

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen
103 33 Stockholm

Er referens: Fi2021/02354

Stockholm, 2021-08-26

Remissyttrande

Remiss av Promemorian Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år

Näringslivets Skattedelegation (NSD) lämnar följande synpunkter på promemorian.

Sammanfattning

NSD anser att promemorians analys delvis baseras på felaktig tolkning av Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) praxis och har sådana allvarliga brister att Finansdepartementet bör överväga att avvakta med lagstiftning och istället tillsätta en statlig offentlig utredning (SOU) med uppdraget att genomföra en bred översyn av avdragsrätten för underskott. Om bedömningen är att lagstiftning inte kan vänta behöver det fortsatta beredningsarbetet i det aktuella lagstiftningsärendet inriktas på att förbättra behovsanalysen och säkerställa att förslagen blir ändamålsenliga och att rättssäkerheten upprätthålls.

Förslaget i korthet

I promemorian föreslås en särskild begränsningsregel som innebär att möjligheten att utnyttja tidigare års underskott efter en ägarförändring upphör om underskotten med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet till att ägarförändringen har skett. Det ska särskilt beaktas om förvärvaren genom ägarförändringen har erhållit andra tillgångar eller rättigheter än kontanter och fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskottsföretaget före ägarförändringen, eller något företag som bedriver rörelse.

Syftet med bestämmelsen anges vara att motverka handel med underskottsföretag och att beloppsspärren kringgås. De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 11 juni 2021 och tillämpas vid ägarförändringar som sker efter den 10 juni 2021.

Regeringen har den 10 juni 2021 i en skrivelse till riksdagen aviserat förslaget (skr. 2020/21: 212) och förklarat att det enligt regeringens mening finns särskilda skäl för att med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpa de föreslagna bestämmelserna från och med dagen efter det att skrivelsen har överlämnats till riksdagen, dvs. från och med den 11 juni 2021.

Huvudmän i NSD är:
**Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv
Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige**

NSD

NÄRINGSLIVETS SKATTE- DELEGATION

Inledande övergripande synpunkter på avdragsrätten för underskott

Upprätthållandet av en väl fungerande och konkurrenskraftig företagsbeskattning är avgörande för utvecklingen av det svenska näringslivet och därmed det svenska välbefindandet. Företagens möjligheter att utjämna skattemässiga resultat över tid är en central del av denna företagsbeskattning. Ett nekat avdrag för underskott innebär att tidigare års avdragsgilla kostnader, exempelvis investeringskostnader, inte får dras av. För sådana begränsningar ställs höga krav på legitimitet.

Begränsningarna i avdragsrätten för underskott har under en lång tid varit i behov av genomgripande förbättringar. Vissa förbättringar har skett.

Ett viktigt inslag i förbättringsarbetet var 1993 års slopande av dåvarande avdragsbegränsningar (fåabregeln och skalbolagsregeln) vars rättsföljd var att företaget förlorade rätten till avdrag för hela sitt underskott. Slopandet hade sin grund i att lagstiftaren ansåg att rättsföljden var allt för långtgående, och stred mot utgångspunkten att systemet för förlustutjämning bör vara neutralt med avseende på ägarförändringar.¹ Neutralitetsnormen ansågs tala för särskilda restriktioner för fall som karakteriseras av att underskottsföretaget självt skulle sakna möjlighet att utnyttja sitt underskott.² Beloppsspärrens koppling till köpeskillingen för andelarna i underskottsföretaget kan förstås utifrån detta - ett underskottsbolag med substans (återspeglad i köpeskillingen) kan antas ha förmåga att generera egna intäkter att kvitta mot den del av underskottet som kvarstår efter beloppsspärren. - Skyddet mot att underskottet efter ägarförändringen utnyttjas av ett annat företag åstadkoms genom den s.k. koncernbidragsspärren. Skiftet från ett totalt avdragsförbud till ett begränsat sådant får ses som viktigt, inte minst utifrån ett legitimitetsperspektiv.

