uppger att det får anses vara särskilt befogat beträffande uppmjukningen inom den s. k. närståendekretsen.

LO tillstyrker förslaget och anför:

Reglerna om avdrag för skattemässiga förluster är som utredningen framhåller en hörnpelare i det svenska skatterättsliga regelsystemet. Dessa bygger med några få undantag på principen att förlustavdrag bara får göras av den som har haft de skattemässiga förlusterna. Principen har i allt väsentligt kunnat upprätthållas såvitt avser förlustavdragen för fysiska personer.

Däremot är risken för missbruk i form av handel med förlustavdrag uppenbar beträffande förluster som uppkommit i aktiebolag, särskilt i familjebolagen. Innan en spärregel för familjebolagen infördes förekom det därför en livlig handel med likvidationsmässiga bolag som ofta inte hade någon verksamhet eller några reella tillgångar. Denna spekulationshandel med förlustbolag i skatteflyktsyfte bedrevs i det närmaste systematiskt av oseriösa företagare.

Handel med förlustavdrag förekommer emellertid också i fåmansföretag och i företag med ett fullständigt spritt ägande – de s. k. flermansföretagen. Det är därför ytterst angeläget att stänga de lagliga möjligheter som möjliggör en fortsatt handel med förlustavdrag. Men å andra sidan är det väsentligt att spärreglerna inte lägger en hämsko på företag som avser att genomföra företagsekonomiskt sunda och motiverade åtgärder. Det kan vara fråga om en nödvändig generationsväxling, spridning av ägandet eller en motiverad strukturrationalisering. De av utredningen föreslagna ändringarna i lagen om förlustutjämning tillgodoser, enligt *LO*:s mening, relativt väl nämnda näringspolitiska krav och syftet att förhindra missbruk av reglerna.

KF anser att det är svårt att förutse konsekvenserna av förslaget utifrån det framlagda utredningsmaterialet men vill inte motsätta sig att förslaget läggs till grund för en lagändring. *KF*, som förutsätter att de grundläggande problemen i sammanhanget blir föremål för fortsatt utredning, anför:

De gällande spärreglerna i 8 § lagen om förlustutjämning är enligt *KF*:s mening alltför rigorösa och synes ha påverkat företagsöverlåtelser negativt och på ett sätt som lagstiftaren sannolikt icke avsett. Med hänsyn till att tillämpningen av dessa regler i vissa fall kan fa omotiverade och obilliga konsekvenser föreligger skäl att ändra desamma. Företagsskattekommittén föreslår i vissa hänseenden en uppmjukning av de nuvarande bestämmelserna för fåmansföretag samtidigt som en ny spärregel föreslås för andra företag än fåmansföretag. I betänkandet har inte gjorts någon analys av behovet av spärregler över huvud taget och än mindre av behovet av ytterligare spärregler utöver de nu gällande. Någon redogörelse för förekomsten av vad

kommittén kallar "missbruk av förlustavdrag" lämnas inte i betänkandet. Inte heller lämnar kommittén någon förklaring till varför "det framstår som angeläget att inte förluster, som utgör en konstlad tillgång, blir föremål för handel". Den logiska uppbyggnaden av skattesystemet har det senaste decenniet genom undantags- och spärregler genombrutits i sådan omfattning att det blivit oöverskådligt. Därmed naturligtvis inte sagt, att det inte skulle föreligga skäl för undantagsregler i vissa situationer. Ett genombrott av systematiken bör emellertid vara välmotiverat och välförklarat för att kunna vinna gehör hos och efterlevnad av de skattskyldiga. Företagsskattekommitténs presentation av lagförslaget utgör i det hänseendet inte något föredöme. Det är inte alltid lätt att förstå, att tillskott av medel i ett förlustföretag av annan än ägaren/säljaren är att betrakta som ett missbruk av sådant slag att företaget därigenom skulle förlora rätten att kvitta underskott mot framtida vinster. Det är inte heller helt lätt att förstå det otillständiga i att ett outnyttjat förlustavdrag stundom kan betraktas som en tillgång, vilken säljaren av aktier och andelar prismässigt kan kompensera sig för. Kommitténs försök att identifiera det reella skattesubjektet i vissa ägar- och intressekonstellationer leder i konsekvens med det rimliga intresset att förlustavdrag i huvudsak endast skall få utnyttjas av den som "drabbats" av förlusten till frågan, varför förlustavdraget måste gå förlorat och inte kunna utnyttjas av den egentligen drabbade. Dessutom saknas ett resonemang om möjligen tillämpningen av någon form av carrybackmetod skulle kunna lösa vissa aktualiserade problem. De administrativa skäl som talade emot användningen av carryback på 1950-talet torde i dag med den registreringstekniska utvecklingen ha förlorat sin giltighet.

Flera remissinstanser är i princip positiva till förslaget men har vissa synpunkter på den närmare utformningen av spärregeln (beträffande synpunkterna se 2.3 nedan).

RSV:

RSV anser att kommitténs förslag – sett som helhet – i och för sig kan läggas till grund för lagstiftning, men vill samtidigt framhålla att den föreslagna preciseringen av lagstiftningen i viss mån kan underlätta kringgåendetransaktioner. Enligt RSV:s mening talar det skälet att handel med företag inte bör styras av skattetekniska skäl för att bestämmelserna i förlustutjämningslagen sätts in i ett större sammanhang, där man behandlar samtliga på rörelsesektorn förekommande underskottsavdrag och liknande tillgångar som är eller kan vara föremål för handel på grund av sådana skäl.

Med vissa undantag har AO inte några invändningar mot kommitténs principiella förslag att likställa konsekvenserna för familjebolagen och fåmansföretagen vid ägarförändringar samt att liberalisera reglerna något. AO anför:

Förslaget omfattar ändringar av nuvarande ordning endast i den delen av lagstiftningen som avser rätten till förlustavdrag för juridisk person efter förändring i ägandestrukturen. Kommittén konstaterar att nuvarande regler är så stränga att de förhindrar förlustavdrag redan vid så små förändringar att någon egentlig handel med förlustmedel inte kan anses föreligga. Detta synes vara en riktig bedömning.

En annan kritik som kan riktas mot reglernas nuvarande utformning är att de ger en mycket ofullständig beskrivning av vilken grad av förändring i ägandestrukturen som inte är förenlig med en bibehållen rätt till förlustutjämnning. De föreslagna reglerna torde medföra en förbättring i det avseendet genom att de tillåtna förändringarna preciseras mera noggrant. Den föreslagna största godtagbara ägandeförskjutningen torde dock komma att medföra ökad spekulation i förlustavdrag. Å andra sidan kommer i vissa fall ytterst små förändringar att helt förhindra förlustavdrag där förlustavdrag godtas i dag.

De föreslagna reglerna angående ägandeförskjutning i fåmansbolag och fåmansföretag tas in i 8 §. I tre avseenden har jag allvarliga betänkligheter beträffande förslaget. Dels tas nuvarande optionsregel bort, dels mäts ägandeförskjutningen i röstetal i stället för som nu i andelstal. Slutligen är närståenderegeln i näst sista stycket ineffektiv.

Länsstyrelsen i Stockholms län delar kommitténs uppfattning att det sätt på vilket praxis utformats när det gäller familjebolags möjligheter att utnyttja förlustavdrag efter ändringar i ägarkretsen medfört en alltför restriktiv tillämpning. Samtidigt har det varit oklart var gränsen går, vilket lett till många ansökningar om förhandsbesked. Länsstyrelsen, som finner kommitténs förslag till spärregler väl avvägt, anser att det faller inom ramen för den hittillsvarande principen att endast den som haft en förlust skall kunna kompenseras för den och att någon handel med förlustavdrag inte skall kunna ske. Tillämpningen av de nya bestämmelserna underlättas genom att redan kända begrepp i skatterätten utnyttjas som "fåmansföretag" och "närstående".

Enligt länsstyrelsen i Malmöhus län medför den nuvarande lagstiftningen osäkerhet om hur omfattande en aktie- eller andelsöverlåtelse får vara utan att rätten till förlustavdrag bortfaller. Denna osäkerhet gör det angeläget med en ändring av bestämmelserna. Länsstyrelsen anser att aktier och andelar i fåmansföretag bör kunna överlätas i större utsträckning än vad som nu är fallet. Det bör vara möjligt att minoritetsposter i viss utsträckning byter ägare under förutsättning att det bestämmande inflytandet inte förändras.

Sveriges industriförbund anser – trots att kommitténs förslag utgör klara förbättringar jämfört med nuvarande regler – att rätten till förlustutjämnning bör bli föremål för längre gående uppmjukningar. Förbundet anför:

Principiellt kan ifrågasättas om rätten till förlustutjämnning över huvud taget skall vara begränsad. Bestämmelsen om förlustutjämnning i svensk skatterätt bygger på den s. k. carry-forwardprincipen. Innebörden härav är att förluster endast får utjämnas mot framtida vinster och inte som enligt den s. k. carry-backprincipen mot tidigare års vinster. I fråga om vinster gäller i motsats härtill att periodisering endast får ske genom carry-back av ackumulerade vinster. Principiellt sett borde såväl vinster som förluster få periodiseras genom såväl carry-forward som carry-back.

Att lagstiftaren inte velat medge full resultatutjämnning genom såväl carry-back som carry-forward är i första hand betingat av administrativa och kontrolltekniska skäl. Ett lagkomplex som av angivna skäl begränsar den skattskyldiges möjligheter till resultatutjämnning bör därför inte också

begränsa resultatutjämnning vid carry-forward ytterligare annat än i ytterst speciella fall. Av denna anledning bör i princip full resultatutjämnning alltid medges juridiska personer. Förändringar i ägarförhållande mellan förlustår och beskattningsår bör därför inte påverka rätten till förlustavdrag.

Såväl fåmansföretag som flermansföretag bör vidare behandlas på samma sätt. Därest aktier i ett igångvarande företag övertas bör därför bolaget behålla sin rätt till förlustutjämnning och detta bör gälla även efter fusion. Mot bakgrund av denna principiella inställning anser vi därför att – trots att det remitterade förslaget utgör klara förbättringar jämfört med nuvarande regler – rätten till förlustutjämnning bör bli föremål för längre gående uppmjukningar än de kommittén föreslagit.

2.2 Kretsen av företag

Endast ett fåtal remissinstanser tar upp kommitténs förslag att utvidga den krets av företag för vilka spärreglerna skall gälla till att avse förutom s. k. familjebolag även övriga företag som är att räkna som fåmansföretag.

Länsstyrelsen i Malmöhus län:

Att spärregeln om familjebolagens begränsade rätt att efter ägarskifte bibehålla rätten till förlustavdrag utökas till att avse även de aktiebolag och ekonomiska föreningar, som är fåmansföretag i KL:s mening är med hänsyn till dessa aktiebolags och ekonomiska föreningars karaktär och ägarsammansättning befogat. Som kommittén anför är ett fåmansföretags identitet i hög grad förknippad med ägarna och företagets identitet får därför i hög grad anses påverkad av förändringar i ägarkretsen. Skäl får därför anses föreligga att införa begreppet fåmansföretag även i förlustutjämningslagen. Det är dessutom lämpligt att såvitt möjligt införa ett och samma fåmansföretagsbegrepp i hela skattelagstiftningen.

RSV:

De motiv som föranledde att spärregeln infördes vad avser de s. k. familjebolagens rätt till förlustavdrag gör sig även gällande – om än inte lika starkt – vad avser fåmansföretagen. RSV har därför ingenting att erinra mot den föreslagna utvidgningen.

Inte heller *Sveriges advokatsamfund* har något att invända mot ifrågavarande utvidgning.

Kammarrätten i Sundsvall påpekar att kommittén inte närmare har behandlat frågan om utvidgningen till fåmansföretag. Enligt kammarrättens mening hade det varit av värde att få behovet och konsekvenserna av utvidgningen belysta. Kammarrätten utgår från att detta kan ske under det fortsatta lagstiftningsarbetet.

SHIO-Familjeföretagen är av uppfattningen att kretsen av företag som berörs av spärreglerna inte bör utvidgas från de s. k. familjebolagen med mycket koncentrerat ägande till hela fåmansföretagssektorn.

2.3 Allmänna utgångspunkter för spärreglernas tillämpning

Vid bedömningen av om ett fåmansföretag även efter ägarskifte skall ha rätt till förlustavdrag bör enligt kommittén det avgörande vara att det bestämmande inflytandet – mer än hälften av rösterna – vid beskattningsårets utgång inte har övergått på någon som inte hade sådant inflytande vid förlustårets ingång. Som ytterligare förutsättning krävs att aktier eller andelar motsvarande mer än hälften av rösterna inte har bytt ägare. Flera remissinstanser har synpunkter på förslaget i denna del.

RSV:

Den koppling av begränsningsreglerna till röstetalet som kommittén föreslagit är i och för sig välmotiverad men öppnar möjligheter till kringgående. Exempelvis kan ett fåmansföretag nyemittera aktier som har ett röstvärde på en tiondel röst vardera i förhållande till de redan befintliga aktierna i företaget. Sådana aktier kan ges ut upp till ett röstvärde av 50 % av det sammanlagda röstvärdet utan att rätten till förlustavdrag går förlorad. Detta innebär att 90,9 % av det totala aktiekapitalet kan tecknas av en ny aktieägare och att – om denne är ett aktiebolag – det företag som gett ut aktierna blir ett helägt dotterbolag. Därvid skulle det bli möjligt för de inblandade företagen att ta och ge koncernbidrag i enlighet med bestämmelserna i 43 § kommunalskattelagen. Såsom förslaget till 8 § utformats kan en sådan nyemission dessutom förenas med exempelvis ett optionsavtal avseende de resterande "gamla" aktierna. Därigenom framstår transaktionen såsom en klar handel med förlustavdrag. För att förhindra dylika konstruktioner bör enligt RSV:s mening spärreglerna kompletteras så att förändringar i aktieägandet också får betydelse för rätten till förlustavdrag.

Kommittén har övervägt om företagsledares förvärv skall undantas från spärreglerna (s. 28 f). En sådan bestämmelse skulle i vissa fall undanröja olägenheterna för aktieägare som innehar aktier i en omfattning som ligger i närheten av den föreslagna brytpunkten. Genomförs kommitténs förslag skulle ett fåmansföretags rätt till förlustavdrag alltid gå förlorad exempelvis när aktier eller andelar innehas i förhållandet 49/51 och den person som innehar 51 % avyttrar sina aktier eller andelar till någon utanför sin närstående krets. Likaså skulle ett företag förlora sin rätt till förlustavdrag om en person som har hälften av aktierna eller andelarna löser in en kompanjons aktier eller andelar och därigenom får ett bestämmande inflytande. Sistnämnda exempel bör jämföras med det förhållandet att rätten till förlustavdrag skulle ha kvarstått om avyttringen i stället hade skett till någon helt utomstående. Med hänsyn till dessa effekter anser RSV att i vart fall den som var företagsledare vid såväl förlustårets ingång som vid förvärvstillfället bör ingå i den grupp av personer som fritt får förvärva aktier eller andelar.

