

2021-08-26

Juridiska fakultetskansliet

Finansdepartementet

Remissvar: Promemorian Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år

Inledning

I promemorian föreslås att en ny bestämmelse ska införas i 40 kap. 16 a § inkomstskattelagen (1999:1229) (IL). I kapitlet finns bestämmelser om hur tidigare års (skattemässiga) underskott kan dras av mot senare års (skattemässiga) överskott – även kallat carry forward.

För aktiebolag eftersträvas att inkomstberäkningen och beskattningen inte ska påverkas av ägarbyten. Ett undantag är dock att vissa bestämmelser i 40 kap. begränsar avdragsrätten för gamla underskott om ett aktiebolag byter ägare. Motiveringen är att det inte ansetts önskvärt att bolag med gamla underskott är föremål handel på så sätt att ägarbyten i huvudsak motiveras av att förvärvaren önskar utnyttja underskotten mot överskott i en ny verksamhet som tillförs det förvärvade bolaget. Ett sådant undantag från möjligheten att dra av gamla underskott är *beloppsspärren* i 40 kap. 15 § IL. Den innebär i allt väsentligt att ett aktiebolag efter ett ägarbyte endast kan dra av gamla underskott upp till ett belopp som motsvarar två gånger utgiften för att förvärva aktiebolaget.

I ett nyligen avgjort mål i Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) ansågs en viss typ av förfarande inte stå i strid med reglerna för beloppsspärren och ansågs inte heller innebära ett skatteflyktsförfarande som omfattades av bestämmelserna i lagen (1995:575) mot skatteflykt.

Med anledning av målet föreslås i promemorian ytterligare en bestämmelse som avser att begränsa möjligheterna att utnyttja tidigare års underskott efter en ägarförändring. Bestämmelsen är enligt den föreslagna ordalydelsen avsedd att tillämpas om underskotten med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet till att ägarförändringen har skett.

Bestämmelsen föreslås att med retroaktiv verkan 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 2 kap. 10 § andra

Juridiska fakultetsnämnden

stycket regeringsformen (1974:152) (RF) tillämpa de föreslagna bestämmelserna från och med dagen efter det att skrivelsen överlämnades till riksdagen.

Inskränkningar i inkomstskattesystemets symmetri

Initialt vill Juridiska fakultetsnämnden framhålla att det är eftersträvansvärt med ett skattesystem som så långt som möjligt är symmetriskt. En fullständig symmetri skulle exempelvis innebära att den skattskyldige skulle återfå skatt vid ett underskott. Emellertid kan symmetri också uppnås, om än i något lägre grad, genom att överskott av verksamheter inkomstbeskattas medan underskott så långt som möjligt tillåts minska inkomstbeskattningen följande år. Genom att bestämmelserna 40 kap. IL möjliggör sådana underskottsavdrag uppnås en viss grad av symmetri. Samtidigt är symmetrin inskränkt i och med vissa bestämmelser som begränsar möjligheterna till underskottsavdrag vid ägarbyten.

Genom införandet av den föreslagna bestämmelsen kommer symmetrin att minska. Samtidigt ska det framhållas att vissa andra skäl, såsom de i promemorian angivna att bestämmelsen ska motverka handel med underskotts företag samt kringgåenden av beloppsspärren, talar för ett införande av en bestämmelse av den karaktär som här föreslås.

Den föreslagna bestämmelsens ändamålsenlighet

Beloppsspärren infördes ursprungligen för att begränsa möjligheterna för en juridisk person att ”utnyttja ett annat bolags förluster” genom handel med det som nu närmast motsvarar underskotts företag i 40 kap. 4 § IL. Det anfördes i förarbetena att om de föreslagna bestämmelserna inte infördes så skulle ”möjligheten att utnyttja ett annat bolags förluster att få stor betydelse för ägarförändringar”. En sådan utveckling ansågs inte önskvärd. Härutöver angavs det att begränsningar av den typ som föreslogs, och som sedermera infördes och ännu gäller, var vanligt förekommande vid en internationell utblick. Enligt förarbetena tycks även avsikten ha varit att säkerställa neutralitet vad gäller ägarförändringar, vilket bland annat ansågs tala emot införandet av vissa ytterligare bestämmelser; se prop. 1993/94:50, Fortsatt reformering av företagsbeskattningen, s. 257–259.