En annan förbättringsåtgärd var slopandet av tidsbegränsningen för utnyttjande av underskott, vilket skedde genom 1990–91 års skattereform. Ändringen hade sin grund i principen om att den ekonomiskt riktiga kvittningsperioden är företagets livslängd. Någon möjlighet till s.k. carry back, d.v.s. rätt att dra av underskott mot tidigare års vinster, har dock ännu inte införts.

Även om förbättringar har skett kvarstår behov av förbättringar. När det gäller de avdragsbegränsningar som inträder vid ägarförändringar i ett underskottsföretag har dessa sedan en lång tid tillbaka ifrågasatts och kritiserats utifrån principiella grunder, rättssäkerhetsaspekter och att de i betydande omfattning försvårar kapitalförsörjningen inom näringslivet.³

Beträffande principiella invändningar kan bl.a. hänvisas till Lagrådets yttrande avseende förslagen till en ny inkomstskattelag. I detta framför Lagrådet att själva idén om begränsning av förlustavdragsrätten kan ifrågasättas. Lagrådet framhåller bl.a. att staten inte torde ha utgått från större uttag av inkomstskatt från företagssektorn än 28 procent (då aktuell bolagsskattesats) av nettovinsten och att begränsningar i denna avdragsrätt innebär att hela underskottet – om företaget skall leva vidare – måste täckas av beskattat

¹ Prop. 1993/94:50 s. 257.

² a.a s. 259.

³ Se exempelvis artikeln Förlustavdragsbegränsningen vid ägarbyten hindrar överlevnaden för många lovande företag, Sven-Olof Lodin och Stig von Bahr, Svensk Skattetidning nr 2/2010

NSD

NÄRINGSLIVETS SKATTE - DELEGATION

kapital.⁴ Beträffande rättssäkerhetsaspekter har Lagrådet i ovan nämnda yttrande sammanfattat sin uppfattning som "att [...] regelsystemet inte uppfyller rimliga krav på måluppfyllnaden, rättssäkerhet och en i praktiken hanterlig rättstillämpning."⁵ När det gäller försvårandet av kapitalförsörjningen behövs en ökad förståelse för att ägarförändringar är mycket betydelsefulla för utvecklingen av näringslivet. Detta gäller inte minst för företag med underskott. Exempelvis uppstår det ofta betydande underskott i nystartade företag och i företag som gör expansiva satsningar – det dröjer nämligen i regel en tid innan investeringar genererar överskott. I sådana situationer kan möjligheten att få in nya ägare med möjligheter att tillföra kapital vara avgörande för företagets fortlevnad och framtid. Begränsningsreglerna minskar påtagligt dessa möjligheter.

Sammanfattningsvis har det under lång tid förelegat ett betydande behov av en översyn av regelverket i syfte att få till en mer rättssäker, legitim och välfungerande lagstiftning.

En komplettering av regelverket med en subjektiv begränsningsregel, såsom föreslås i promemorian, skulle påtagligt ytterligare försäkra bl.a. rättssäkerheten och accentuerar behoven av en översyn av avdragsrätten för underskott.

Nedan utvecklas närmare NSD:s inställning och synpunkter på förslagen i promemorian.

En särskild begränsningsregel för att förhindra kringgående av beloppsspärren

Behovet av ändrad lagstiftning

Finansdepartementet gör bedömningen att det bör införas en särskild begränsningsregel för att motverka handel med underskottsföretag samt kringgåenden av beloppsspärren. Det är viktigt att fastställandet av hur stort behovet är görs noggrant och korrekt. Detta då det ska vägas mot de betydande negativa konsekvenser som följer av en sådan tillkommande regel som föreslås.