AO:

Den förändring som skall medföra att förlustavdragsrätten går förlorad föreslås bli mätt i röstetal i stället för som nu i andelstal. En på så sätt utformad regel kan enkelt missbrukas. I synnerhet gäller detta i avsaknad av

optionsregel. Antag att alla 1 000 aktier i ett företag innehas av en person. Företaget gör en riktad nyemission av 10 000 aktier med 1/10-dels röstvärde till ett aktiebolag som önskar överta företaget. Köparbolaget innehar därefter 90,9 % av aktiekapitalet men endast 50 % av röstetalet. Förlustavdragsrätten upphör inte. Koncernbidrag kan lämnas, varför underskotten snabbt och fullständigt kan utnyttjas.

Länsstyrelsen i Malmöhus län:

Med hänsyn till den genomsyn av fåmansföretagen som sker i beskattningshänseende, anser länsstyrelsen att det föreliggande lagförslaget medför alltför stora avsteg från principen, att endast den, som haft en förlust, bör ha rätt till avdrag för denna. Neutraliteten i beskattningen mellan olika företagsformer synes heller inte i tillräckligt hög grad ha beaktats. Åtskilliga fåmansaktiebolag ägs och drivs av en enda person och verksamheten i dessa bedrivs under nästan identiska förhållanden som en enskild rörelse. Å andra sidan är många fåmansägda aktiebolags verksamhet till sin karaktär och omfattning i stora delar väsentligen annorlunda än de aktiebolag, som ägs av en enda person och där denne många gånger är den ende anställda i företaget. Ägaridentiteten hos dessa större fåmansägda aktiebolag är ofta mer knuten till en viss familj än en viss enskild person.

Vad gäller kommitténs förslag att ett fåmansföretag inte bör få behålla rätten till förlustutjämnning om aktier motsvarande mer än hälften av rösterna för samtliga aktier i företaget byter ägare, kan ifrågasättas om kommittén inte i väl hög grad knyter företagens identitet till det bestämmande inflytandet. Kommitténs förslag torde medge alltför stora aktieöverlåtelser till andra personer än de, som tillhör den närstående kretsen, utan att rätten till förlustavdrag förloras.

Enligt lagförslaget blir det fullt möjligt för en person, som äger samtliga aktier i ett aktiebolag, att vid lika röstetal för aktierna överlåta 49 % av dessa till en utomstående person utan att det bestämmande inflytandet i bolaget förändras. Vid tolerans av en så omfattande aktieöverlåtelse kan ifrågasättas, om inte kringgående kan uppkomma. Som exempel kan anföras nämnda fall då 49 % av aktierna överlåtes till utomstående. Då det bestämmande inflytandet kvarstår hos den tidigare ägaren, kan eventuella förlustavdrag utnyttjas. När så skett överlåtes resterande del av aktierna till den utomstående. I och med att den utomstående kan förvärva en så stor del utan att rätten till förlustutjämnning bortfaller, torde ett sådant kringgående framstå som ganska riskfritt för honom. Här måste också beaktas de sidoavtal om optionsrätt som kan ha träffats i samband med aktieöverlåtelserna och som inte blir kända för beskattningsmyndigheterna.

Då det gäller fåmansföretag, där aktierna har olika rösträtt, kan en betydligt större andel än halva aktiekapitalet överlåtas utan att det bestämmande inflytandet förändras och att rätten till avdrag för tidigare uppkomna förluster förloras. Ett exempel kan belysa detta förhållande:

Antag, att en person äger samtliga aktier i ett företag. Aktiernas antal är 2 250 stycken och deras nominella värde är 100 kr. Aktiekapitalet uppgår då till 225 000 kr. Antag vidare, att aktierna fördelar sig på 1 250 A-aktier och 1 000 B-aktier. Varje A-aktie representerar en röst och varje B-aktie en tiondels röst. Ägaren förfogar då sammanlagt över 1 350 röster. Han kan följaktligen överlåta aktier motsvarande 674 röster utan att han mister sitt

bestämmande inflytande i bolaget och utan att aktier motsvarande mer än hälften av rösterna för samtliga aktier i bolaget byter ägare. Väljer han att överlåta samtliga 1 000 B-aktier, vilka motsvarar 100 röster, kan han dessutom överlåta 574 A-aktier utan att han mister inflytandet. I detta fall kan således ägaren överlåta aktier med ett sammanlagt nominellt värde av $(1\ 000 \times 100 + 574 \times 100 =)$ 157 400 kr., vilket utgör 70 % av aktiekapitalet, utan att rätten till förlustutjämnning går förlorad. Det saknar därvid betydelse till vem aktierna överlåtes. Oavsett vem som förvärvar aktierna kan ägaridentiteten i företaget inte anses bevarad i ett sådant fall. Rätten till förlustavdrag bör då heller inte finnas.

Kammarrätten i Sundsvall, som i de flesta avseenden instämmer med kommittén, framför dock några synpunkter:

Kammarrätten ansluter sig till den av kommittén framförda ståndpunkten att den grundläggande principen för rätten till förlustavdrag bör vara att endast den som haft en förlust skattemässigt skall kunna kompenseras för denna och att någon handel med förlustavdrag ej skall kunna ske, medan å andra sidan företagsekonomiskt motiverade affärer som inte har sin grund i ackumulerade förluster skall kunna accepteras även om sådana förluster i och för sig finns med i bilden. Genom de av kommittén föreslagna spärreglerna för rätten att utnyttja förlustavdrag, där man vid förvärv av viss typ och omfattning presumerar att ackumulerade förluster spelat en avgörande roll, fångar man säkert också upp de flesta fall där missbruk kan tänkas förekomma. Det kan dock inte uteslutas att illojala transaktioner – vare sig spärregeln kommer att omfatta samtliga s. k. fåmansföretag eller ej – kan genomföras även inom av lagstiftningen angivna presumtionsramar liksom att i princip fullt acceptabla transaktioner kan komma att hamna utanför. För sistnämnda fall bör enligt kammarrättens mening möjlighet finnas att få utnyttja rätten till förlustavdrag för ackumulerade förluster om det kan visas att transaktionen ej på något sätt har sin bakgrund i de ackumulerade förlusterna. Som exempel kan nämnas den typ av generationsskifte inom ett företag där enligt kompanjonsavtal såväl rätt som skyldighet föreligger att utlösa delägare vid sjukdom eller vid dödsfall dennes dödsbo. Prövning huruvida i särskilt fall undantag från spärregeln bör medges kan därvid anförtros endera skattemyndigheterna eller – för att ej komplicera taxeringsarbetet, där det får anses eftersträvansvärt med ett enkelt och klart regelsystem – ske genom någon form av dispensprövning, exempelvis i likhet med vad som gäller vid dispens från reglerna om beskattning vid överlåtelse av aktier i vinstbolag.

FAR, som tillstyrker förslaget, framför följande synpunkter:

Kommittén har ansett att aktier och andelar fritt skall kunna överlåtas mellan dem som ingår i närståendeekretsen enligt 35 § 1 mom. sista stycket kommunalskattelagen utan att företagets rätt till förlustavdrag påverkas. När det gäller fåmansbolag anser kommittén att en förändring i ett bestämmande inflytande i företaget innebär att rätten till förlustavdrag skall gå förlorad. Vissa fåmansbolag arbetar emellertid med en ägarkrets, vars inbördes förhållanden borde kunna likställas med en närståendeekrets och en förändring i ägarförhållandena, exempelvis genom utköp vid pensionering eller vid dödsfall, borde icke medföra att förlustavdragsrätten därmed gick förlorad.

Även andra situationer kan uppkomma då en förändring av ägarstrukturen i fåmansägda företag kan medföra att rätten till förlustavdrag bortfaller, utan

att förändringen haft som syfte att "driva handel med förlustavdrag". Kommittén pekar själv på en sådan situation på s. 28 i betänkandet. – Det är riktigt som kommittén framhåller, att det inte går att göra allt för många undantag från spärregeln, eftersom lagstiftningens huvudprinciper då skulle urholkas.

Dessa nackdelar hade kunnat undvikas genom införandet av ett dispensförfarande i likhet med vad som t. ex. finns betr. s. k. internöverlåtelse av aktier i familjebolag (35 § 3 mom. 9 st, KL).

FAR vill därför peka på denna möjlighet som ett smidigt och enkelt sätt att undvika att fåmansägda företag drabbas av spärreglerna då sunda och företagsekonomiskt riktiga förändringar göres i dessa företags ägarstruktur.

LRF, som i och för sig tillstyrker de föreslagna ändringarna, anför:

Om aktierna/andelarna innehas av tre eller flera personer som inte betraktas som närstående och en av dessa avlider eller vill utträda kan de övriga överta dennes aktier/andelar utan att rätten till förlustavdrag går förlorad. Detta följer av att de kvarvarande delägarna tillsammans ägt ett bestämmande inflytande över företaget vid båda de avgörande tidpunkterna. Om fråga däremot är om blott två icke närstående delägare har inte någon av dem ensam ett bestämmande inflytande över företaget. Om den ene avlider eller vill utträda kan därför inte den kvarvarande lösa ut dennes aktier/andelar eftersom denne i så fall ensam skulle få ett bestämmande inflytande. Enligt delegationens uppfattning kan i dessa situationer någon risk för handel med förlustavdrag inte anses föreligga. Av denna anledning bör även en av två delägare få lösa ut den andre. I synnerhet då fråga är om utlösen efter dödsfall är det obilligt att så inte kan ske. Behovet av en sådan möjlighet markeras också av att hembudsskyldighet ofta föreligger mellan delägarna. Avsikten med hembudet är att ett kunnande eller ett ekonomiskt intresse i en verksamhet skall stanna inom en begränsad krets.

Sveriges industriförbund, som anser att kommitténs förslag i denna del är väl ägnat att ligga till grund för en ändrad lagstiftning, anför:

Enligt förslaget skall kvittning ej få ske om det bestämmande inflytandet vid kvittningsårets utgång innehas av någon som inte innehade sådant inflytande vid förlustårets utgång. Denna begränsning kan komma att medföra föga tilltalande tröskeffekter.

I betänkandet nämner kommittén att den övervägt men inte ansett sig kunna förorda att aktier fritt skall kunna överlätas inom den ägarkrets som fanns vid förlustårets ingång och av dödsbo efter avliden delägare. De skäl som kommittén framfört för en sådan begränsning är i och för sig förstaeliga men enligt vår uppfattning kan andra och tyngre skäl framföras för ett motsatt ståndpunktstagande. Många av de företag som kommer att beröras av den föreslagna begränsningsregeln, och som i och för sig inte innebär någon skärpning i förhållande till vad som gäller i dag, ägs och drivs i kompanjonskap av två eller flera personer och deras eventuella familjer. Om en familjelänk skulle brista t. ex. genom att dess företagsledare avlider eller familjen kommer på obestånd kan en försäljning av aktierna till annan delägarfamilj förhindras under avsevärd tid därför att avdragsrätten till ackumulerade förlustavdrag skulle gå förlorad efter ett ägarskifte. Man skall dessutom observera att begränsningsregeln under 8 § 1 i förslaget blir tillämplig så snart förändrade ägarförhållanden medför att det bestämmande

inflytandet förändras. Detta betyder att redan överlåtelsen av enstaka aktier kan utgöra hinder för förlustavdrag. Tröskeeffekterna kan därför vara betydande i det enskilda fallet, vilket kan medföra att minoritetsposter av aktier i praktiken blir mindre värda. Konsekvenserna av detta kan bli att dödsbo efter avliden delägare eller delägare som fått ekonomiska svårigheter saknar möjlighet att sälja fåmansföretagsaktierna för att använda influtna medel till t. ex. betala arvsskatt eller sanera sin ekonomi. § 8 bör därför kompletteras med regler som ger betydligt större utrymme för överlåtelser inom den naturliga ägarkretsen.

SHIO-Familjeföretagen ser positivt på att förslaget utformats så att det blir möjligt att genomföra större ägarförändringar utan att rätten till förlustavdrag går förlorad. Organisationen pekar dock på vissa brister i förslaget. Utöver vad som tidigare framgått om kretsen av berörda företag anser organisationen att begränsningen av de fria förvärven vid arv, testamente och bodelning till närstående kretsen slopas. Vidare saknas regler om undantag för extraordinära händelser som t. ex. överlåtelser av avliden kompanjons aktier eller andelar eller upplösande av kompanjonskap över huvud taget. Slutligen borde genom ett särskilt undantag företagsledare få möjlighet att genom köp förvärva aktier eller andelar i det företag han är anställd i utan att företagets rätt till förlustavdrag påverkas.

Svenska handelskammarförbundet:

Bakgrunden till utredningsförslaget är att gällande särregler för familjeföretag i vissa fall fått obilliga konsekvenser och att de ibland försvårat affärsmässigt motiverade transaktioner. Skattereglerna har också lett till osäkerhet om hur stor en aktieöverlåtelse får vara utan att förlustavdragsrätten för företaget bortfaller.

Denna osäkerhet kan förväntas minska genom kommitténs förslag att gränsen skall sättas vid det bestämmande inflytandet, dvs. att mer än hälften av rösterna inte får ha övergått till någon som inte hade sådant inflytande vid förlustårets ingång. Förslaget innebär emellertid problem för företag med få delägare. Om en delägare vill utträda eller avlider bortfaller rätten till förlustavdrag om denne delägare haft ett bestämmande inflytande. Kommittén diskuterar i detta sammanhang möjligheten att göra undantag för sådana delägare som är att anse som företagsledare. Kommittén vill dock inte "urholka" lagstiftningen med alltför många undantag och avvisar därför denna möjlighet trots att risken för spekulation i sådana fall är mycket liten. På motsvarande sätt avvisar kommittén tanken att dödsboet efter den avlidne företagsledaren skulle få rätt att avyttra aktier till vem som helst. Kommittén medger visserligen att dödsfall måste betraktas som en "extraordinär händelse". Någon undantagsregel kan den dock inte acceptera. Det skulle innebära att dödsboet behandlades mer fördelaktigt än den avlidne.