Fakultetsnämnden uppfattar det som att beloppsspärrens ursprungliga syfte att minska gamla underskotts betydelse för ägarförändringar också implicerar att ägarförändringar som motiveras av ett aktiebolags verksamhet inte skulle hämmas. Detta följer bland annat av att beloppsspärrens införande samtidigt föranledde ett avskaffande av ”skalbolagsregeln”. Den var tillämplig ”om tillgångsmassan i bolaget består av finansiella tillgångar”, vilket typiskt sett får uppfattas som något annat än ett verksamhetsdrivande aktiebolag. Oavsett hur det förhåller sig med detta anser fakultetsnämnden att det är motiverat att, som föreslås, i tillämpningen fästa större vikt vid verksamhet som kan antas fortsätta att bedrivas i bolaget.

Motiven till det nu aktuella förslaget tycks utifrån promemorian vara att handel med underskotts företag förväntas öka till följd av HFD:s tidigare nämnda dom. Den specifika typen av förfarande som bedömdes i målet är uppenbarligen det som lagförslaget primärt tar sikte på. Samtidigt framhålls det i promemorian att en ”särskild antimissbruksregel” är lämpligast eftersom det inte går att ”företse alla förfaranden som annars kan komma att utnyttjas för att kringgå beloppsspärren.” Vilka andra typer av förfaranden som

bestämmelsen härmed avser att stävja konkretiseras eller exemplifieras dock inte i promemorian.

Givet detta är det svårt för fakultetsnämnden att bedöma huruvida den föreslagna bestämmelsen är ändamålsenligt utformad. Denna oklarhet kan även komma att göra en ändamålstolkning vanskelig i senare tillämpningssituationer. Fakultetsnämnden förordar att fler exempel lämnas på när regeln kan tänkas bli tillämplig.

Särskilt om rättssäkerhet och förutsebarhet

Bestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket RF ger uttryck för ett antal grundläggande rättssäkerhetsvärden, däribland retroaktivitetsförbudet och den skatterättsliga legalitetsprincipen. Den sistnämnda ställer framför allt särskilda krav på att tillämpningen av skattelagstiftning ska vara förutsebar eftersom uttaget av skatt är betungande för de enskilda.

I promemorian diskuteras två alternativa bestämmelser; en "objektiv regel" eller en "särskild antimissbruksregel", varav den sistnämnda nu föreslås. Redan av beteckningarna på dessa två alternativ kan vissa problem skönjas. Genom att det ena förslaget betecknas som en "objektiv regel" ges oundvikligen intrycket av att alternativet, en "särskild antimissbruksregel", påkallar en mer subjektiv eller skönsmässig tillämpning.

Den föreslagna bestämmelsen har vidare vissa likheter med det som brukar betecknas som en "SAAR" (Specific Anti-Avoidance Rule). I dessa sammanhang brukar även akronymen "GAAR" förekomma (General Anti-Avoidance Rule). Att entydigt beskriva skillnaderna mellan karaktären hos en "SAAR" och en "GAAR" är inte möjligt. Emellertid anses en "SAAR" typiskt sett vara avsedd att tillämpas på vissa specifika oönskade förfaranden, medan en "GAAR" typiskt sett är generellt tillämpbar, har mer allmänt hållna rekvisit, tillmåter betydelse till om en skatteförmån uppnås samt öppnar för ändamålsöverbäganden vid tillämpningen av skatteregler.

Av förslaget framgår att den föreslagna bestämmelsen är avsedd att förhindra en specifikt angiven typ av förfarande, vilket talar för att den föreslagna särskild antimissbruksregeln har karaktären av en "SAAR". Detta understryks vidare av att bestämmelserna i lagen (1995:575) mot skatteflykt, som för svensk rätts del närmast motsvarar regeltypen "GAAR", av HFD inte ansetts tillämplig på den typen av förfarande som lagförslaget avser att stävja.

Vad gäller just tillämpningen av reglerna i lagen (1995:575) mot skatteflykt framgår det av 4 § att förvaltningsdomstol är första instans för prövning av reglernas tillämplighet. Motiven till denna instansordning är, så som de angavs vid lagens reformering, att undvika en ökning av "den känsla av osäkerhet som kan uppkomma hos vissa skattskyldiga" som annars hade kunnat uppstå om lagen hade kunnat tillämpas av de dåvarande skattemyndigheterna som första instans; se prop. 1996/97:170, Reformerad skatteflyktslag, s. 48–50. Denna instansordning kommer dock inte gälla vid en prövning av tillämpligheten av den föreslagna regeln.

