

Stockholm 26 augusti 2021

fi.remissvar@regeringskansliet.se

## **Promemorian Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år (Fi2021/02354)**

FAR har beretts tillfälle att yttra sig över promemorian *Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år (Fi2021/02354)*. FAR får med anledning av detta anföra följande.

### **FAR:s ställningstagande**

FAR avstyrker förslaget.

### **Gällande rätt**

Nuvarande regler om underskott infördes 1994 genom prop. 1993/94:50. Av propositionen framgår att det då fanns en bred enighet om att systemet borde vara neutralt med avseende på ägarförändringar och att regelverket fram till nu har utgått från denna princip.

Praktiskt innebär det att underskotts begränsningarna är mekaniska och objektiva. Beloppsspärren vilar på antagandet att ju högre köpeskillning i förhållande till värdet av underskottet desto mer substans. Kopplingen till köpeskillningen skiljer inte på överlåtelse av skalbolag och överlåtelse av rörelsedrivande bolag.

FAR delar HFD:s slutsats i HFD 2021 ref. 33 att lagstiftaren förutsett att vissa transaktioner med underskotts företag skulle komma att falla utanför spärreglerna på samma sätt som innevarande års förluster inte heller omfattas av begränsningar.

Det föreliggande förslaget där en subjektiv regel införs är med andra ord en systemförändring. Trots detta anser regeringen att det finns skäl för retroaktiv tillämpning enligt 2:10 andra stycket RF till följd av HFD:s dom. Detta trots att domstolen egentligen bara bekräftat den innebörd som reglerna haft hela tiden.

Möjligheten till retroaktiv tillämpning av skattelagstiftningen är i första hand avsedd att täppa till rena ”luckor” i skattereglerna. När det som i detta fall är fråga om förändringar av systematisk art anser FAR att nya regler ska införas efter sedvanlig beredning. Vid stopplagstiftning finns dessutom en stark

strävan att den slutliga lagtexten ska vara identisk med det inledande förslaget. Detta kan gå ut över lagstiftningens kvalitet. FAR avstyrker därför att bestämmelsen tillämpas retroaktivt.

### **En särskild begränsningsregel för att förhindra kringgående av beloppsspärren**

Upprinnelsen till förslaget är som nämnts utgången i HFD 2021 ref. 33. I det ärendet hade underskottsföretaget vid tidpunkten för överlåtelsen en fordran på den gamla koncernen som enda tillgång. Betalning skedde genom att köparen övertog betalningsansvaret för säljarens skuld. Underskottsföretaget förvärvade därefter andelar i en fond som hade orealiserade vinster. För att inte ett förbjudet lån skulle uppstå torde detta förvärv ha gjorts i omedelbar anslutning till aktieöverlåtelsen. Vinsten i fonden realiserades och kvittades mot bolagets underskott.

Avgörandet visar enligt regeringen (pm s. 8) på en brist i lagstiftningen då de tillämpliga reglerna är för snävt avgränsade för att uppnå sitt syfte, nämligen att förhindra handel med underskott. Det finns därför skäl till att införa en bestämmelse i inkomstskattelagen för att motverka förfaranden liknande dem som varit föremål för domstolsprövning.

Regeringen hävdar vidare att handel med underskottsföretag som utöver underskottet också har en fordran på sitt tidigare moderbolag, och där betalningen för fordran på moderbolaget sker krona för krona, är ett ytterligare exempel på sådan handel med underskottsföretag som reglerna i 40 kap. IL avser att förhindra.

Här kan uppmärksammas Margit Knutssons (som deltog i avgörandet) kommentar i Karnov till Finansdepartementets PM där hon skriver att departementets analys delvis är behäftad med direkta fel. Några värden hade inte tillförts bolaget och företagets värde hade inte anpassats till underskottets storlek.

FAR menar att det saknas en tillräckligt grundlig analys från regeringen av behovet av den lagstiftning som föreslås och är tveksam till regeringens slutsats i frågan. Om reglerna ska ändras bör det finnas starka skäl som talar för att det aktuella förfarandet kan återskapas i stor omfattning. Det gäller särskilt när man vill införa regler som bryter mot systematiken i den existerande regleringen.