Kommitténs ovilja att acceptera några undantag från huvudprincipen innebär enligt Handelskammarförbundet en stor risk för att reglerna blir alltför stelbenta, att de blir mer anpassade till skatteadministrationen än till företagen och näringslivet.

För att ackumulerade förluster skall vara av något värde för företaget måste ny verksamhet eller nya inkomster tillföras om inte företaget kan bli vinstgivande på egen hand. Rätten till förlustavdrag kan därvid spela en viktig roll för den som tillskjuter kapital. Förlustavdragsrätten kommer därigenom att få betydelse för företagande och sysselsättning. Avdragsrätten bidrar sålunda till att verksamhet kan fortleva och arbetsstillfällena bibehållas.

Enligt Handelskammarförbundet är det beklagligt att utredningen inte behandlat förlustavdragsrätten utifrån ett vidare perspektiv där även investerings- och sysselsättningsaspekter kunnat beaktas.

Svensk industriförening framför synpunkter av liknande slag.

Svenska bankföreningen instämmer i de värderingar kommittén gett uttryck för och anser de föreslagna ändringarna välmotiverade. Föreningen erinrar dock om att de schablonbestämmelser som uppställs kan leda till förfång för den skattskyldige. Föreningen ifrågasätter därför om inte en dispensregel borde fogas till de föreslagna bestämmelserna och på så sätt göra dessa mera flexibla.

2.4 Överlåtelse mellan närstående

Förslaget att alla former av överlåtelse inom den s. k. närståendekretsen skall vara tillåtna tas upp av en del remissinstanser.

LRF, som inte har några invändningar mot förslaget i denna del, konstaterar att det innebär att ett vanligt generationsskifte kan genomföras utan att rätten till förlustavdrag upphör.

RSV:

Den föreslagna bestämmelsen att aktier eller andelar skall kunna överlåtas fritt inom närståendekretsen har en lydelse som inte gör klart från vem man skall utgå då man bestämmer närståendekretsen. Som bestämmelsen enligt förslaget är utformad kan den tolkas som om man hela tiden skall se till den aktuella överlåtarens krets av närstående personer. Därigenom kan exempelvis följande överlåtelsekedja erhållas. En aktieägare överlåter sina aktier till sin systers make. Denne överlåter i sin tur aktierna till sin brors maka, osv. Bestämmelsen bör förtydligas så att det klart framgår att överlåtelse, utan att rätten till förlustavdrag går förlorad, får ske endast inom närståendekretsen till den person som vid ingången av förluståret innehade de aktier eller andelar som den aktuella överlåtelsen/överlåtelseerna avser.

Liknande synpunkter framförs av *AO*.

Länsstyrelsen i Stockholms län, som inte har något emot att förvärvstillfallet utgör den tidpunkt som är avgörande för om en aktieägare skall anses ingå i närståendekretsen, anser dock att detta bör framgå direkt av lagtexten.

Sveriges industriförbund, som i och för sig ansluter sig till de principer som föreslagits beträffande närståendekretsen, pekar på ett särskilt fall som bör beaktas i sammanhanget. Förbundet anför:

Enligt uttalandet skall förhållandena vid förvärvstillfallet vara avgörande

för om förvärvaren skall anses tillhöra närståendekretsen eller ej. Till närståendekretsen räknas bl. a. make och maka, däremot inte f. d. make eller f. d. maka. I samband med äktenskapsskillnad, och om giftorättsgemenskap råder mellan makarna, sker bodelning vanligen efter äktenskapets upplösning. Om därvid aktier i företaget tilldelas part som ej tidigare varit aktieägare kan begränsningsregeln komma att aktualiseras. Att aktier vid bodelning i anledning av äktenskaps upplösning tillskiftas f. d. make eller f. d. maka som ej tidigare varit aktieägare bör inte hindra förlustavdrag. Det kan visserligen göras gällande att det aktualiserade problemet kan lösas genom bodelning inför förestående äktenskapsskillnad. För att undvika ej avsedda rättsförluster bör dock i en eventuell proposition problemet belysas och regleras i någon form.

LO:

Man kan kanske hysa en viss tvekan för att göra den s. k. närståendekretsen så vid som utredningen föreslagit. Man kan befara att mindre nogräknade personer kommer att utnyttja denna "frizon" för att mellan vissa närstående handla med förlustavdrag på samma sätt som tidigare.

Länsstyrelsen i Malmöhus län anser att förslaget är alltför generöst utformat vad gäller bibehållen rätt till förlustutjämning efter aktieöverlåtelse inom närståendekretsen. Länsstyrelsen anför:

Vid en samlad bedömning anser länsstyrelsen, att lagen bör ändras så, att överlåtelser inom den närstående kretsen inte bör tillåtas att ske helt fritt, eftersom identiteten får anses väsentligt förändrad i de fall samtliga aktier eller en stor del därav överlåtes från t. ex. far till son. Företagets identitet har i ett sådant fall förändrats i så hög grad, att rätten till förlustutjämning inte bör bevaras efter ägarbyte.

Enligt nu gällande lagstiftning diskvalificerar sådana benefika överlåtelser som arv, testamente och bodelning inte företaget från rätt till förlustavdrag efter ägarskifte. Även om ett fåmansföretags identitet i ett sådant fall förändras på ett genomgripande sätt, är det inte motiverat att ändra nu gällande regler för sådana överlåtelser. Arv, testamente och bodelning bör även i fortsättningen inte föranleda, att rätten till förlustutjämning går förlorad.

2.5 Optionsavtal

En del remissinstanser tar upp frågan om betydelsen av optionsavtal när det gäller att bestämma om förlustavdrag kan medges.

AO:

I nuvarande bestämmelse talas om att aktierna "ägs eller på därmed jämförligt sätt innehas". Regeln avser att förhindra förlustavdrag vid bulvanförhållanden eller när överenskommelse om framtida aktieövertagande träffats. Regeln har kommit till användning vid några enstaka tillfällen, t. ex. RÅ 1980 1:91, mot företagets eftertryckliga förnekande av ett optionsavtal. Något sådant hade inte heller kunnat påvisas från fiskalt håll

men omständigheterna tydde på att någon form av överenskommelse måste ha förelegat.

De av kommittén föreslagna reglerna innehåller inte någon motsvarighet till denna bestämmelse. Som framgår av det omtalade rättsfallet fyller en sådan regel ett stort och reellt behov.

I sammanhanget förtjänar påpekas att nuvarande regler inte synes förhindra förlustavdrag i ett fall där avtal visserligen träffats under den kritiska tiden men där överlämnandet av aktiebrevens skall ske först senare (RÅ 1981 1:50). Därmed bereds köparen möjlighet att på samma sätt som vid optionsavtal tillföra det köpta företaget inkomster som kan kvittas bort mot förefintliga förlustavdrag. Genom ett sådant förfarande kan förlustavdragsbegränsningsregeln "legalt" kringgå utan tillgripande av optionsavtal e. d., som dessutom måste döljas för skattemyndigheterna. I praktiken torde skillnaden mellan förfarandena vara hårfin. I värsta fall kan aktiebrevens ha överlämnats trots den formella överenskommelsen om framtida övergång – ett förhållande som naturligtvis inte kan beläggas av skattemyndigheterna i efterhand.

Nuvarande tillämpning i detta avseende kan också te sig obillig för de skattskyldiga. Ett exempel på detta är rättsfallet RÅ 1981 1:2. Utan att gå in på förhållandena i det aktuella målet kan konstateras att regeln kan ge en effekt som inte tjänar det avsedda syftet och på ett omotiverat sätt beskär rätten till förlustutjämnning.

Regler mot optionsöverenskommelser – liksom mot framtida överlämnande av aktiebrevens – behövs även framdeles om begränsningsregeln skall få någon effekt.

Som framgått av det tidigare påtalar RSV att en nyemission kan förenas med ett optionsavtal avseende de gamla aktierna. Enligt verket framstår en sådan transaktion som en klar handel med förlustavdrag. RSV är av uppfattningen att en bestämmelse bör införas som gör det möjligt att beakta ett optionsavtal vid bedömningen av rätten till förlustavdrag.

Även *länsstyrelsen i Malmöhus län* framhåller vikten av att beakta sidoavtal om optionsrätt som kan ha träffats i samband med aktieöverlåtelser och som inte blir kända för beskattningsmyndigheterna.

Länsstyrelsen i Stockholms län:

När det gäller att beräkna innehavets storlek är det f. n. oklart hur olika konstruktioner med optionsavtal skall bedömas (jämför regeringsrättsens domar 1980-12-03 och 1981-02-20). Det är därför olyckligt att ta bort innehav "på därmed jämförligt sätt". Snarare bör detta begrepp ges en klarare definition.

2.6 Övriga frågor

Enligt kommittén får rätten till förlustavdrag i sådana fall då företaget inte har haft någon verksamhet vid ingången av förluståret i stället bedömas med hänsyn till förhållandena då företaget började driva verksamhet av något slag.

SRF uttalar sig positivt över att en bestämmelse införs som eliminerar de olägenheter som hittills har gällt vid förvärv av vilande företag.

Beträffande det av kommittén avvisade alternativa förslaget att förlustavdrag skall kunna reduceras i stället för att helt bortfalla instämmer *länsstyrelsen i Malmöhus län* i att ett sådant system – bl. a. med hänsyn till tekniska svårigheter och kontrollproblem – inte bör införas.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anser att om förslaget till nya spärregler införs bör de kompletteras med en skyldighet för fåmansföretaget att i självdeklarationen uppge namn, röstetal och aktieinnehav för samtliga aktieägare. Den inskränkning i uppgiftsskyldigheten som nu gäller enligt 25 § 8) taxeringslagen bör alltså tas bort.

För att underlätta kontrollen bör enligt *länsstyrelsen i Stockholms län* yrkande om förlustavdrag redovisas på särskilt formulär. Länsstyrelsen anför vidare:

Där bör anges aktieägare vid förlustårets ingång resp. utgången av det beskattningsår yrkandet avser. Såväl antal aktier som röstetal bör anges. Vidare bör uppgift lämnas om vilka aktieägare som vid respektive tidpunkt är att betrakta som närstående samt respektive beskattningsårs underskott och tidigare utnyttjat förlustavdrag. Krav på sådan redovisning kommer också att vara till hjälp för den skattskyldige. Det förekommer inte så sällan att skattetillägg påförs på grund av felaktigt yrkat förlustavdrag.

RSV:

I sammanhanget kan också nämnas att det f. n. är något oklart vilken upplysningsplikt som enligt 5 § andra stycket förlustutjämningslagen åvilar den skattskyldige. Sålunda har förutsättningar för eftertaxering ansetts föreligga när ett företag inte upplyst om förhållandena angående dess ägarstruktur (RÅ 81 1:14 I) medan däremot en bristfällig redovisning i beskattningsårets deklaration av en tidigare förlust som var att hänföra till avdrag för reparation av byggnad på jordbruksfastighet (RRK R76 1:83), inte ansetts innefatta en sådan oriktig uppgift som avses i 114 § taxeringslagen.

3 Förlustavdrag i flermansägda företag

Kommittén föreslår en spärregel även när det gäller rätten att utnyttja förlustavdrag efter ägarbyten i vissa flermansägda företag.

Förslaget tillstyrks eller lämnas utan erinran av *kammarrätten i Sundsvall*, *länsstyrelserna i Malmöhus* samt *Göteborgs och Bohus län*, *bankinspektionen*, *LO* och *LRF*.

LRF, som påpekar att bestämmelsen kommer att kunna åberopas endast i undantagsfall, framhåller dock att rätten till förlustavdrag bör kvarstå inte bara om förvärvaren utan även om företag med vilket förvärvaren står i intressegemenskap genom förvärvet erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde.

Länsstyrelsen i Stockholms län finner att förslaget faller inom ramen för den hittillsvarande skattemässiga principen att endast den som haft en förlust skall kunna kompenseras för den och att någon handel med förlustavdrag inte skall kunna ske. Genom att kända begrepp som "tillgång av verkligt och särskilt värde" använts underlättas tillämpningen.

Mot bakgrund av den tidigare redovisade principiella inställningen menar *Sveriges industriförbund* att den föreslagna begränsningsregeln inte bör bli föremål för lagstiftning. Förbundet anför:

Vi har dock en viss förståelse för att man inför en begränsningsregel i de speciella fall av uppenbar handel med förlustavdrag det här är fråga om. Mot paragrafens utformning och det i specialmotiveringen redovisade innehållet har vi ingenting att erinra.

KF:s uttalande ovan (avsnitt 2.1) beträffande spärreglerna för fåmansföretag gäller även för den nu aktuella spärregeln.

Enligt *Svenska handelskammarförbundets* och *Svensk industriförenings* mening är behovet av utvidgning av avdragsförbudet till vissa flermansägda företag inte tillräckligt analyserat av kommittén.

Sveriges advokatsamfund kan inte finna att den särskilda spärregeln beträffande s. k. skalbolag är erforderlig. Regeln torde – inte minst mot bakgrund av möjligheten att genom fusion utnyttja förlustavdrag – få en mycket begränsad räckvidd. Samfundet anser därför att spärregeln onödigt tynger lagstiftningen.

AO, som delar kommitténs bedömning av behovet av en spärregel även för andra företag än fåmansföretag, anför:

Kommittén föreslår en principiell utvidgning av begränsningen av förlustavdrag. Sålunda skall avdragsrätten upphöra om det företag vars aktier överlåtits är ett skalbolag. Regeln skall gälla andra företag än fåmansbolag och fåmansföretag och endast om köparen får ett bestämmande inflytande, dvs. mer än 50 % av rösträtten, i företaget. Jag delar kommitténs bedömning av behovet av en sådan regel.

Den föreslagna regeln är dock enkel att kringgå genom uppköp i smärre poster av samverkande – men formellt ej samägda – företag. Så kan t. ex. två flermansägda företag köpa upp 50 % var av aktierna i ett skalbolag, som är dotterbolag till ett tredje flermansföretag. Föreligger ett optionsavtal mellan köparna kan de båda aktieposterna, efter det att förlustavdraget utnyttjats, samlas på en hand. En annan möjlighet är att likvidera företaget. Sinsemellan fristående företag kan också utnyttja skalbolaget genom att mera permanent lägga in av dem drivna likartade verksamheter i företaget för att driva det gemensamt. För att förhindra detta bör samma slags begränsning föreskrivas som för fåmansföretagen, dvs. aktier motsvarande hälften av aktiekapitalet eller rösterna bör inte få ha bytt ägare.