Av promemorian framgår att det är utgången i Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) dom av den 3 juni 2021 (ref. 33) som är skälet till att en begränsningsregel föreslås. Den analys av domen som görs i promemorian synes vara behäftad med direkta och betydande felaktigheter; företaget hade inte tillförts något värde och företagets värde hade heller inte anpassats till underskottets storlek.⁶ Det finns således en betydande risk för att Finansdepartementet överskattat betydelsen av HFD:s dom.⁷ Efter denna analys sammanfattas behovet enligt följande: "När Högsta förvaltningsdomstolen nu har funnit att skatteflyktlagen inte är tillämplig kan det förutspås att liknande förfaranden kommer att öka. [...] Det finns därför skäl till att införa en bestämmelse i inkomstskattelagen för att motverka förfaranden liknande dem som varit föremål för domstolsprövning." I promemorian ges dock inga konkreta exempel på liknande förfaranden. NSD anser mot bakgrund av vad som här anförts att det finns anledning att befara att Finansdepartementet överskattat behovet av

⁴ Se Lagrådet yttrande över förslagen i lagrådsremiss inför prop.1999/2000:2, sid 159. Se även Varför obegränsade förlustavdrag? – Varför inte! Niclas Virin, Svensk Skattetidning nr 10/2008

⁵ Lagrådet i sitt yttrande över förslagen i lagrådsremiss inför prop.1999/2000:2, sid 162.

⁶ Se artikeln Finansdepartementets PM om begränsning av rätten till underskott, Margit Knutsson, Juno, publicerad 2021-08-17.

⁷ a.a. Knutsson anger "Som läsare [av promemorian] ges man intrycket att underskottsföretagets värde hade manipulerats inför en extern försäljning och att beloppsspärren hade kringgåts. För egen del vill jag inte utesluta att utgången i målet skulle ha blivit en annan om det hade varit på det sättet."

NSD

NÄRINGSLIVETS SKATTE- DELEGATION

förslagen i promemorian. – Ett behov som ska vägas mot nackdelarna som följer med ett införande av förslagen i promemorian.

Med beaktande av angivna brister är det enligt NSD inte möjligt att bedöma hur betydande behovet av denna stopplagstiftning är. Mot bakgrund av detta och de nackdelar som riskerar följa med förslagen i promemorian (se nedan) anser NSD att Finansdepartementet bör överväga avvakta med lagstiftning och istället låta en utredning grundligt se över regelverket rörande rätten till avdrag för underskott. NSD återkommer nedan till de samlade argumenten för detta.

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

I promemorian redovisas två möjliga alternativa lagstiftningsåtgärder, varav den ena är att införa en objektiv bestämmelse. Det förslag/exempel på objektiv regel som återges är att utgiften för att förvärva ett underskotts företag, vid beräkningen av beloppsspärren, ska minskas med värdet av likvida tillgångar i form av kassa som innehas av underskotts företaget vid överlåtelse tidpunkten samt med fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskotts företaget före ägarförändringen men inte efter. Det anges att fördelen med en sådan utformning skulle vara att den uttryckligen motverkar den handel med underskotts företag som enligt aktuell rättspraxis förekommer. Nackdelen anges vara att andra likartade transaktioner inte skulle omfattas av förslaget. Ytterligare en nackdel med en sådan regel anges vara att den i praktiken skulle träffa alla företagsöverlåtelser eftersom kontanter och fordringar är tillgångar som i stort sett alla företag har. Det anges även finnas en klar risk för att även affärsmässigt motiverade företagsöverlåtelser skulle träffas av en sådan regel, vilket skulle medföra ett behov att avgränsa bestämmelsen. Vidare skulle företag som har mottagit sådana kapitaltillskott som omfattas av befintliga begränsningsregler riskera att träffas dubbelt, vilket inte bedöms vara rimligt. Mot denna bakgrund görs i promemorian bedömningen att en sådan objektiv regel inte är det mest lämpliga alternativet.

NSD instämmer i att det exempel på bestämmelse som ges inte bör genomföras. Det är enligt NSD olyckligt att promemorian inte innefattar en – utifrån syftet – mer ändamålsenligt utformad objektiv regel. Det är NSD:s bedömning att det är möjligt att utforma en sådan bestämmelse, varvid nackdelar som följer med bestämmelser med subjektiva rekvisit helt kan undvikas. Bäst förutsättning för utformandet av en sådan regel ges om det sker genom en SOU med tillgång till allsidig kompetens.

En särskild antimissbruksregel?

