

Finansdepartementet

Promemorian Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år

Fi2021/02354

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker att förslaget genomförs. Skatteverket lämnar dock vissa synpunkter på förslaget. Synpunkterna gäller förslag till förtydliganden m.m.

Skatteverket anser att det är viktigt att den föreslagna begränsningsregeln införs för att motverka handel med underskotts företag och för att tydliggöra att sådan handel med underskotts företag som uppmärksammas och liknande framtida förfaranden inte är önskvärda utifrån syftet med reglerna i 40 kap. II.

Skatteverket uppmärksammar att den föreslagna begränsningsregeln innebär att rätten att utnyttja de inrullade underskotten upphör i sin helhet, vilket kan innebära längre gående konsekvenser vid förfaranden med ägarförändringar som träffas av regeln än i de ärenden som varit föremål för domstolsprövning. Skatteverket förordar ändå att begränsningen införs i enlighet med förslaget.

Skatteverket efterlyser i remissvaret i övrigt främst att ytterligare förtydliganden och vägledning görs i förarbetena, för att bland annat öka förutsebarheten och öka möjligheten för att begränsningsregeln tillämpas på det sätt som lagstiftaren avser.

2 Skatteverkets synpunkter

2.1 Allmänt om begränsningsregelns införande

Skatteverket anser att det är viktigt att den föreslagna begränsningsregeln införs för att motverka handel med underskotts företag och för att tydliggöra att sådan handel med underskotts företag som uppmärksammas och liknande framtida förfaranden inte är önskvärda utifrån syftet med reglerna i 40 kap. II. Skatteverket bedömer att ett införande av begränsningsregeln motverkar risken för stora skattebortfall som en fortsatt spridning av förfaranden motsvarande det som prövades av Högsta förvaltningsdomstolen i HFD 2021 ref. 33, skulle kunna innebära.

2.2 Den föreslagna regelns första stycke

Utgångspunkten i förslaget till 40 kap. 16 a § första stycket är att avdrag för tidigare års underskott inte ska medges om underskottet med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen. Skatteverket uppfattar omfånget i det föreslagna första stycket som rimligt, särskilt mot bakgrund av syftet med beloppsspärren

samt att det inte går att förutse alla förfaranden som skulle kunna förekomma för att åstadkomma en icke önskvärd handel med underskott.

Skatteverket har i ärendet som avgjordes av Högsta förvaltningsdomstolen i HFD 2021 ref. 33, och i andra liknande ärenden, gjort en beräkning av hur stort underskott som skulle begränsas utifrån vad som ansågs vara den ”verkliga utgiften” för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget, såväl i beslut om verklig innebörd som i yrkanden om tillämpning av skatteflyktslagen. I motiveringen till begränsningsregeln förs ingen diskussion om detta. Skatteverket uppfattar att förslaget till lagtext i 16 a § tydligt reglerar att rätten att utnyttja de inrullade underskotten upphör i sin helhet vid ägarförändringen då regeln är tillämplig (”upphör rätten att utnyttja tidigare års underskott”, se även promemorian s. 3, 9 och 18). Skatteverket vill på detta sätt uppmärksamma lagstiftaren på att den föreslagna begränsningsregeln generellt sett, men förstås även beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, kan innebära längre gående konsekvenser vid förfaranden som träffas av regeln än i de ärenden som varit föremål för domstolsprövning. Mot bakgrund av att begränsningsregeln har karaktären av stoppregel som ska träffa icke önskvärd handel med underskottsföretag där det övervägande syftet med förvärvet av underskottet varit att uppnå skattefördelar, och inte ägarförändringar som görs av övervägande affärsmässiga skäl, förordar Skatteverket ändå att begränsningen införs i enlighet med förslaget.

Det föreslagna rekvisitet ”underskotten kan antas ha utgjort det övervägande skälet” är enligt förslaget hämtat från skatteflyktslagen. Till ledning för Skatteverkets utredningar och beslut avseende rekvisitet torde vägledning kunna hämtas från domstolarnas tillämpning av skatteflyktslagen. Det vore välkommet om förarbetena tydligt anvisar detta.