Den definition på skalbolag som kommittén föreslår torde vara snävare än kommittén avsett. Bedömningen skall ske med beaktande av det särskilda värdet för köparens "rörelse- eller kapitalförvaltning". Uttrycket har lånats från lagstiftningen mot s. k. Lundin-transaktioner men det synes inte kunna få samma betydelse vid tillämpningen av den lagstiftningen som vid

förlustutjämning. Kan det egentligen hävdas att aktierna i ett bageriföretag kan vara av särskilt värde för ett stålverk? Om inte synes enligt den föreslagna ordalydelsen förlustutjämning inte vara möjlig. Kommittén torde dock inte ha avsett att förhindra förlustutjämning annat än för rena skalbolag. Bestämningen "med hänsyn till dennes rörelse eller kapitalförvaltning" bör därför – med kommitténs synsätt – utgå. En annan sak är om det från allmän synpunkt är mindre acceptabelt att aktier i skalbolag med utnyttjade förlustavdrag går i handel än aktier i verksamma företag med stora förluster, som kanske köps upp för att läggas ned, och där skattelindringen på grund av utnyttjade förlustavdrag ingår som ett betydelsefullt led vid finansieringen av aktieköpet.

Kommittén utvecklar kriterierna för tillämpningen av den föreslagna 9 § i sex punkter (s. 41–42). Bl. a. sägs (p. 5) att det, att ett företag förvärvas av ett annat företag i samma bransch för att detta önskar förvärva varumärke eller firma, framstår som omständigheter som talar emot att rätten till förlustavdrag skall förloras. Värdet av sådana tillgångar är ytterligt svårt att uppskatta. En affär som egentligen avser handel med förlustmedel skulle därför mycket enkelt kunna motiveras med påståendet att man önskat komma över ett varumärke eller firma. Köparen skulle t. o. m. kunna föreslå säljaren ett för köparen lämpligt firmanamn för bolaget. Ev. skulle parterna kunna datera aktieöverlåtelsen till en viss senare tidpunkt för att gesken av att en firmaändring kommit till stånd under den föregående ägarens tid.

Även om ett värde av varumärke eller firma verkligen finns kan det vara avsevärt lägre än värdet av de utnyttjade förlustavdragen. Vad som framför allt gör att förvärv av firmanamn e. d. inte bör godtas som förklaring till aktieförväret är, att ingenting torde hindra att firmanamnet eller rättigheten säljs separat. Den vinst som uppkommer hos förlustföretaget kan då helt lagenligt kvittas mot förlustavdrag. Köparen får avdrag för sin förvärvskostnad. Om parterna valt aktieöverlåtelse realisationsvinstbeskattas säljaren och köparen får inte något avdrag för aktieförvärvskostnaden, dvs. det blir sämre beskattningskonsekvenser för både säljare och köpare. Skälet till att aktieöverlåtelse i stället för inkårsöverlåtelse skett är sannolikt intresset att kunna utnyttja förlustavdraget.

Kommittén föreslår som nämnts att begränsningen beträffande skalbolag skall gälla endast andra företag än fåmansbolag och fåmansföretag. Därmed ligger fältet helt öppet för totala aktieägarskiften, som inte har något annat syfte än att utnyttja förlustavdrag, i fåmansbolag om överlåtelseerna håller sig inom närstående kretsen. Här kan mycket stora möjligheter till skattelindringar, som inte finns i dag, öppna sig genom en omsorgsfull skatteplanering. Jag vill starkt ifrågasätta det lämpliga i en sådan ordning. Om rätten till förlustavdrag för skalbolag skall inskränkas – vilket enligt min mening är välbefogat – bör det ske generellt. Möjligen kan man tänka sig att förlustavdragsrätten kvarstår när äganderätten övergått på bröstarvinge eller på annan genom arv, testamente eller bodelning, dvs. fall där spekulation i förlustavdrag inte kan antas förekomma.

RSV redovisar i stort sett liknande synpunkter på förslaget.

4 Förlustavdrag efter fusion

Sveriges industriförbund har synpunkter på de ändrade reglerna om förlustavdrag efter fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag. Förbundet anför:

Kommittén föreslår i 10 § första stycket att ett moderbolag efter fusion skall ha samma rätt till förlustavdrag som om fusionen ej skett – tillkommit dotterbolaget. Innebörden härav är att de föreslagna begränsningsreglerna i §§ 8 och 9 blir tillämpliga på moderbolaget i samma utsträckning som om de skulle tillämpas på det fusionerade dotterbolaget om fusionen ej ägt rum. Till denna princip kan vi ansluta oss. Mot bakgrund av de uppmjukningar som kommittéförslaget vilar på anser vi emellertid inte att den i 10 § andra stycket föreslagna ytterligare begränsningen bör finnas kvar. Enligt uttalande på sidan 43 i betänkandet tar andra stycket sikte på att begränsa avdragsrätten i två fall. I det ena fallet avses fåmansföretag som mellan förlustårets ingång och beskattningsårets utgång förvärvar det bestämmande inflytandet i ett flermansföretag. I det andra fallet avses flermansföretag som mellan förlustårets ingång och beskattningsårets utgång förvärvar det bestämmande inflytandet i ett fåmansföretag. Genom 10 § första stycket kommer avdragsrätten i båda dessa fall att vara utesluten så snart 50 %-gränsen för bestämmande inflytande passerar mellan respektive år. Detta betyder att det föreslagna andra stycket egentligen endast får praktisk betydelse om moderbolaget vid förlustårets ingång har bestämmande inflytande, dvs. mera än 50 % av röstetalet i dotterbolaget men härefter och till beskattningsårets utgång ökar sitt innehav till 90 %. Eftersom moderbolaget redan från början har det bestämmande inflytandet kan det – mot bakgrund av de principer som kommitténs förslag i övrigt bygger – knappast vara motiverat att begränsa avdragsrätten bara för att moderbolaget ökar sitt aktieinnehav från 50–90 %. Vi anser därför att andra stycket är obehövt i en eventuellt kommande lagtext.

Förslaget att rätten till förlustavdrag vid fusion mellan ekonomiska föreningar, sparbanker eller jordbrukskasserörelsens kreditkassor skall överföras till övertagande förening eller bank har mottagits positivt. Några remissinstanser kommenterar förslaget.

LRF erinrar om att förbundet vid flera tidigare tillfällen efterlyst denna möjlighet till förlustavdrag vid fusion.

Sveriges advokatsamfund framhåller att risken för handel med förlustavdrag i dessa fall torde vara i det närmaste obefintlig.

Även *bankinspektionen* anser att risken för att handel med förlustavdrag skall förekomma vid fusioner mellan sparbanker, kreditkassor och central-kassor är mycket ringa eller i det närmaste obefintlig. Inspektionen anför vidare:

Inspektionen utgår från att samma regler får tillämpas också vid fusioner mellan stadshypoteksföreningar enligt 38 a § lagen (1968:576) om Konungariket Sveriges stadshypotekskassa och om stadshypoteksföreningar. Någon motsvarande tillämpning vad avser landshypoteksföreningar synes f. n. inte kunna komma i fråga med hänsyn till att någon reglering av fusionsförfarandet inte finns i lagen (1970:65) om Sveriges allmänna hypoteksbank och om landshypoteksföreningar.

Kammarrätten i Sundsvall, som delar kommitténs slutsatser i nämnda fusionsfall, anför att ett alternativ till den föreslagna lagtexten är att införa en dispensmöjlighet. Vidare uppger kammarrätten att det i detta sammanhang bör övervägas om inte samma rätt till förlustavdrag bör tillerkännas även de ekonomiska föreningar på vilka lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar inte är tillämplig.

5 Förlustavdrag efter avyttring av verksamhet till det allmänna (lex Kockum)

Kommittén har haft till uppdrag att överväga de särskilda bestämmelser som gäller rätten till avdrag för förlust för aktiebolag och ekonomiska föreningar som avyttrat sin verksamhet till det allmänna (lex Kockum). Kommittén föreslår att nuvarande lagstiftning skall vara kvar i oförändrat skick.

Länsstyrelsen i Malmöhus län har uttryckligen tillstyrkt kommitténs förslag i denna del.

Sveriges advokatsamfund ansluter sig till kommitténs överväganden och uppger att bestämmelserna – nu när de inte får retroaktiv verkan – framstår som ändamålsenliga.

Företagareförbundet SFR har fortfarande samma kritiska inställning till lagstiftningen som när den infördes.

LRF föreslår att lex Kockum utmönstras. Förbundet anför att förslaget beträffande begränsningen av rätten till förlustavdrag då fråga är om överlåtelse av flermansägt företag är mer generell än lex Kockum. Eftersom de situationer då lex Kockum är tillämplig kan angripas med den nu föreslagna spärregeln blir lex Kockum – enligt förbundet – onödig.

Svenska handelskammarförbundet:

Kommittén behandlar dessa betydelsefulla frågor på sammanlagt tio rader. Kommitténs överväganden innebär att den kort ansluter sig till skatteutskottets bedömning samt att den beträffande invändningen om retroaktiva verkningar konstaterar att denna numera förlorat sin bärkraft, eftersom det gått så lång tid sedan lagen infördes! Enligt Handelskammarförbundet borde dessa principiellt viktiga problem diskuterats på ett mer utförligt sätt. Detta särskilt som kommittén inte är enig beträffande denna lagstiftning.

6 Lagtext och övergångsbestämmelser

Några remissinstanser tar särskilt upp utformningen av de aktuella lagtexterna.

RSV föreslår följande lydelse:

8 §

Ett aktiebolag, som vid ingången av förluståret eller vid utgången av det beskattningsår för vilket taxering skall ske är att räkna som ett fåmansföretag, har inte rätt till förlustavdrag om ägarförhållandena har ändrats så att

- a. det bestämmande inflytandet i företaget vid utgången av det beskattningsår för vilket taxering skall ske innehas av någon som inte hade sådant inflytande vid förlustårets ingång eller

- b. aktier motsvarande mer än hälften av aktiekapitalet eller rösterna för samtliga aktier i företaget vid utgången av det taxeringsår för vilket taxering skall ske innehas av annan än den som vid ingången av förluståret hade aktieinnehav av denna omfattning.

Har företaget – – verksamheten påbörjades.

Med fåmansföretag avses i denna lag ett företag som är att räkna som ett sådant enligt 35 § 1 a mom. sjunde stycket a) kommunalskattelagen (1928:370).

Med ägare till aktier avses i denna lag den som, direkt eller genom förmedling av juridisk person, äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktier.

Med bestämmande inflytande avses i denna lag mer än hälften av rösterna för samtliga aktier i företaget.

Vid bedömning av vem som har det bestämmande inflytandet i ett företag behandlas personer ingående i den av 35 § 1 a mom. nionde stycket kommunalskattelagen angivna kretsen av närstående personer som en person.

Hinder mot förlustavdrag möter ej där skiljaktighet i ägarförhållandena betingas av att aktier övergått på någon inom kretsen av närstående personer till den som vid ingången av förluståret ägde aktierna eller aktier övergått på en eller flera personer som – enligt 35 § 1 a mom. åttonde stycket kommunalskattelagen – vid tidpunkten för förvärvet är och som jämväl vid ingången av förluståret var att räkna som företagsledare i företaget.

Vad som stadgas om aktier i aktiebolag i denna lag gäller också andelar i ekonomiska föreningar.

9 §

Förändras ägarförhållandena i ett aktiebolag på sätt som anges i 8 § första stycket skall förlustavdrag avseende förlust som uppkommit innan förändringen ägt rum inte medgivas företaget om det inte är uppenbart att förvärvaren därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde. Vid bedömning av vem som har det bestämmande inflytandet i företaget är härvid vad som stadgas i 8 § sjätte och sjunde styckena inte tillämpligt.

10 §

Sista stycket utgår.

AO anser att lagtexten bör utformas enligt följande:

8 § Ett aktiebolag, som vid ingången av förluståret (ingångstidpunkten) eller vid utgången av det beskattningsår för vilket taxering skall ske (utgångstidpunkten) är att räkna som ett fåmansföretag, har inte rätt till förlustavdrag om ägandeförhållandena i företaget har ändrats så att

a. det bestämmande inflytandet i företaget vid utgångstidpunkten direkt eller genom förmedling av juridisk person, innehas av någon som inte hade sådant inflytande vid ingångstidpunkten eller

b. aktier motsvarande mer än hälften av aktiekapitalet eller rösterna för samtliga aktier i företaget vid respektive tidpunkt har haft olika ägare.

Har företaget inte bedrivit någon verksamhet vid ingångstidpunkten får rätten till förlustavdrag bedömas med hänsyn till ägandeförhållandena vid den tidpunkt under förluståret då verksamheten påbörjas.

Vid bedömning av ägandeförhållandena enligt första stycket skall hänsyn tagas till om överenskommelse om framtida överlåtelse av aktierna föreligger.

Med fåmansföretag avses företag som är att räkna som sådant enligt 35 § 1 a mom. sjunde stycket a) kommunalskattelagen (1928:370).

Med bestämmande inflytande avses mer än hälften av aktiekapitalet eller rösterna för samtliga aktier i företaget.

Vid bedömning av vem som har det bestämmande inflytandet i företaget behandlas personer ingående i den i 35 § 1 a mom. sista stycket kommunalskattelagen angivna kretsen av närstående personer som en person. Hinder mot förlustavdrag möter ej där skiljaktighet i ägandeförhållandena betingas av att en aktie övergått på någon som är närstående till person som vid ingångstidpunkten var aktieägare.

Vad som stadgas om aktier i fåmansägda aktiebolag gäller också andelar i fåmansägda ekonomiska föreningar.

Länsstyrelsen i Malmöhus län:

I den föreslagna lydelsen av 8 § förlustutjämningslagen har begreppen fåmansföretag och bestämmande inflytande definierats. Definitionerna upprepas i följande §§, vad beträffar begreppet fåmansföretag i 9 – 10 §§ och vad beträffar begreppet bestämmande inflytande i 9 §. Det torde räcka med att dessa definitioner förekommer en gång i förlustutjämningslagen.

Även *kammarrätten i Sundsvall* och *RSV* (som framgått av det tidigare) har samma erinran beträffande begreppsdefinitionerna. Kammarrätten tillägger att det av redaktionella skäl redan i inledningen till 8 § bör anges vilka associationsformer som spärreglerna är avsedda att omfatta.

Två remissinstanser behandlar de föreslagna övergångsbestämmelserna.

LRF:

Av kommittén framlagda förslag som ur de skattskyldigas synpunkt kan uppfattas som positiva föreslås träda i kraft vid 1984 års taxering. Detta gäller alltså den utökade möjligheten till ägarskifte i familjeföretag utan att förlustavdrag går förlorade liksom ekonomiska föreningars m. fl. rätt till förlustavdrag efter fusion. I dessa delar har delegationen ingen invändning.