För det första bör själva transaktionen skärskådas. Härvidlag bör framhållas att det inte är möjligt för köparen att enbart ta över säljarens skuld till underskottsföretaget eftersom det skulle innebära ett brott mot förvärvslåneförbudet. Förvärvslåneförbudet gäller även på EU-nivå, se art. 23.1 i det andra bolagsdirektivet. Detta är en avhållande faktor.

Detta innebär att köparen måste kunna lösa skulden i samband med tillträdet med kontanta medel eller andra tillgångar med motsvarande värde. Enbart köpare med kapital motsvarande hela köpeskillingen kan således komma i fråga för förvärv av underskottsföretag med det aktuella förfarandet.

För att en transaktion som den i rättsfallet ska få avsedd effekt är det för det andra en förutsättning att underskottsföretaget, trots att bolaget har gått med förlust, har ett eget kapital eller dolda övervärden av en sådan storlek att värdet på bolaget uppgår till åtminstone hälften av underskotten. Att öka värdet på

bolaget genom att tillskjuta egendom motverkas genom kapitaltillskottsspärren i 40:15a och 16. Eftersom förluster urholkar det egna kapitalet är kombinationen av högt eget kapital och stora förluster ovanlig.

FAR:s bedömning är att förfarandet enbart kan återskapas under mycket speciella förutsättningar.

Med den bakgrunden anser FAR att nuvarande mekaniska regelverk fyller sitt syfte utifrån givna förutsättningar. Det ligger i sakens natur att vissa transaktioner faller utanför de uppställda rekvisiten i ett sådant system.

FAR anser inte att avgörandet inneburit en förändring av rättsläget som gör att en regeländring är påkallad av den anledningen. I själva verket har gällande rättsläge bekräftats. Antalet underskotts företag som skulle kvalificera för det aktuella förfarandet är, såvitt FAR kan bedöma, mycket begränsat.

### ***En särskild antimissbruksregel?***

Efter att ha vägt för och emot anser regeringen att en subjektiv regel bör införas med beviskravet ”*kan antas vara det övervägande skälet*”. Man medger visserligen att en sådan regel är mindre förutsägbar än en objektiv regel men att fördelarna ändå överväger.

Regelns utformning kommenteras nedan men i detta sammanhang anser FAR att det är olämpligt att blanda objektiva och subjektiva regler på det sätt som föreslås. Nuvarande mekaniska system är redan mycket komplicerat på ett sätt som enligt FAR:s uppfattning går utöver vad som är erforderligt utifrån syftet.

Genom förslaget läggs en subjektiv regel till denna regelbörd och innebär att den som står i begrepp att köpa ett företag med förluster, utöver nu gällande begränsningar, måste ta i beaktande risken för att det övervägande skälet till förvärvet kan antas vara underskotten. En sådan osäkerhet kan innebära att affärsmässigt motiverade överlåtelser inte kommer till stånd.

FAR anser att regelverket antingen ska vara objektivt eller subjektivt, inte en blandning av båda principerna. Detta synsätt är i enlighet med förarbetena. Eventuella förändringar bör föregås av en förutsättningslös översyn av systemet som helhet.

### **Utformningen av den särskilda begränsningsregeln**

Den nya regeln föreslås utformas som att underskotten a) *med hänsyn till omständigheterna* b) *kan antas ha utgjort* c) *det övervägande skälet* till ägarförändringen. Enligt det föreslagna andra stycket ska särskilt beaktas om förvärvaren genom ägarförändringen fått andra tillgångar än kontanter eller fordringar på säljande koncern eller om något företag som bedriver rörelse.

Enligt FAR är utformningen av första stycket säregen rent tekniskt, låt vara att den bygger på 2 § 3 Skatteflyktlagen. En rättsregel består av rättsfakta och rättsföljd. Om ett eller flera rättsfakta föreligger ska rättsföljden inträda. Rättsfakta i sin tur konstitueras av ett eller flera bevisfakta som talar för att

rättsfaktumet föreligger. I förekommande fall innehåller rättsregeln en anvisning om vilken höjd på bevisningen som krävs.

Promemorians förslag är uppbyggt på ett annat sätt, hämtat från skatteflyktslagen. Inledningsvis sägs att hänsyn ska tas till ”omständigheterna”. Det är svårt att förstå vad som avses med detta begrepp då detta är något som görs vid all rättstillämpning. Det framgår inte heller vem som ska utreda dessa omständigheter eller vem som ska ha bevisbördan.