I promemorian anges att de förfaranden som nu har prövats visar likheter med de förfaranden som 40 kap. 15 a och 16 §§ avser att motverka, med den skillnaden att underskotts företaget i aktuella fall har tillförts värde på annat sätt än genom att motta kapitaltillskott. Förfarandet anges därmed varken omfattas av 40 kap. 15 a § eller 16 §. - NSD önskar här påtala att ett påstående om att underskotts företaget i HFD:s dom hade tillförts värde är felaktigt.⁸

⁸ Se artikeln Finansdepartementets PM om begränsning av rätten till underskott, Margit Knutsson, Juno, publicerad 2021-08-17.

NSD

NÄRINGSLIVETS SKATTE - DELEGATION

Ett alternativ skulle, enligt vad som anförs i promemorian, därför vara att som komplettering till de befintliga reglerna avseende kapitaltillskott införa en antimissbruksregel som motverkar handel med underskottsbolag av aktuellt slag. En sådan särskild begränsningsregel skulle enligt promemorian utgöra ett komplement till skatteflyktslagen.

När det gäller frågan om lämplig utformning konstateras i promemorian att skatteförmånen, dvs. underskotten från tidigare år, synes ha utgjort det övervägande skälet till att den nu prövade transaktionen ägt rum. Enligt antimissbruksregeln skulle rätten att utnyttja tidigare års underskott upphöra om ägarförändringen har skett i syfte att utnyttja underskott efter ägarförändringen. Fördelen med en sådan regel anges vara att den träffar samtliga förfaranden där förvärv av underskott med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen. Denna fördel anges vara viktig eftersom utvecklingen visat att det inte går att förutse alla förfaranden som annars kan komma att utnyttjas för att kringgå beloppsspärren.

En nackdel anges vara att en sådan regel är mindre förutsebar än en objektiv, mer mekanisk regel. För att öka förutsägbarheten görs i promemorian bedömningen att det är lämpligt att kombinera regeln med att olika omständigheter anges som särskilt ska beaktas vid bedömningen.

I promemorian anges att beloppsspärren och de särskilda beräkningsreglerna i 40 kap. 15 a och 16 §§ gäller vid alla ägarförändringar enligt 10–12 §§. Den särskilda antimissbruksregeln anges däremot avse att motverka handel med underskottsföretag och kringgåenden av beloppsspärren, dvs. transaktioner där det övervägande syftet är att uppnå skattefördelar. Det anges vidare att en prövning av om den särskilda begränsningsregeln är tillämplig ska ske som ett ytterligare steg utöver beräkningen av vilket underskott som får dras av enligt 15–16 §§. Tillämpningen av dessa regler ska således inte påverkas av införandet av den nya begränsningsregeln.

Enligt NSD visar erfarenheter från bestämmelser med subjektiva rekvisit att sådana om möjligt bör undvikas. Såsom anges i promemorian är sådana rekvisit förenade med nackdelen att de är mindre förutsebara än objektiva regler. I en situation där lagstiftaren har bestämt sig för att införa en avdragsbegränsningsregel och valet står mellan en regel med subjektiva eller objektiva rekvisit är valet bl.a. beroende av hur ändamålsenlig den objektiva regeln kan utformas respektive hur väl nackdelar med en subjektiv regel kan begränsas. Enligt NSD saknas det i promemorian tillräckligt underlag för ett sådant val; förslaget/exemplet till objektiv regel är allt för bristfälligt berett (se ovan) och vid utformningen av förslaget till subjektiv regel har de rättsäkerhetsaspekter som aktualiseras inte beaktats i tillräcklig omfattning (se nedan).

Utformningen av den särskilda begränsningsregeln

I promemorian föreslås, som redovisats, att den särskilda begränsningsregeln utformas på så sätt att underskott som kvarstår från det föregående beskattningsåret inte får dras av om underskotten med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet till att ägarförändringen har skett. Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om förvärvaren genom ägarförändringen har erhållit andra tillgångar eller rättigheter än kontanter och fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskottsföretaget före ägarförändringen, eller något företag som bedriver rörelse.