För de fåmansföretag som tidigare inte betraktats som familjeföretag och för de flermansföretag där överlåtelse av aktier/andelar enligt förslaget kan diskvalificera från rätten till förlustavdrag innebär förslagen skärpningar i förhållande till vad som nu gäller. Kommitténs ikraftträdandebestämmelse beträffande fåmansföretag innebär i denna del att endast förlust som är hänförlig till tid före 1984 berättigar till förlustavdrag och då fråga är om flermansföretagen att aktieöverlåtelser före 1984 inte ska påverka rätten till förlustavdrag. Med hänsyn till de komplikationer som förslagen i dessa delar medför för företag med brutna räkenskapsår föreslår delegationen i stället att dessa ändringar första gången skall tillämpas beträffande beskattningsår för vilka taxering sker 1986 under förutsättning att ikraftträdandet kan beslutas till sådan tidpunkt att alla beskattningsår för vilka taxering sker 1986 börjar efter ikraftträdandet.

Kammarrätten i Sundsvall påpekar att i övergångsbestämmelsernas tredje punkt insmugit sig ett skrivfel. I texten står 10 § sista stycket—medan uppenbarligen 10 § fjärde stycket avses. För det fall att kammarrättens ovan angivna erinran om sammanförande av begreppsdefinitioner till en paragraf beaktas blir dock texten i övergångsbestämmelserna korrekt.

7 Vissa vid remissbehandlingen aktualiserade frågor

I några remissyttranden har frågor kring förlustavdrag tagits upp som inte har behandlats av kommittén.

RSV:

I förlustutjämningslagen finns inga regler som anger till vilket eller vilka år ett förlustavdrag som understiger flera tidigare års sammanlagda förluster skall hänföras, dvs. i vilken ordning flera års förluster skall utnyttjas. Detta har i vissa situationer skapat problem för taxeringsmyndigheterna. I lagen borde därför införas en bestämmelse som reglerar denna fråga.

Kommittén har, såvitt avser det nu aktuella delbetänkandet, haft att utreda endast fåmansföretagens rätt till förlustutjämning. De problem som kommittén härvid stött på i form av handel med förlustföretag återfinns också inom andra områden som inte omfattas av förlustutjämningslagen. Exempelvis förekommer handel med företag som har utnyttjade realisationsförluster samt med företag som har aktiverat kostnader av tvivelaktig karaktär och det kan antas att aktiveringen kommit till stånd för att dölja en förlust inför en förestående överlåtelse. Några regler som omöjliggör de tilltänkta skatteeffekterna av sådana transaktioner föreligger inte i dagens läge. Sådana transaktioner utgör enligt RSV:s mening ett inte acceptabelt kringgående av förlustutjämningslagen. En närmare utredning av sådana och liknande transaktioner utifrån bl. a. de skäl som föranlett begränsningarna i nu behandlat avseende vad gäller rätten till förlustavdrag bör därför komma till stånd.

AO uppehåller sig först kring några av kommittén inte uppmärksammade frågor vid ägarskifte och anför:

Ett problem som kommittén inte alls tar upp är det att ett företag efter en överlåtelse aktiverar organisationskostnader, forskningskostnader m. m. som nedlagts under övertagandeåret. Om den nya ägaren svarar för företagets ställning kan ett sådant förfarande måhända anses förenligt med god redovisningssed. Därigenom kan köparen på ett enkelt sätt undvika att företaget redovisar ett underskott som ej får utnyttjas för förlustutjämning. Ett annat sätt kan vara att säljaren "köper" en tillgång av företaget som därigenom erhåller en vinst som eliminerar en verklig förlust. Efter bokslutet skrivs bolagets fordran på säljaren bort.

Jag vill i sammanhanget också erinra om att någon begränsningsregel aldrig funnits beträffande rätten till avdrag för förluster från tidigare år som skall yrkas i förvärvskällan och inte som fristående förlustavdrag. Jag tänker här på underskott på grund av kontraktavskrivning och värdeminskning på skepp m. m. samt realisationsförluster. Det kan ifrågasättas om reglering av rätten till dylika avdrag inte bör ske i enlighet med vad kommittén föreslår beträffande förlustavdragen.

Därefter går AO över till att redogöra för några problem inom ramen för den löpande tillämpningen av lagstiftningen, vilka kommittén inte behandlat. AO ifrågasätter om inte en generell översyn borde göras av de aktuella reglerna. AO anför:

Ett betydelsefullt principiellt ställningstagande gjordes vid tillkomsten av nuvarande regler när det beslutades att underskottets storlek skall bestämmas först när avdraget yrkas – inte när förlusten uppkom. En avgörande faktor var att man inte skulle behöva fastställa förluster som måhända aldrig skulle komma att utnyttjas.

Jag får erinra om att kommittén (B 1980:05) om underskottsavdrag fick tilläggsdirektiv att utreda denna fråga; närmast då föranledd av de nya reglerna om begränsning av underskottsavdrag. Kommittén har numera lagts ned utan att denna fråga överförts till någon annan kommitté. Utan att ta ställning till om nuvarande ordning är förenlig med de krav underskottsavdragsbegränsningsreglerna ställer anser jag att den gällande principen är riktig för aktiebolagens del. Betydande problem kan dock uppkomma.

Antag att ett företag redovisar följande resultat.

| | | | | | | | |
|---------------|---------|-------|-----|-------|-------|------|-------|
| tax.år | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6–11 | 12 |
| vinst/förlust | ./1 100 | ./800 | 750 | ./500 | ./200 | 750 | 1 100 |
| förlustavdrag | | | 750 | | | 750 | 1 100 |

När avdrag yrkas år 12 befins det att avdragsgillt underskott aldrig förelegat år 1. Företaget som räknat med att ha ett outnyttjat avdrag på 400 från perioden 1–2 har rätteligen ingenting kvar vare sig från de åren eller åren 4–5. Huruvida underskotten skall anses konsumerade i den ena eller den andra ordningen torde vara beroende av formen för yrkandets framställande. Har yrkandet år 3 framställts som uteslutande avseende år 1 torde bedömningen bli en annan än om ett sådant preciserat yrkande inte framställts. Olika grad av precisering kan naturligtvis göra bedömningen mycket osäker.

Ett annat problem gäller hur formen för ett förlustavdragsyrkande påverkar möjligheterna till eftertaxering om det visar sig att underskottet inte – eller endast delvis – berättigar till förlustavdrag.

Erhåller ett företag ackord bortfaller rätten till förlustavdrag i förvärvskäl-
lan för underskott från tiden före ackordet. Regeln gäller oavsett ackordvins-
tens storlek i förhållande till underskottet. Regeln kan få obilliga effekter – i
synnerhet som själva ackordsbegreppet inte är helt entydigt.

Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer aktualiserar frågan om rätten till
förlustavdrag för delägare i handels- och kommanditbolag. Föreningen
anför:

Enligt gällande bestämmelser i 3 § förlustutjämningslagen är delägare i
sådant bolag oförhindrad att utnyttja avdrag för på denne belöpande del av
förluster som uppkommit i bolaget trots att detta försatts i konkurs. Detta
medför merendels att avdrag får åtnjutas för förluster som burits av annan än
den skattskyldige. Anledningen härtill torde vara att man förutsatt att
delägare, som inte försatts i personlig konkurs, skulle vara solvent och därför
kunna åläggas personligt ansvar för bolagets förbindelser.

I praktiken förhåller det sig emellertid i regel så, att, då handelsbolag
försätts i konkurs men inte delägare däri, detta beror på att delägaren är
insolvent och att dennes försättande i konkurs inte skulle ge någon utdelning
till borgenärerna utan i stället förorsaka ytterligare kostnader för dessa.
Delägaren har därför ofta haft möjlighet att senare från inkomst av tjänst
eller annan rörelse e. d. åtnjuta avdrag för del av bolagets förluster.

För att förhindra dylika "obehöriga" förlustavdrag har skattemyndighe-
terna under senare år uppmanat kronofogdemyndigheterna att försätta även
delägare med stora förlustavdrag i konkurs. Detta kan dock bara ske i de fall
bolaget haft skatteskulder och först efter det exekutionstitel mot delägaren
utverkats hos allmän domstol. Förfarandet medför både extra arbete och
kostnader för statsverket.

Vad ovan sagts om delägare i handelsbolag gäller också sådan delägare i
kommanditbolag som är komplementär. För annan kommanditbolagsdelä-
gare – kommanditär – är situationen än gynnsammare. Där kan även solvent
delägare, som på grund av sin begränsade ansvarsskyldighet endast svarar för
en ringa del av bolagets förpliktelser – ofta 1 000 kr – få avdrag med stora
belopp för "sin" del av bolagets tidigare förluster.

Enligt föreningens mening bör därför i samband med den ändring i
förlustutjämningslagen som aktualiserats av företagsskattekommittén sådan
ändring göras i 3 § nämnda lag, som förhindrar att delägare i handels- och
kommanditbolag får avdrag för förluster i konkursdrabbade bolag i vidare
mån än vad som vederbörande efter konkursen visar sig ha utbetalt till
borgenärerna. Föreningen vill framhålla att antalet handels- och kommandit-
bolag ökat betydligt under senare år och därmed också frekvensen av fall som
här nämnts.

Bilaga 4

De remitterade förslagen

1 Förslag till**Lag om ändring i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst**

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst¹

dels att 11 § skall upphöra att gälla,

dels att nuvarande 9 och 10 §§ skall betecknas 10 respektive 11 §,

dels att rubriken till lagen samt 5,8, nya 10 och nya 11 §§ skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i lagen skall införas en ny paragraf, 9 §, av nedan angivna lydelse.

Lag om förlustavdrag*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

5 §

Skattskyldig, som önskar *erhålla* förlustavdrag, *har att därom* framställa yrkande. Om tid och sätt för framställande av sådant yrkande gäller vad i taxeringslagen i allmänhet *är stadgat* om yrkanden beträffande skattskyldigs taxering.

Det åligger den skattskyldige att *visa ej mindre förhandenvaron av de förutsättningar, som för honom grunda rätt till förlustavdrag, än även befogenheten i övrigt av det yrkade avdraget.*

Skattskyldig, som önskar *få* förlustavdrag, *skall* framställa yrkande *om detta*. Om tid och sätt för framställande av sådant yrkande gäller vad i taxeringslagen (1956:623) i allmänhet *föreskrivs* om yrkanden beträffande skattskyldigs taxering.

Det åligger den skattskyldige att *lämna erforderliga upplysningar om förutsättningarna för förlustavdraget. Uppgifterna skall lämnas på särskild blankett enligt formulär som riksskatteverket fastställer.*

8 §

Om aktierna i aktiebolag eller andelarna i ekonomisk förening vid ingången av förluståret eller utgången av det beskattningsår, för vilket taxering skall ske, till huvudsaklig del ägdes eller på därmed jämförligt sätt – direkt eller genom förmedling av juridisk person – innehades av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer, må vid sagda taxering förlustavdrag ej medgivas med mindre

Ett aktiebolag, som är fåmansföretag vid ingången av förluståret (ingångsdagen) eller vid utgången av det beskattningsår för vilket taxering skall ske (utgångsdagen), har inte rätt till förlustavdrag om

1. *det bestämmande inflytandet i bolaget på utgångsdagen innehas av en person som inte hade sådant inflytande på ingångsdagen eller*

2. *aktier med mer än hälften av*

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1978:53.

Nuvarande lydelse

samtliga eller så gott som samtliga aktier eller andelar vid nämnda båda tillfällen ägdes eller på angivet sätt innehades av samma fysiska person eller personer samt under förutsättning tillika, då fråga är om två eller flera aktie- eller andelsägare, att envar av dessa ägde eller innehade ungefärligen lika stor andel i aktie- eller andelskapitalet vid det ena som vid det andra tillfället. Hinder för förlustavdrag möter dock ej, där skiljaktighet i ägarförhållandena be-tingas av att aktierna eller andelarna genom arv, testamente eller bodelning övergått å annan fysisk person eller andra fysiska personer.

Föreslagen lydelse

rösterna i bolaget på utgångsdagen ägs av två eller flera personer som på ingångsdagen inte ägde aktierna i fråga.

Den som äger aktier med mer än hälften av rösterna i bolaget anses ha ett bestämmande inflytande i detta.

Med ägare till aktier avses fysisk person som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktierna.

Vid bedömningen av ägarförhållandena i ett bolag skall

1. den som är aktieägare på ingångsdagen och samtliga närstående till denne anses som en ägare och

2. aktier, som förvärvats av någon som såväl på ingångsdagen som vid förvärvstillfället var företagsledare i bolaget, anses ha ägts av denne även på ingångsdagen.

Förhållandena vid förvärvstillfället är avgörande för om en person skall anses som närstående.

Har bolaget inte bedrivit någon verksamhet på ingångsdagen får rätten till förlustavdrag bedömas med hänsyn till ägarförhållandena vid den tidpunkt under förluståret då verksamheten påbörjades.

Vad som sägs om aktiebolag och aktier i sådana bolag gäller också beträffande ekonomiska föreningar och andelar i sådana föreningar.

Beteckningarna fåmansföretag, företagsledare i fåmansföretag och närstående person har den betydelse som anges i 35 § 1 a mom. sjunde stycket a) samt åttonde respektive nionde styckena kommunalskattelagen (1928:370).

9 §

Förvärvar en juridisk person – direkt eller genom förmedling av dotterföretag – aktier i sådan omfattning att förvärvaren får ett bestämmande inflytande i ett aktiebolag, går

Nuvarande lydelse

9 §
 Har bolag (dotterbolag) genom fusion enligt 174 § 1 mom. lagen den 14 september 1944 om aktiebolag upplösts och uppgått i annat bolag (moderbolag), äger moderbolaget samma rätt till förlustavdrag, som – om fusionen ej skett – tillkommit dotterbolaget. Därest aktierna i moderbolaget vid utgången av beskattningsåret eller aktierna i dotterbolaget vid ingången av förluståret till huvudsaklig del ägdes eller på därmed jämförligt sätt innehades – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer, skall vad nyss sagts angående moderbolags rätt att utnyttja dotterbolags förlustavdrag gälla endast därest moderbolaget jämväl vid sistnämnda tidpunkt ägde mer än nio tiondelar av aktiekapitalet i dotterbolaget. Ägdes eller innehades på sätt nyss sagts aktierna i moderbolaget vid utgången av beskattningsåret av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer, skall såsom förutsättning för förlustavdragets utnyttjande jämväl gälla, att denna person eller dessa personer ägde eller innehade samtliga

Föreslagen lydelse

aktiebolaget miste om rätten till avdrag för förlust som uppkommit före förvärvet om det inte är uppenbart att förvärvaren genom förvärvet får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till dennes rörelse eller kapitalförvaltning. Vad nu sagts gäller dock inte i fråga om aktiebolag som enligt 35 § 1 a mom. sjunde stycket a) kommunalskattelagen (1928:370) utgör fåmansföretag.