2.3 Bedömningskriterierna i regelns andra stycke och önskemål om förtydliganden i förarbetena

I andra stycket framgår att det vid bedömningen särskilt ska 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 enligt 2 kap. 24 § IL. Så som Skatteverket uppfattar promemorian har dessa kriterier baserats på det som framkommit i relevanta domstolsavgöranden och utifrån syftet med underskottsreglerna. Skatteverket håller med om att det av förutsebarhetsskäl, och även av tillämpningsskäl, är lämpligt att det regleras faktorer som särskilt ska beaktas vid bedömningen. En sådan reglering ger dock också upphov till frågor om hur olika situationer ska bedömas i förhållande till kriterierna, vilket berörs vidare nedan.

Skatteverket uppfattar också att den grundläggande avsikten med begränsningsregeln, särskilt när det gäller utformningen av regelns första stycke, är att det ska ske en allsidig bedömning av om en ägarförändring har skett i syfte att handla med tidigare års underskott och att avsikten är att regeln ska täcka in även liknande framtida förfaranden (promemorian s. 10-12 och 19). Skatteverket anser därför att det är viktigt att andra stycket i den föreslagna 16 a § vid tillämpningen inte uppfattas som begränsande av första stycket utan att det är fråga om vägledande kriterier för bedömningen. Att det i andra stycket är fråga om exempel på omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av om ägarförändringen har skett i syfte att förvärvaren ska kunna tillgodogöra sig underskottsföretagets inrullade underskott och inte någon uttömmande reglering, framgår av promemorian (s. 11 och 19). Utöver den

vägledning som i övrigt ges i promemorian, exempelvis att underskottens värde i förhållande till värdet av övriga tillgångar och rättigheter måste beaktas (s. 19), anser Skatteverket att det finns behov av ytterligare vägledning och förtydliganden i förarbetena för situationer som kan förutses. Detta för att bland annat öka förutsebarheten och öka möjligheten för att begränsningsregeln tillämpas på det sätt som lagstiftaren avser. Någon uttömmande redogörelse kan förstås inte göras. Nedan anges några områden där Skatteverket ser att behov av ytterligare vägledning och förtydligande finns.

2.3.1 Utformningen av andra stycket

Av lagtextförslaget till 16 a § andra stycket framgår att vid bedömningen ska det särskilt beaktas om förvärvaren *genom ägarförändringen* har erhållit andra tillgångar än de som räknats upp eller något företag som bedriver rörelse. Detta skulle kunna tolkas som att det enbart är tillgångar som finns i underskottsföretaget vid tidpunkten för ägarförändringen som ska beaktas vid bedömningen av begränsningsregelns tillämplighet. På s. 12 i promemorian berörs dock bland annat fallet att ett underskottsföretag efter det att en ägarförändring har skett säljer det rörelsedrivande dotterföretaget till sitt tidigare moderföretag samt att ägarförändringen kan vara en del av ett sammansatt förfarande som innefattar rättshandlingar som företagits före såväl som efter ägarförändringen. För att undvika eventuella tveksamheter vid tillämpningen av begränsningsregeln föreslår Skatteverket att det i förarbetena klart uttalas vilken innebörd lagstiftaren avser med skrivningen *genom ägarförändringen* i detta sammanhang, i förhållande till den allsidiga bedömning som ska göras enligt regelns första stycke som kan innefatta rättshandlingar som företagits före såväl som efter ägarförändringen.

2.3.2 Exemplet fordringar på extern part

Av promemorian framgår, som sagts ovan, att de i 16 a § andra stycket angivna omständigheterna inte är någon uttömmande reglering. Vidare anges att ”Exempelvis skulle situationer där en fordran avser en extern part kunna beaktas vid bedömningen.” (promemorian s. 11 och 19). Skatteverket anser att det är otydligt vad som avses och efterfrågar förtydligande, t.ex. med exempel på situationer där förekomsten av en fordran på en extern part skulle kunna påverka bedömningen och på vilket sätt.