NSD

NÄRINGSLIVETS SKATTE - DELEGATION

Den i promemorian valda utformningen innebär en långtgående rättsföljd – företaget förlorar rätten till avdrag för hela sitt underskott, vilket kommer i konflikt med den neutralitetsnorm som dagens regelverk baseras på – och är förenad med påtagliga rättssäkerhetsproblem.

I promemorian anges att i syfte att minska rättssäkerhetsproblemet med bristande förutsägbarhet föreslås att det i lagtext ange vilka omständigheter som särskilt ska beaktas. Av promemorian framgår, något överraskande, inte om ytterligare åtgärder för ökad rättssäkerhet har övervägts.

Att underskott uppstår är naturligt och inte sällan handlar det om underskott i relativt nystartade företag och företag som genomfört expansiva satsningar – det dröjer nämligen i regel en tid innan investeringar genererar överskott. Behovet av ägarförändringar i underskottsföretag är betydande. Möjligheten att få in nya ägare med möjligheter att tillföra kapital kan vara avgörande för företagets fortlevnad och framtid. Sammanfattningsvis är ägarförändringar i underskottsföretag såväl vanligt förekommande som väsentliga för utvecklingen av det svenska näringslivet och dess behov av kapitalförsörjning, och därmed det svenska välbefindandet. Det är bl.a. mot denna bakgrund väsentligt att andra ägarförändringar i underskottsföretag än sådana som förslaget syftar till att motverka inte – i onödan – försvåras. Detta innebär krav på välavvägda förslag.

I arbetet med att utforma den särskilda begränsningsregeln måste Finansdepartementet ha tagit ställning till vilket beviskrav som ska väljas och till vilken grad det aktuella underskottet, med hänsyn till omständigheterna, ska ha utgjort motiv/skäl till ägarförändringen. Beviskravet har i förslaget satts till den inom juridiken lägst förekommande nivån och beträffande graden av skälet har det satts på den inom skatterätten lägst förekommande nivån. Några närmare motiv till dessa val återfinns inte i promemorian. Det anges endast att kriteriet *övervägande skäl* hämtats från skatteflyktslagen.

Mot bakgrund av den rättsosäkerhet som följer med förslaget får det enligt NSD förutsättas att departementet har övervägt om en prövning av den föreslagna begränsningsregeln, som är en skatteflyktsbestämmelse, inte – på samma sätt som vid tillämpning av skatteflyktslagen – bör prövas av förvaltningsrätten efter framställan från Skatteverket. I arbetet bör även betydelsen av svårigheter för skattskyldiga att här använda sig av förhandsbeskedsinstitutet ha analyserats – dels det faktum att ett förhandsbeskedsärende är en process som tar lång tid, dels risken att ansökningar avvisas eller undanröjs (jfr HFD:s avvisningar i ränteavdragsärenden). Utifrån promemorian går det dock inte att utläsa om Finansdepartementet har analyserat och övervägt behovet av att låta förvaltningsrätten pröva avdragsrätten efter framställan från Skatteverket eller beaktat svårigheterna för skattskyldiga att hantera den bristande förutsägbarheten genom förhandsbeskedsinstitutet.

Med beaktande av att rättsföljden är långtgående, att ägarförändringar i underskottsföretag är vanligt förekommande och att det kan förutsättas att det i ett betydande antal fall av dessa handlar om ägarförändringar som kan vara avgörande för företagets överlevnad (se ovan) måste krav ställas på att rättssäkerhetsfrågor ges särskild omsorg i beredningsarbetet – inte skyndas förbi. Enligt NSD framstår dock, av ovan anförda skäl, beredningen som påtagligt bristfällig. Vidare är den föreslagna utformningen, enligt NSD, minst sagt olycklig utifrån såväl ett rättssäkerhetsperspektiv som ett proportionalitetsperspektiv.