Den som äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktier med mer än hälften av rösterna för samtliga aktier i bolaget anses ha ett bestämmande inflytande i detta.

Vid tillämpning av första stycket gäller 8 § sjunde stycket.

10 §

Har ett bolag (dotterbolag) genom fusion enligt 14 kap. 8 § lagen (1975:1385) om aktiebolag upplösts och uppgått i ett annat bolag (moderbolag), äger moderbolaget samma rätt till förlustavdrag som – om fusionen ej skett – skulle ha tillkommit dotterbolaget.

Om moderbolaget vid utgången av beskattningsåret eller om dotterbolaget vid ingången av förluståret var ett fåmansföretag, skall vad i första stycket sagts om moderbolagets rätt att utnyttja dotterbolagets förlustavdrag gälla endast för det fall att moderbolaget även vid ingången av förluståret ägde mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget.

Har genom fusion enligt 96 § 1 mom. lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar en kooperativ förening (överlåtande förening) upplösts och uppgått i en annan sådan förening (övertagande förening), äger den övertagande föreningen samma rätt till förlustavdrag som – om fusionen ej skett – skulle ha tillkommit den överlåtande föreningen.

Vad i tredje stycket sagts gäller även vid fusion enligt 78 § lagen

Nuvarande lydelse

eller så gott som samtliga aktier i moderbolaget jämväl vid ingången av dotterbolagets ifrågavarande förlustår. Är i fall, som sist sagts, fråga om två eller flera aktieägare, kräves ytterligare att envar av dessa ägde eller innehade ungefärligen lika stor andel i aktiekapitalet vid det ena som vid det andra av sistnämnda båda tillfällena. Hinder för förlustavdragets utnyttjande möter dock ej, där skiljaktighet i ägareförhållandena betingats av att aktierna genom arv, testamente eller bodelning övergått å annan fysisk person eller andra fysiska personer.

10 §²

Skär genom dom av regeringsrätten eller kammarrätt eller genom beslut av länsrätt eller den mellankommunala skatterätten ändring i taxering till statlig eller kommunal inkomstskatt av beskaffenhet att inverka på rätten till förlustavdrag eller på beräkningen av storleken av sådant avdrag, må – utan avseende å att laga kraft åkommit taxering, vid vilken förlustavdraget utnyttjats eller ägt utnyttjas – besvär, under yrkande om den ändring i sistnämnda taxering som föranledes av förenämnda dom eller beslut, anföras av skattskyldig, taxeringsintendent och, såvitt angår taxering till kommunal inkomstskatt, vederbörande kommun.

Besvären skola anföras av skattskyldig eller kommun inom sex månader och av taxeringsintendent inom åtta månader från den dag besvärsgrundande dom eller beslut meddelades.

Enligt denna paragraf anförda besvär må ej företas till avgörande, förrän den taxering, som med förenämnda dom eller beslut avses, slutligt avgjorts.

I fråga om besvär, som här avses, skall vad i 103 och 104 §§ taxerings-

Föreslagen lydelse

(1955:416) om sparbanker samt vid fusion enligt 87 § 1 mom. lagen (1956:216) om jordbrukskasserörelsen.

Beteckningarna kooperativ förening och fåmansföretag har den betydelse som anges i punkt 12 av anvisningarna till 29 § respektive 35 § 1 a mom. sjunde stycket a) kommunalskattelagen (1928:370).

11 §

Ändras genom dom taxeringen till statlig eller kommunal inkomstskatt på sådant sätt att rätten till förlustavdrag eller beräkningen av avdragets storlek påverkas, får annan taxering, vid vilken förlustavdraget utnyttjats eller hade kunnat utnyttjas, överklagas även om denna taxering vunnit laga kraft. I besvären får endast sådana ändringar yrkas som föranleds av den ändrade domen. Rätt att överklaga har skattskyldig, taxeringsintendent och, i fråga om taxering till kommunal inkomstskatt, kommunen.

Besvären skall anföras av skattskyldig eller kommun inom sex månader och av taxeringsintendent inom åtta månader från den dag då domen meddelades.

Besvären får inte avgöras förrän den taxering som domen avser slutligt avgjorts.

I fråga om besvär, som här avses, skall 103 och 104 §§ taxeringslagen

² Senaste lydelse 1979:178.

Nuvarande lydelse

lagen stadgas äga motsvarande tillämpning. Jämväl i övrigt skola, där ej annat framgår av vad i denna lag sägs, taxeringslagens föreskrifter äga motsvarande tillämpning.

Föreslagen lydelse

(1956:623) tillämpas. Även i övrigt skall, där inte annat framgår av denna lag, taxeringslagens föreskrifter tillämpas.

11 §³

Regeringen äger utfärda för tillämpning av denna lag erforderliga föreskrifter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984 och tillämpas första gången vid prövning av förlustavdrag vid 1985 års taxering. Därvid iakttas dock följande.

1. Har ägarförhållandena i ett företag förändrats före utgången av år 1983 skall – såvida inte den skattskyldige yrkar tillämpning av de nya bestämmelserna – bedömningen av om förändringen påverkar rätten till förlustavdrag även vid 1985 och senare års taxeringar grundas på den ändrade lagen i dess lydelse intill den 1 januari 1984.

2. De nya bestämmelserna i 10 § tredje – femte styckena tillämpas redan vid 1984 års taxering.

2 Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att i punkt 3 av anvisningarna till 29 § och punkt 2 c av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen (1928:370)¹ orden "lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst" skall bytas ut mot "lagen (1960:63) om förlustavdrag".

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984.

³ Senaste lydelse 1978:53.

¹ Senaste lydelse av punkt 3 av anvisningarna till 29 § 1981:295 punkt 2 c av anvisningarna till 36 § 1981:295.

3 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1974:990) om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m.m.

Härigenom föreskrivs att i 8 § lagen (1974:990) om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m.m. orden "förordningen (1960:63) om rätt till förlustutjämnning vid taxering för inkomst" skall bytas ut mot "lagen (1960:63) om förlustavdrag".

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984.

LAGRÅDET

Utdrag
PROTOKOLL
vid sammanträde
1983-10-18

Närvarande: f. d. regeringsrådet Paulsson, regeringsrådet Mueller, justitierådet Jermsten.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 22 september 1983 har regeringen på hemställan av statsrådet och chefen för finansdepartementet Feldt beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst,

2. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),

3. lag om ändring i lagen (1974:990) om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m. m.

Förslagen har inför lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Eva Lagebrant-Nordquist.

Förslagen föranleder följande yttrande av *lagrådet*:

Lagen om ändring i lagen om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst

Inledning

De remitterade förslagen innebär främst betydelsefulla förändringar i reglerna om förlustavdrag vid ägarbyte i vissa fåmansföretag, nämligen bolag och ekonomiska föreningar, som till huvudsaklig del ägs av en eller ett fåtal fysiska personer. Enligt gällande bestämmelser går ett sådant företag miste om rätten till förlustavdrag även vid relativt obetydliga förändringar i ägandeförhållandena. Genom förslaget i denna del kommer möjligheten att bibehålla rätten till förlustavdrag att vidgas betydligt i de flesta fall. I fortsättningen skall företaget i princip gå förlustigt sin avdragsrätt endast i två fall, nämligen dels om det bestämmande inflytandet – varmed avses det förhållandet att en person innehar aktier eller andelar med högre röstetal än hälften av det totala i företaget – vid utgången av det beskattningsår, då avdraget skall utnyttjas, innehas av person som inte hade sådant inflytande vid ingången av förluståret (spärregel I), dels i annat fall om aktier eller andelar motsvarande mer än hälften av röstetalet bytt ägare under denna tid (spärregel II). – Spärreglerna kompletteras enligt förslaget med särskilda bestämmelser för det fall att det inom aktieägarkretsen finns sådana närstående, som anges i 35 § 1 a mom. nionde stycket kommunalskattelagen. Sådana närstående skall vid tillämpning av spärreglerna betraktas som

en enda ägare. Enligt remissprotokollet följer av bestämmelsen att förvärv mellan närstående aldrig kommer att medföra bortfall av rätten till förlustavdrag. Ett förvärv från utomstående, som i och för sig inte skulle falla in under spärreglerna, skulle däremot till följd av närståendebestämmelsen i vissa fall kunna medföra att spärren ändå löses ut. – Enligt remissen vidgas vidare kretsen av de företag som berörs av spärreglerna till att omfatta alla fåmansföretag. Dessutom ges regler bl. a. för att hindra att förluster hos flermansägda s. k. skalbolag utnyttjas till avdrag i samband med att bolaget förvärvas av juridisk person.

Såsom framhållits i remissprotokollet är de nuvarande reglerna i 8 § förlustutjämningslagen så utformade att osäkerhet ofta kan råda om i en viss situation avdragsrätten kvarstår eller ej. De nya spärreglerna torde däremot i stort sett vara enkla att tillämpa och de synes också vara tillräckligt restriktivt utformade för att motverka att förlustföretag går i handel. De nya spärreglerna torde alltså innebära en klar förbättring. Vad angår förslagen i övrigt föranleder de från principiell synpunkt ej heller någon erinran från lagrådets sida med det undantaget att lagrådet inte kan tillstyrka förslaget till närståendebestämmelser. Lagrådet återkommer härtill vid behandlingen av 8 §.

8 §

Den föreslagna paragrafen är till följd av de komplicerade och skiftande förhållanden som den avser att reglera inte lättillgänglig. Överblicken och förståelsen underlättas inte heller av att bestämmelserna har delats upp på åtta stycken, med olika inbördes relationer, och att ett av dem dessutom innehåller hänvisningar till ett flertal bestämmelser i en annan lag. Varje ändring som innebär att behovet av en efterföljande definition i ett separat stycke kan undvaras bör därför tas till vara.

En grundläggande förutsättning för att spärregel I eller II i första stycket skall bli tillämplig är att aktier eller andelar med mer än hälften av röstetalet i företaget – vilka antas ge ett bestämmande inflytande i företaget – på utgångsdagen innehas av en person (I) eller två eller flera personer (II). Bortsett från antalet ägare ligger olikheten mellan reglerna däri att det vid tillämpningen av spärregel II måste vara fråga om ett nyförvärv av aktier eller andelar med minst nämnda röstetal medan regel I kan utlösas av ett mindre kompletteringsförvärv. En lagtext som utgår från nämnda gemensamma grundförutsättning skulle inte bara underlätta förståelsen av skillnaderna mellan de båda reglerna utan också innebära att den i andra stycket intagna definitionen på beteckningen "bestämmande inflytande" blir obehövlig.

Enligt remissprotokollet skall rätten till förlustavdrag på grund av spärreglerna i första stycket aldrig bortfalla om någon ändring av ägarförhållandena inte har ägt rum mellan ingångsdagen och utgångsdagen. Att så skall vara fallet framgår emellertid inte av den föreslagna lagtexten. Denna

hindrar sålunda inte att spärregel I blir tillämplig enbart på grund t. ex. av en mellankommande ändring i bolagsordningens bestämmelser om olika aktieslags röstvärde. Det synes också stå i god överensstämmelse med tankegångarna bakom förslaget att förlustavdrag inte skall få utnyttjas om en viss aktieägare tillagts det bestämmande inflytandet genom en sådan ändring i bolagsordningen. Lagrådet tillråder en sådan tillämpning.

Vad beträffar spärregel II är den så utformad att dess tillämpning skulle kunna aktualiseras redan därför att viss emission med lika rätt för aktieägarna har genomförts efter ingångsdagen. Detta är givetvis inte avsett.

Nu anförda synpunkter skulle lämpligen kunna tillgodoses genom att första och andra styckena får följande lydelse:

”Ett aktiebolag, som är fåmansföretag vid ingången av förluståret (ingångsdagen) eller vid utgången av det beskattningsår för vilket taxering skall ske (utgångsdagen), har inte rätt till förlustavdrag om

1. aktier med mer än hälften av röstetalet i bolaget på utgångsdagen ägs av en person, som på ingångsdagen inte hade aktier med så stor andel i röstetalet, eller

2. aktier med mer än hälften av röstetalet i bolaget på utgångsdagen ägs av två eller flera personer, som inte ägde dessa aktier på ingångsdagen.

Aktier som förvärvats genom emission med lika rätt för aktieägarna anses vid tillämpning av första stycket 2 ha ägts vid den tidpunkt då aktieägaren förvärvade de aktier som utgör grunden för hans förvärv genom emissionen.”

De inledningsvis berörda närståendebestämmelserna har kommit till uttryck i fjärde stycket 1. och femte stycket av förevarande paragraf. Reglerna är i och för sig tämligen svårtillgängliga. Härtill kommer att de inte synes entydiga till sin innebörd utan i vissa fall kan ge anledning till tvekan eller ovisshet om hur de skall tillämpas. Redan det i specialmotiveringen till paragrafen angivna exemplet med flera tänkbara närståendekretsar ger vid handen att reglerna kan leda till betydande tolkningssvårigheter. Alldeles särskilt torde detta bli förhållandet – enligt den mening lagrådet bildat sig efter en ingående penetrering av olika tänkbara exempel – om ändringar beträffande familjerelationerna och därmed närståendekretsen inträffat mellan ingångs- och utgångsdagen och dessutom ett flertal förvärv är aktuella, där aktieägare är närstående i ett fall men inte i ett annat.

På en lagbestämmelse måste uppställas det kravet att innebörden av den skall kunna förstås av en insiktsfull läsare. Inte minst viktigt är detta när det gäller en skattelag; den skattskyldige måste rimligen kunna ställa anspråk på att en lagtext är så utformad att han har möjlighet att vid ett omsorgsfullt studium förstå dess innebörd och därmed kunna dra korrekta slutsatser om rättsverkningarna av ett visst handlande. Enligt lagrådets mening kan de berörda närståendebestämmelserna inte anses uppfylla de krav, som sålunda bör kunna uppställas. Lagrådet anser sig därför inte kunna tillstyrka förslaget i denna del, sådant det kommit till uttryck i den remitterade lagtexten. –

Lagrådet vill tillägga att det i och för sig synes naturligt att det förhållandet att aktieägare i ett fåmansföretag är närstående till varandra beaktas i någon form vid tillämpning av spärreglerna; en sådan reglering står väl i överensstämmelse med de bestämmelser i kommunalskattelagen som berör fåmansföretag. Det torde emellertid böra övervägas om inte närståendepincipen kunde ges ett något annat sakinnehåll i syfte att därigenom erhålla entydiga och enklare regler. Den möjligheten står ju också till buds att en komplicerad lagtext kompletteras med laganvisningar – såsom f. ö. redan skett beträffande flera paragrafer i förlustutjämningslagen – i vilka anvisningar lagtextens innebörd närmare förklaras genom lämpliga exempel.