2.3.3 Rättshandlingar före samt efter ägarförändringen

Skatteverket uppfattar att det är en väsentlig förutsättning för att begränsningsregeln ska kunna fungera på avsett sätt att bedömningen inte begränsas till tidpunkten för ägarförändringen, utan att ägarförändringen kan vara en del av ett sammansatt förfarande som innefattar rättshandlingar som företagits före såväl som efter ägarförändringen. Skatteverket föreslår därför att detta inte bara framgår av motivtexten (s. 12) utan även tydliggörs i författningskommentaren.

Uppfinningsrikiedom är stor varför vägledning i förarbetena även önskas om hur tillgångar ska beaktas vid bedömningen när det är fråga om tillgångar som genom ett sammantaget förfarande där ägarförändringen ingår kan anses ha ”satts istället för” kontanter och sådana fordringar som anges i lagtextens andra stycke. Det handlar således om situationer då tillgångarna som erhålls utgörs av annat än kontanter och sådana fordringar som anges i lagtextens andra stycke, trots att det är fråga om tillgångar som på olika sätt har förvärvats av underskottsföretaget i förfarandet inför en ägarförändring motiverad av de skattemässiga underskotten. Det kan t.ex. vara fråga om mer eller mindre tillfälliga fordringar på extern

part eller andra lättrealiserade, kanske rörelsefrämmande, tillgångar (jfr även skalbolagsreglerna i 25 a kap. 14 § och 49 a kap. 7 § första stycket II).

Skatteverket utgår ifrån att det även kan uppstå situationer då det vid tidpunkten för ägarförändringen finns sådana tillgångar kvar i underskotts företaget vid ägarförändringen som typiskt sett talar för att ägarförändringen har skett av andra skäl än de skattemässiga underskotten, trots att avsikten inte är att tillgångarna ska behållas efter ägarförändringen. Det är därför önskvärt att vägledning ges i förarbetena om hur bedömningen ska påverkas av att tillgångarna genom rättshandlingar som ingår som en del i förfarandet där ägarförändringen ingår på olika sätt ”lämnar” underskotts företaget genom rättshandlingar som vidtas efter ägarförändringen. Det kan exempelvis vara fråga om att tillgångarna istället för att avyttras externt innan ägarförändringen avyttras externt av underskotts företaget eller att tillgångarna på något sätt återförs till säljarens sfär efter ägarförändringen (jfr exemplet på s. 12 och återköpsregeln i skalbolagsreglerna i 25 a kap. 18 § II).

Skatteverket vill, utan att ha utrett det närmare eller ha något förslag på lösning, uppmärksamma att det skulle kunna uppstå liknande problem som vid återköp enligt skalbolagsreglerna, när rättshandlingar som ska beaktas i det sammantagna förfarandet har vidtagits efter ägarförändringen, kanske även efter ägarförändringsårets utgång (jfr vad som gäller enligt 31 kap. 14 § och 66 kap. 27 § p. 6 i skatteförfarandelagen).

2.4 Synpunkter på författningskommentarerna av teknisk natur

Skatteverket föreslår att författningskommentaren görs tydligare och enhetligare på s. 19, stycket som börjar med Vid bedömningen av om underskotten..., genom att det ordet ”måste” ändras till ”ska” i den första och den sista meningen.

3 Konsekvenser för Skatteverket

Skatteverket bedömer att någon kontroll- och utredningsverksamhet utöver den ordinära riskbaserade operativa verksamheten inte behövs. Inte heller ser Skatteverket någon risk för ett ökat antal processer och resurskostnader kopplat därtill som följd av regeländringen. Regeländringen ger dock upphov till behov av uppdatering av extern och intern information.

Skatteverket uppskattar att de kostnader som tillkommer till följd av införandet av begränsningsregeln är informations- och utbildningskostnader av engångskaraktär uppgående till cirka 110 000 kr.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Katrin Westling Palm och föredragits av rättsliga experten Katarina Larsson. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Fredrik Rosengren, rättschefen Michael Erliksson, enhetschefen Tomas Algotsson och sektionschefen Mats Nilsson.

Katrin Westling Palm