NSD

NÄRINGSLIVETS SKATTE- DELEGATION

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

I promemorian föreslås att den nya bestämmelsen ska träda i kraft den 11 juni 2021 och tillämpas vid ägarförändringar som sker efter den 10 juni 2021. Skälen anges vara att kringgående av beloppsspärren – genom i denna promemoria beskrivna förfaranden – ger effekter som inte bör godtas. Det anges vara nödvändigt att vidta åtgärder för att förhindra ett kringgående av regelverket och att det, om åtgärder inte omedelbart vidtas, finns stor risk för ett betydande skattebortfall. Detta anges vara skälet till att regeringen har bedömt att det finns särskilda skäl för att tillämpa undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen och att den därför överlämnat en skrivelse (s.k. stoppskrivelse) till riksdagen (skr. 2020/21:212), med uppgift om att begränsningsregeln tillämpas vid ägarförändringar som sker från och med dagen efter detta överlämnande, d.v.s. fr.o.m. den 11 juni 2021 och tillämpas vid ägarförändringar som sker efter den 10 juni 2021

Stoppskrivelseinstitutet bör av naturliga skäl användas med restriktivitet. Utöver de problem som de retroaktiva inslagen skapar för de skattskyldiga kan, som i ett fall som detta, den skyndsamhet med vilken lagstiftning sker medföra att skattelagstiftningen blir av bristande kvalitet och att förtroendet för skattelagstiftningen urholkas. En rimlig utgångspunkt är enligt NSD att motiven och grunderna för en stoppskrivelse som leder till retroaktiv skattelagstiftning är väl underbyggda. Som anförts ovan har promemorian allvarliga brister (t.o.m. direkta felaktigheter) vilka gör att det, enligt NSD, inte är möjligt att bedöma om ett utnyttjande av stoppskrivelseinstitutet här är motiverat. Med beaktande av angivna brister är det NSD:s uppfattning att Finansdepartementet bör överväga att avvakta med lagstiftning och istället tillsätta en utredning med uppdraget att genomföra en översyn av avdragsrätten för underskott. Detta i syfte att få fram en mer legitim, rättssäker och en i praktiken hanterlig rättstillämpning.

Avslutning

Då lagstiftningen avseende avdragsrätten till underskott är en central del av företagsbeskattningen är det enligt NSD olyckligt att här aktuella förslag till ändringar i rätten till avdrag för underskott inte har föregåtts av utredning inom en SOU med tillgång till allsidig kompetens.

Som framförts ovan anser NSD att promemorian har sådana allvarliga brister att Finansdepartementet bör överväga att avvakta med lagstiftning och istället tillsätta en särskild utredning med uppdraget att genomföra en bred översyn av avdragsrätten för underskott. Detta i syfte att få fram en mer legitim, rättssäker och en i praktiken hanterlig rättstillämpning. Om Finansdepartementet gör bedömningen att den inte kan avvakta med lagstiftning är det NSD:s uppfattning att det fortsatta beredningsarbetet i det aktuella lagstiftningsärendet behöver inriktas på att förbättra behovsanalysen och säkerställa att förslagen blir ändamålsenliga och att rättssäkerheten upprätthålls.

NSD

NÄRINGSLIVETS SKATTE- DELEGATION

Behovet av att låta en utredning grundligt se över regelverket rörande rätten till avdrag för underskott föreligger oavsett om här aktuellt lagstiftningsärende leder till att lagstiftning nu genomförs eller om Finansdepartementet väljer att avvakta med lagstiftning.

Vid ett tillsättande av en utredning bör uppdraget, utöver en översyn av avdragsbegränsningar, inkludera att utarbeta ett förslag till s.k. carry back av förluster. Erfarenheter från den pågående covid-krisen har accentuerat behovet av en sådan rätt. En sådan möjlighet hade varit betydelsefull för många av de företag som drabbats av likviditetssvårigheter under nu pågående kris. Här kan nämnas att ett flertal länder har infört sådana möjligheter.⁹

NÄRINGSLIVETS SKATTEDELEGATION

Johan Fall

Richard Hellenius

⁹ Möjlighet till *carry back* finns i flera länder som del av bolagsskattesystem, bland annat i Frankrike, Nederländerna, Storbritannien och Tyskland samt Kanada och USA. På grund av ekonomiska effekter av covid-pandemin har ännu fler länder valt att införa principen, bland annat Belgien, Irland, Norge och Tjeckien.