I sista stycket lämnas en hänvisning till vissa bestämmelser i kommunalskattelagen beträffande betydelsen av bl. a. beteckningen "närstående person". Mot bakgrund av vad tidigare anförts beträffande de föreslagna närståendebestämmelserna vill lagrådet här endast anmärka, att den definition vartill hänvisning sålunda ges inte torde vara helt uttömmande för det sammanhang som avses i förevarande paragraf. Bland de som uppräknas såsom närstående i 35 § 1 a mom. nionde stycket kommunalskattelagen återfinns således bl. a. make, avkomlings make och syskons make. Särskilt med tanke på innehållet i femte stycket i den föreslagna paragrafen torde det böra uttryckligen anges att med make därvid avses också efterlevande sådan. Det framgår vidare av remissprotokollet att det förutsatts att närståendeförvärv skall kunna göras även i fall då aktier på ingångsdagen innehas av ett dödsbo. Den givna definitionen synes inte heller vara helt avpassad för detta fall. Det må tilläggas att innebörden av begreppet styvbarn kan föranleda tveksamhet exempelvis för det fall att det aktuella äktenskapet upplösts genom äktenskapsskillnad under tiden mellan ingångs- och utgångsdagen.

Mot bakgrund av vad tidigare anförts angående behovet av en mer lättillgänglig lagtext vill lagrådet slutligen även ifrågasätta om det inte i varje fall beträffande begreppet närstående vore en fördel om hänvisningen till kommunalskattelagen ersattes av en i paragrafen direkt införd, uttömmande definition.

9 §

Paragrafen innehåller bestämmelser som avser att hindra att outnyttjade förluster i flermansägda s. k. skalbolag utnyttjas genom att röstmajoriteten i bolaget förvärvas av en juridisk person. Bestämmelsen i första stycket omfattar även det fallet att röstmajoriteten förvärvas genom förmedling av dotterföretag till den juridiska personen. Som exempel härpå nämns i remissprotokollet att ett moderbolag låter två dotterföretag förvärva vardera 30 % av aktierna i skalbolaget. Det må tilläggas att bestämmelsen skulle kunna tolkas så att den täcker även den situationen att exempelvis ett moderbolag, som direkt äger 30 % av rösträtten i skalbolaget, köper majoriteten av aktierna i ett annat bolag, som i sin tur också äger 30 % av

aktierna i skalbolaget. En sådan tillämpning torde dock inte vara avsedd. Lagtexten synes böra förtydligas i detta hänseende.

Vad angår utformningen i övrigt av paragrafen, vilken när det gäller beskrivningen av skalbolaget har sin förebild i punkt 1 av anvisningarna till 54 § kommunalskattelagen, synes paragrafen bli lättare att läsa om undantagsregeln i första stycket andra meningen rörande fåmansföretag får komma till uttryck redan i första meningen. – Andra stycket, som innehåller en definition av uttrycket "bestämmande inflytande", jämför ägande av aktier med att aktier innehas på ett med ägande jämförligt sätt. Den föreslagna bestämmelsen korresponderar inte tillfredsställande med beskrivningen av situationen i första stycket att en juridisk person "förvärvar" aktier; förbudet i första stycket skulle formellt inte bli tillämpligt om den transaktion, varigenom det bestämmande inflytandet uppnås, innebär annat än förvärv av aktier med äganderätt. Stycket synes också böra kompletteras med en föreskrift, som täcker att det bestämmande inflytandet kan föreligga genom förmedling av dotterföretag. – Slutligen ifrågasätts om inte hänvisningen till 8 § sjunde stycket lämpligen kunde ersättas med en direkt beskrivning av innehållet där.

Med hänvisning till det anförda föreslår lagrådet att paragrafen ges följande utformning:

"Förvärvar en juridisk person – direkt eller genom förmedling av dotterföretag – äganderätten till aktier i ett aktiebolag, som inte är ett fåmansföretag, i sådan omfattning att förvärvaren får ett bestämmande inflytande i aktiebolaget, går detta miste om rätten till avdrag för förlust som uppkommit före förvärvet om det inte är uppenbart att förvärvaren genom förvärvet får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till dennes rörelse eller kapitalförvaltning. Vad nu sagts om äganderätt till aktier gäller även innehav av aktier på ett med ägande jämförligt sätt.

Den som äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktier – direkt eller genom förmedling av dotterföretag – med mer än hälften av röstetalet för samtliga aktier i bolaget anses ha ett bestämmande inflytande i detta.

Vad som sägs om aktiebolag och aktier i sådana bolag gäller också beträffande ekonomiska föreningar och andelar i sådana föreningar."

Övergångsbestämmelserna

Den föreslagna regleringen har i princip den innebörden att den nya lagens bestämmelser skall tillämpas även beträffande förluster, som uppkommit före lagens ikraftträdande; har emellertid den relevanta ändringen i ägarförhållandena inträffat före nämnda tidpunkt tillämpas i stället lagen i dess äldre lydelse, om detta är fördelaktigare för den skattskyldige. Lagrådet har inte något att erinra mot en sådan reglering.

I specialmotiveringen berörs den situationen – synbarligen avsedd tillämpningen av 8 § på ett företag som omfattas av bestämmelserna i

paragrafen även i dess nu gällande lydelse – att ägarförändringar skett genom flera transaktioner. Om ändringarna helt ligger i tiden före ikraftträdandet har den skattskyldige enligt departementschefen möjlighet att få tillämpa antingen den nya eller den gamla lagen, men samma lag måste användas på båda transaktionerna. Har däremot ägarförändringarna skett såväl före som efter ikraftträdandet skall enligt remissprotokollet hinder inte möta att äldre bestämmelser tillämpas på transaktion, som ägt rum före ikraftträdandet medan den nya lagen skall tillämpas på transaktionerna i övrigt.

Härtill vill lagrådet anföra följande. Frågan om rätt till förlustavdrag kvarstår avgörs enligt 8 § – såväl i paragrafens nya som i dess gamla lydelse – av en jämförelse mellan ägarförhållandena på ingångsdagen och på utgångsdagen. Vilka transaktioner som lett fram till läget på utgångsdagen har däremot i princip inte någon betydelse för bedömningen. En övergångsreglering av det innehållet att, vid bedömning av om rätt till förlustavdrag föreligger, äldre lag skulle vara tillämplig på en viss aktuell transaktion och ny lag på en annan är inte väl förenlig med de materiella bestämmelserna i 8 §. En sådan tillämpning kan inte heller tolkas in i de föreslagna övergångsreglerna. I stället synes det naturligt att de förändringar i ägarförhållandena, som föreligger på utgångsdagen i jämförelse med situation på ingångsdagen, i sin helhet bedöms efter samma bestämmelser, således i förevarande fall antingen efter den nya eller den gamla lagen. Därvid står det enligt lagrådets mening bäst i överensstämmelse med de principer, på vilka övergångsregleringen i övrigt bygger, att rätten till förlustavdrag får, om det är till fördel för den skattskyldige, bedömas enligt äldre lag så snart någon relevant transaktion ägt rum före ikraftträdandet. Lagrådet förordar en sådan reglering.

Vad nu sagts har tillämpning på det fallet att det aktuella företaget omfattas av bestämmelserna i 8 § redan enligt paragrafens gällande utformning. Rör det sig däremot om ett annat fåmansföretag – som således inte faller under den i remissen använda beteckningen familjebolag – ställer sig saken annorlunda. Förändringen av ägarförhållandena i sådana företag påverkar överhuvud inte rätten till förlustavdrag enligt nu gällande bestämmelser. Det synes därför ofrånkomligt att vid bedömande efter lagens ikraftträdande om ett sådant bolag gått förlustig rätten till förlustavdrag, kunna utgå från de ägarförhållanden som förelåg på ikraftträdandedagen och att alltså betrakta nämnda dag som ingångsdag enligt 8 §. Lagrådet föreslår en sådan regel som alternativ till huvudregeln att den nya lagen tillämpas fullt ut.

En särskild övergångsregel synes erforderlig med hänsyn till den nya bestämmelsen i 10 § andra stycket. Däremot torde den nya 9 § inte kräva någon särskild övergångsbestämmelse eftersom den enligt ordalydelsen inte kan bli tillämplig på förvärv före ikraftträdandet.

Den i punkt 2 föreslagna bestämmelsen synes vidare lämpligen böra placeras före de övriga specialreglerna och bilda punkt 1.

Godtas vad lagrådet anfört i det föregående kan övergångsbestämmelserna ges förslagsvis följande utformning.

”Denna lag – – – dock följande.

1. De nya bestämmelserna i 10 § tredje–femte styckena tillämpas redan vid 1984 års taxering.

2. Har vid tillämpning av 8 § på företag, som på ingångsdagen eller vid lagens ikraftträdande omfattades av bestämmelserna i nämnda paragraf i dess äldre lydelse, ändringen i ägarförhållandena helt eller delvis ägt rum före ikraftträdandet, skall äldre bestämmelser tillämpas om detta är till fördel för företaget.

3. Vid tillämpning av 8 § på företag som varken vid ingången av förluståret eller vid lagens ikraftträdande omfattades av bestämmelserna i 8 § i dess äldre lydelse, skall dagen för ikraftträdandet betraktas som ingångsdag om detta är till fördel för företaget.

4. De nya bestämmelserna i 10 § andra stycket gäller ej för moderbolag, som varken vid ingången av förluståret eller vid ikraftträdandet omfattades av bestämmelserna i 8 § i dess äldre lydelse, om moderbolaget redan före ikraftträdandet ägt samtliga aktier i dotterbolaget.”

Beträffande tidpunkten för den nya lagens ikraftträdande vill lagrådet anföra följande. De nya reglerna om förlustavdrag vid ändringar i ägarförhållandena har konstruerats på ett helt annat sätt än de nu gällande. Bestämmelserna berör vidare många företag, för vilka hittills inte gällt någon begränsning av rätten till förlustavdrag vid ägarbyte. De nya reglerna skall i princip tillämpas när ändring av ägarförhållandena ägt rum efter ikraftträdandet. Mot denna bakgrund synes det angeläget att det finns skäligt rådrum för information om de nya reglernas innehåll innan de skall tillämpas. Det kan därför ifrågasättas om inte ikraftträdandet lämpligen kunde bestämmas till en senare tidpunkt än den i remissen föreslagna.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.

FINANSDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1983-10-27

Närvarande: statsministern Palme, ordförande, och statsråden I. Carlsson, Lundkvist, Feldt, Sigurdson, Gustafsson, Hjelm-Wallén, Peterson, Andersson, Rainer, Boström, Göransson, Dahl, R. Carlsson, Holmberg, Hellström, Thunborg

Föredragande: statsrådet Feldt

Proposition om förlustavdrag efter ägarskifte

Föredraganden anmäler lagrådets yttrande¹ över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst,
 2. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
 3. lag om ändring i lagen (1974:990) om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m.m.
- Föredraganden redogör för lagrådets yttrande och anför.

Förslaget till lag om ändring i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst

Det till lagrådet remitterade förslaget bygger på principen att ett fåmansägt företag går miste om rätten till förlustavdrag om det bestämmande inflytandet övergått till en enda person (spärregel I) eller om aktier som representerar det bestämmande inflytandet bytt ägare (spärregel II). De två spärreglerna kompletteras med bestämmelser av huvudsaklig innebörd att personer som tillhör en och samma närstående krets skall behandlas som en enda ägare (närståenderegeln) och att förvärv av en företagsledare i fåmansföretaget skall gynnas (företagsledarregeln). Vidare införs regler om att rätten till förlustavdrag kan gå förlorad även om företaget inte är fåmansägt. Förslaget tar sikte på överlåtelser av s.k. skalbolag (skalbolagsregeln).

I sitt yttrande uttalar lagrådet att de föreslagna spärreglerna i stort sett torde vara enkla att tillämpa och också tillräckligt restriktivt utformade för

¹Beslut om lagrådsremiss fattat vid regeringssammanträde den 22 september 1983.

att motverka att förlustföretag går i handel. Spärreglerna torde alltså – anför lagrådet – innebära en klar förbättring. Förslagen i övrigt föranleder inte heller någon principiell erinran från lagrådets sida med det undantaget att lagrådet inte kan tillstyrka förslaget till närståendebestämmelser.

Jag avser att kommentera lagrådets yttrande i anslutning till lagtextens disposition.

8 §

Lagrådet har föreslagit några språkliga och redaktionella jämkningar i *första och andra styckena*. Ändringen innebär bl.a. att definitionen av uttrycket bestämmande inflytande flyttas in i första stycket (spärregel I). Det andra stycket blir därigenom obehövligt.

Jag kan ansluta mig till vad lagrådet anförts i denna del och förordar att första stycket med viss språklig korrigerings utformas på det sätt som föreslagits och att det av mig föreslagna andra stycket tas bort.

Med anledning av lagrådets uttalande angående tillämpning av spärregel I vid förändringar av aktiernas röstvärde vill jag anför följande. Förutsättningarna för att förlustavdragsrätten skall vara ograverad är – som jag framhöll i lagrådsremissen – att inflytandet i bolaget är oförändrat. Bedömningen av ägarförhållandena är alltså kopplad till röstetalet och inte till aktieinnehavet som sådant. En ändring i inflytandet beror normalt på att aktier byter ägare men en sådan förändring kan också komma till stånd genom att vissa aktier tilldelas ett annat röstvärde än övriga aktier. Om en person på detta sätt har fått mer än hälften av röstetalet i bolaget har ägarförhållandena ändrats i sådan utsträckning som anges i spärregel I. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter således inte att ett faktiskt aktieförvärv har ägt rum.

Enligt lagrådet är spärregel II utformad så att den skulle kunna utlösas av en emission med lika rätt för aktieägarna. Lagrådet konstaterar att detta givetvis inte är avsikten och föreslår därför att en uttrycklig bestämmelse införs i *andra stycket* som tar sikte på denna situation.