FAR anser för sin del att då det är fråga om ett undantag från en grundläggande regel (40:2 IL) är det rimligt att Skatteverket har bevisbördan för att rättsfakta föreligger enligt den föreslagna bestämmelsen.

I nästa led används begreppen ”*kan antas*” att underskotten utgjort det ”övervägande” skälet. En sådan lokution kan fungera vid en prövning enligt Skatteflyktslagen men är enligt FAR inte lämplig vid en materiell skatteregel så som den föreslagna. Lokutionen ”*kan antas*” indikerar att beviskravet är lågt ställt och att beviskravet för motsatsen på motsvarande sätt är högt ställt. Lokutionen ”*övervägande*” indikerar att den så kallade överviktsprincipen ska tillämpas men det låter sig i så fall svårigen förenas med det föregående rekvisitet ”*kan antas*”.

FAR anser att den valda lagstiftningstekniken är otydlig och inte uppfyller kraven på en rättssäker lagstiftning. Den stämmer inte heller överens med hur liknande bestämmelser i IL är utformade. Förslaget bör därför inte införas.

### **Översyn av underskottsreglerna**

Nuvarande regler om underskott har varit i kraft under drygt 25 år. Redan när IL infördes ansåg Lagrådet att underskottsreglerna inte uppfyllde rimliga krav på måluppfyllnad, rättssäkerhet och på en i praktiken hanterlig rättstillämpning. Det fanns anledning att befara att förslaget till följd av sin komplexitet inte skulle kunna tillämpas på åsyftat sätt samt att en korrekt tillämpning av regelsystemet i åtskilliga fall kunde leda till materiellt mindre tillfredsställande resultat.

Regelverket har komplicerats betydligt sedan Lagrådets yttrande. FAR kan konstatera systemet orsakar stora kostnader för företagen. Detta gäller i synnerhet ägarförändringar enligt 40:12 IL och koncernbidragsspärren i 40:18-19 IL.

Vad gäller den förra regeln är det på grund av den mycket vida och delvis obestämda kretsen av vem som kan vara förvärvare och den oklara definitionen av den relevanta tidsperioden närmast omöjligt att bestämma om en ägarförändring ägt rum i ett bolag som har en någorlunda spridd ägarkrets, se bl.a. Franck och Andersson i SvSkT 2010 432 ff.

Koncerner som gör kontinuerliga förvärv måste årligen lägga stora resurser på att kartlägga vilka koncernbidragsspärrar som föreligger, hur länge de är kvar osv.

Underskottsreglerna kan även få andra märkliga oförutsägbara effekter, se vidare Thaler i SvSkT 2010 s. 398 ff.

FAR kan konstatera att det i det allra flesta fall då underskottsreglerna tillämpas rör sig om legitima förvärv av rörelsedrivande bolag där underskottsfrågan varit av underordnad betydelse för förvärvet. Detta följer av principen av att reglerna är neutrala med avseende på ägarförändringar vilket dels innebär att samma regler gäller oavsett om överlåtelsen avser ett skalbolag eller ett rörelsedrivande bolag, dels att möjligheterna till vinstutjämning under de första fem åren ska vara desamma som om ägarförändringen inte ägt rum.

FAR anser att redan nuvarande regler kring företagens underskottsavdrag är oproportionerligt komplicerade och arbetskrävande, och än mer så i kombination med de delvis synnerligen komplicerade ränteavdragsreglerna, inte minst vad gäller företag med koncernbidragsspärr. Med tillägg av de föreslagna subjektiva reglerna anser FAR att de regler som berör underskott sammnantaget har passerat gränsen för hur komplext ett regelverk med bibehållen rättssäkerhet kan vara.

FAR avstyrker sammanfattningsvis att en subjektiv regel införs utöver nuvarande objektivt grundade system men ser i grunden positivt på att nuvarande system förenklas och görs mer rättssäkert.

Mot denna bakgrund anser FAR att underskottsreglerna bör göras föremål för en samlad översyn med målet att få mer rättssäkra, ändamålsenliga och praktiskt hanterliga regler.

FAR



Michael Johansson

Ordförande i operativa gruppen Remissgrupp Skatt