Som framgått av det remitterade förslaget delar jag lagrådets uppfattning att aktier som förvärvats genom emission med lika rätt för aktieägarna inte skall påverka rätten till förlustavdrag. Någon uttrycklig regel om detta ansåg jag emellertid inte nödvändig. Med hänsyn till lagrådets önskemål på denna punkt förordar jag dock att en bestämmelse införs av det innehåll som lagrådet föreslagit.

Förslaget till närståendebestämmelser sådant det kommit till uttryck i *fjärde stycket 1 och femte stycket* av den remitterade lagtexten har av lagrådet uppfattats som tämligen svårtillgängligt. Lagrådet har särskilt framhållit att tolkningssvårigheter kan uppkomma om familjerelationerna ändrats mellan ingångsdagen och utgångsdagen och om dessutom flera förvärv ägt rum under denna period. Lagrådet har vidare anförts att det torde böra övervägas

om inte närståendepincipen kunde ges ett något annat sakinnehåll i syfte att få entydiga och enkla regler. Lagrådet har även pekat på möjligheten att komplettera en komplicerad lagtext med anvisningar direkt i lagen.

För egen del får jag anföra följande. Innan jag går in på lagrådets erinringar vill jag på nytt framhålla de två allmänna principer som närståenderegeln är avsedd att ge uttryck för. Den första principen är att transaktioner mellan närstående personer saknar betydelse för förlustavdragsrätten. Rätten till avdrag påverkas alltså inte av sådana transaktioner. Den andra principen – som blir aktuell bara vid förvärv från en utomstående person – innebär att det saknar betydelse vem inom en närståendekrets som förvärvar aktierna. Rätten till avdrag kan alltså inte bevaras enbart genom att exempelvis den person som genom ett förvärv skulle få det bestämmande inflytandet i bolaget i stället låter sin son köpa aktierna. Någon anledning att i sak avvika från dessa principer föreligger inte.

Enligt det remitterade förslaget är förvärvstillfället avgörande tidpunkt för bedömningen av om någon är närstående till den ursprunglige aktieägaren. Bestämmelsen tar sikte främst på makefallet. Genom giftermål och skilsmässa kan nämligen närståenderelationerna förändras mellan ingångsdagen och utgångsdagen. Jag gav i remissen vissa exempel på sådana situationer. Föreligger flera förvärvstillfällen mellan ingångsdagen och utgångsdagen får bedömningen av om någon är att anse som närstående göras utifrån förhållandena vid varje särskilt tillfälle. Den situationen kan alltså inträffa att en person är att anse som make eller styvbarn beträffande det ena förvärvet men inte – på grund av en mellankommande skilsmässa – beträffande det andra förvärvet.

Enligt min uppfattning är närståenderegeln i nu behandlade avseenden tillfredsställande utformad. Jag anser det således inte motiverat att företa någon ändring i sak eller att komplettera lagtexten med en redogörelse för ett stort antal tänkbara närståendesituationer. Däremot kan jag ansluta mig till lagrådets uppfattning att den i 35 § 1 a mom. nionde stycket kommunal-skattelagen (1928:370) intagna definitionen av närstående personer är mindre lämplig i detta sammanhang. Som lagrådet framhållit bör personkretsen definieras direkt i den aktuella paragrafen. Samtidigt bör kretsen kompletteras med efterlevande make. Jag vill här framhålla att den omständigheten att en efterlevande make gift om sig inte innebär att denne förlorar egenskapen av närstående person.

Vad jag nu sagt om definitionen av närstående personer föranleder ändringar i *femte och åttonde styckena*.

Vid tillämpning av spärreglerna i 8 § räknas, som jag anfört i lagrådsremissen, endast fysiska personer som egentliga aktieägare. Innehas aktierna i förlustbolaget av en juridisk person görs en total genomsyn mellan förlustbolaget och de fysiska personer som är bolagets slutliga ägare. Ett dödsbo är en juridisk person. Om ett dödsbo innehar aktier i ett bolag på ingångsdagen eller på utgångsdagen skall därför bedömningen av om

ägarförhållandena ändrats ske utifrån kretsen av dödsbodlögare. Detta medför att dödsfall och skiften av dödsbon endast i sällsynta undantagsfall kommer att påverka rätten till förlustavdrag.

9 §

Lagrådets påpekanden beträffande paragrafen är främst av redaktionell och språklig natur.

Lagrådet har till att börja med framfört vissa synpunkter angående tolkningen av skalbolagsregeln. Lagrådet anser att bestämmelsen skulle kunna tolkas på så sätt att den täcker även det fallet att ett bolag, som äger 30 % av aktierna i ett skalbolag, köper majoriteten av aktierna i ett annat bolag, som i sin tur också äger 30 % av aktierna i skalbolaget. Eftersom en sådan tillämpning inte torde vara avsedd bör lagtexten – enligt lagrådets mening – förtydligas på denna punkt.

Det kan först konstateras att lagrådets slutsats beträffande tillämpningen av skalbolagsregeln är riktig. Som angetts i remissen är regeln tillämplig endast om förvärvet avser aktier i ett bolag som inte bedriver någon verksamhet och som därför saknar verkligt och särskilt värde för förvärvaren. Omfattar – som i lagrådets exempel – förvärvet aktier i ett bolag som inte självt är ett skalbolag kan skalbolagsregeln aldrig tillämpas. Att det ”direkt” förvärvade bolaget i sin tur är ägare till ett skalbolag saknar betydelse i sammanhanget. Något förtydligande på denna punkt anser jag inte behövt.

Enligt lagrådets uppfattning korresponderar vidare definitionen av uttrycket bestämmande inflytande i *andra stycket* inte tillfredsställande med den i *första stycket* beskrivna situationen. Lagrådet har därför i tydlighetens intresse föreslagit kompletterande bestämmelser.

Enligt min mening torde någon missuppfattning i nu aktuellt avseende inte kunna uppkomma. Tillräckliga skäl synes därför inte föreligga att omarbete bestämmelsen i enlighet med lagrådets förslag. I *andra stycket* bör dock den språkliga justeringen göras att ordet röstetal införs i enlighet med motsvarande uttryckssätt i 8 § första stycket. Jag godtar vidare lagrådets förslag att – i stället för hänvisningen till 8 § sjunde stycket – ta in bestämmelsen om ekonomiska föreningar och andelar i sådana föreningar direkt i *tredje stycket*.

10 §

Några redaktionella justeringar har gjorts i *andra-fjärde styckena*.

11 §

En språklig justering har gjorts i *första stycket*.

Övergångsbestämmelser

I remissen föreslogs att de nya reglerna skulle träda i kraft den 1 januari 1984 och tillämpas första gången vid prövning av förlustavdrag vid 1985 års taxering. För att undvika retroaktiva effekter av de nya bestämmelserna föreslogs att – i de fall då ägarförhållandena hade ändrats före utgången av år 1983 – bedömningen av om ändringen påverkade rätten till förlustavdrag även framdeles skulle ske enligt äldre bestämmelser om detta var till fördel för bolaget. I specialmotiveringen anförde jag att om ägarförändringar skett såväl före som efter den 1 januari 1984 hinder inte mötte att tillämpa äldre bestämmelser på den första transaktionen och de nya bestämmelserna på den andra transaktionen.

Lagrådet har inte något att erinra mot de allmänna principerna som ligger bakom övergångsbestämmelserna. Enligt lagrådets uppfattning är dock en samtidig tillämpning av äldre och nya regler inte väl förenlig med de materiella bestämmelserna i 8 §. Lagrådet anser inte heller att en sådan tillämpning kan tolkas in i de föreslagna övergångsreglerna.

Lagrådet har för sin del föreslagit, såvitt gäller fåmansföretag som är familjebolag, att bedömningen av om hinder för förlustavdrag föreligger i sin helhet alltid skall göras efter samma bestämmelser. Om det är till fördel för bolaget får äldre lag tillämpas så snart någon transaktion har ägt rum före utgången av år 1983.

När det gäller sådana fåmansföretag som inte utgör familjebolag har lagrådet förordat en annan lösning. Lagrådet föreslår i dessa fall som alternativ till huvudregeln att ikraftträdandedagen betraktas som ingångsdag om detta är till fördel för bolaget.

Lagrådet föreslår vidare en särskild övergångsbestämmelse som tar sikte på de nya bestämmelserna i 10 § andra stycket. Däremot anser lagrådet att den nya skalbolagsregeln i 9 § inte kräver någon särskild reglering eftersom regeln enligt ordalydelsen inte kan bli tillämplig på förvärv före ikraftträdandet. Slutligen ifrågasätts om inte ikraftträdandetidpunkten lämpligen kunde bestämmas till en senare tidpunkt än den i remissen föreslagna.

Mot bakgrund av lagrådets uttalande är jag benägen att utforma övergångsbestämmelserna på ett något annat sätt än i det remitterade förslaget. Huvudregeln bör dock alltjämt vara att de nya bestämmelserna skall gälla fr.o.m. 1985 års taxering oberoende av när ägarförhållandena ändrats. En undantagslös tillämpning av denna regel kan dock, såvitt gäller företag som med tillämpning av äldre lag haft kvar sin rätt till förlustavdrag vid utgången av år 1983, komma i konflikt med förbudet mot retroaktiv lagstiftning. Fråga kan exempelvis vara om fåmansföretag som inte är familjebolag och som alltså över huvud taget inte träffades av de äldre reglerna. I dessa fall bör enligt min mening dagen för ikraftträdandet, dvs. den 1 januari 1984, få utgöra ingångsdag i stället för den faktiska ingångsdagen. En förutsättning för att denna alternativa ingångsdag skall

Övergångsbestämmelser

I remissen föreslogs att de nya reglerna skulle träda i kraft den 1 januari 1984 och tillämpas första gången vid prövning av förlustavdrag vid 1985 års taxering. För att undvika retroaktiva effekter av de nya bestämmelserna föreslogs att – i de fall då ägarförhållandena hade ändrats före utgången av år 1983 – bedömningen av om ändringen påverkade rätten till förlustavdrag även framdeles skulle ske enligt äldre bestämmelser om detta var till fördel för bolaget. I specialmotiveringen anförde jag att om ägarförändringar skett såväl före som efter den 1 januari 1984 hinder inte mötte att tillämpa äldre bestämmelser på den första transaktionen och de nya bestämmelserna på den andra transaktionen.

Lagrådet har inte något att erinra mot de allmänna principerna som ligger bakom övergångsbestämmelserna. Enligt lagrådets uppfattning är dock en samtidig tillämpning av äldre och nya regler inte väl förenlig med de materiella bestämmelserna i 8 §. Lagrådet anser inte heller att en sådan tillämpning kan tolkas in i de föreslagna övergångsreglerna.

Lagrådet har för sin del föreslagit, såvitt gäller fåmansföretag som är familjebolag, att bedömningen av om hinder för förlustavdrag föreligger i sin helhet alltid skall göras efter samma bestämmelser. Om det är till fördel för bolaget får äldre lag tillämpas så snart någon transaktion har ägt rum före utgången av år 1983.

När det gäller sådana fåmansföretag som inte utgör familjebolag har lagrådet förordat en annan lösning. Lagrådet föreslår i dessa fall som alternativ till huvudregeln att ikraftträdandedagen betraktas som ingångsdag om detta är till fördel för bolaget.

Lagrådet föreslår vidare en särskild övergångsbestämmelse som tar sikte på de nya bestämmelserna i 10 § andra stycket. Däremot anser lagrådet att den nya skalbolagsregeln i 9 § inte kräver någon särskild reglering eftersom regeln enligt ordalydelsen inte kan bli tillämplig på förvärv före ikraftträdandet. Slutligen ifrågasätts om inte ikraftträdandetidpunkten lämpligen kunde bestämmas till en senare tidpunkt än den i remissen föreslagna.

Mot bakgrund av lagrådets uttalande är jag benägen att utforma övergångsbestämmelserna på ett något annat sätt än i det remitterade förslaget. Huvudregeln bör dock alltjämt vara att de nya bestämmelserna skall gälla fr.o.m. 1985 års taxering oberoende av när ägarförhållandena ändrats. En undantagslös tillämpning av denna regel kan dock, såvitt gäller företag som med tillämpning av äldre lag haft kvar sin rätt till förlustavdrag vid utgången av år 1983, komma i konflikt med förbudet mot retroaktiv lagstiftning. Fråga kan exempelvis vara om fåmansföretag som inte är familjebolag och som alltså över huvud taget inte träffades av de äldre reglerna. I dessa fall bör enligt min mening dagen för ikraftträdandet, dvs. den 1 januari 1984, få utgöra ingångsdag i stället för den faktiska ingångsdagen. En förutsättning för att denna alternativa ingångsdag skall

Innehåll

| | |
|--|----|
| Propositionen | 1 |
| Propositionens huvudsakliga innehåll | 1 |
| Lagförslag | 2 |
| 1 Lag om ändring i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst | 2 |
| 2 Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) | 6 |
| 3 Lag om ändring i lagen (1974:990) om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m.m. | 7 |
| Utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 22 september 1983 | 8 |
| 1 Inledning | 8 |
| 2 Allmän motivering | 9 |
| 2.1 Förlustavdrag i fåmansägda företag | 9 |
| 2.1.1 Allmänna synpunkter | 9 |
| 2.1.2 Kretsen av företag | 10 |
| 2.1.3 Avdragsförbudets närmare utformning | 11 |
| 2.2 Förlustavdrag i flermansägda bolag | 17 |
| 2.3 Förlustavdrag efter fusion | 20 |
| 2.4 Övriga frågor | 21 |
| 2.5 Övergångsbestämmelser | 22 |
| 3 Upprättade lagförslag | 25 |
| 4 Specialmotivering | 25 |
| 4.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst | 25 |
| 4.2 Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) | 32 |
| 4.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1974:990) om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m.m. | 32 |
| 5 Hemställan | 32 |
| 6 Beslut | 32 |
| Bilaga 1 Sammanfattning av betänkandet (Ds Fi 1983:1) Aktiebolags och ekonomiska föreningars m.fl. rätt till förlustavdrag efter ägarskifte | 33 |
| Bilaga 2 Företagsskattekommitténs författningsförslag | 37 |
| Bilaga 3 Sammanställning av remissyttranden över delbetänkandet (Ds Fi 1983:1) Aktiebolags och ekonomiska föreningars m.fl. rätt till förlustavdrag efter ägarskifte | 41 |
| Bilaga 4 De remitterade förslagen | 64 |
| Utdrag av lagrådets protokoll den 18 oktober 1983 | 70 |
| Utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 27 oktober 1983 | 77 |