Fakultetsnämnden anser att den föreslagna bestämmelsen har allmänt hållna och vaga rekvisit. Att regeln är avsedd att ha ett inte klart avgränsat tillämpningsområde understryks av att promemorian anger att fler oförutsedda typer av förfaranden, utöver

den typ som specifikt prövades av HFD, kan behöva stävjas med hjälp av regeln. Vidare anges att den föreslagna bestämmelsen kan innebära att en subjektiv bedömning ska göras, eftersom det ska bedömas ”om underskotten med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen”. I och med detta så minskar förutsebarheten och ökar därmed möjligen även de skattskyldigas ”känsla av osäkerhet”. Den sistnämnda typen av konsekvenser kommer inte heller motverkas av en särskild instansordning av den modell som gäller för lagen (1995:575) mot skatteflykt eftersom den föreslagna bestämmelsen inte anger att en särskild instansordning ska gälla utan tillämpas liksom andra regler i 40 kap. av Skatteverket som första instans.

Den föreslagna bestämmelsens utformning

Den föreslagna bestämmelsen i 40 kap. 16 a § har följande lydelse:

Oavsett vad som sägs i 15 § upphör rätten att utnyttja tidigare års underskott vid ägarförändringar enligt 10–12 §§, om underskotten med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen.

Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om förvärvaren genom ägarförändringen har erhållit

1. andra tillgångar eller rättigheter än kontanter och fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskottsföretaget före ägarförändringen, eller
2. något företag som bedriver rörelse enligt 2 kap. 24 §.

I andra styckets första punkt anges att ”förvärvaren genom ägarförändringen har erhållit” vissa typer av tillgångar. De tillgångar som anges i punkt 1 innehas av det förvärvade företaget och det är då missvisande att ordalydelsen anger att förvärvaren har erhållit dem. Inte heller innebörden av punkt 2 är helt tydlig. Bestämmelsen kan läsas som att förvärvaren genom ägarförändringen förvärvat ett företag som bedriver rörelse enligt 2 kap. 24 § och detta får förstås vara den avsedda innebörden. En viss osäkerhet föreligger dock genom användningen av termen ”något” samt genom att punkt 1 såsom nyss angivits är utformad på ett annat sätt.

Bestämmelsens formulering torde ha valts för att även omfatta fall då tillgångarna innehas respektive rörelsen bedrivs i dotterbolag etc. till det förvärvade företaget; jfr promemorians författningskommentar s. 19. Fakultetsnämnden anser att bestämmelsen bör utformas så att det klart framgår att punkt 1 gäller tillgångar som innehas av det förvärvade företaget eller dotterbolag etc. och att punkt 2 gäller rörelse som bedrivs av det förvärvade företaget eller dotterbolag etc. Fakultetsnämnden anser att detta ska anges i klartext. Det skulle möjligtvis kunna ske bl.a. genom att använda uttrycket ”direkt eller indirekt”.

Fakultetsnämnden vill även uttala, även om det går utanför den remitterade bestämmelsen, att den är kritisk till lagstiftningstekniken i 40 kap. när det gäller fall där gamla underskott inte finns i det förvärvade företaget utan i dotterbolag etc. till detta. I bestämmelserna om ägarförändringar anges att det gäller ägarförändringar som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag, vilket kan uppfattas som ett direkt förvärv av det företag som har gamla underskott. Om syftet med underskottsavdragsbegränsningarna ska uppnås ska reglerna dock vara tillämpliga även om de gamla underskotten finns hos dotterbolag etc. till det förvärvade företaget. Det kräver en rätt sofistikerad tolkning av definitionerna i 3 – 8 §§ och definitionen av

dotterföretag i 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551), i kombination med bestämmelserna i 10 – 15 §§, som kräver att man har helt klart för sig syftet med avdragsbegränsningarna, för att komma fram till detta resultat. Fakultetsnämnden anser att detta är en komplicerad tolkningsoperation.

Det framgår inte av bestämmelsens ordalydelse hur man närmare ska bedöma om underskotten kan antas ha utgjort det ”övervägande skälet” till ägarförändringen. I promemorian anges att kriteriet är hämtat från lagen (1995:575) mot skatteflykt, och att ”övervägande skäl” i förarbetena till den lagen beskriver begreppet som att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väger tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans som den skattskyldige har för sitt handlande; se prop. 1996/97:170, Reformerad skatteflyktslag, s. 44. Till skillnad från många av de fall som bedöms enligt lagen (1995:575) mot skatteflykt ska enligt bestämmelsen bedömas fall där skatteförmånen inte alltid beror på en närliggande minskning av inkomstskatten. Förvärvarens möjligheter att utnyttja ett gammalt underskott kan bero på omständigheter som är relativt osäkra och ligger mer eller mindre långt fram i tiden. Vidare kan övervägas om man vid en bedömning av skatteförmånens storlek även ska beakta i vilken utsträckning det hade varit möjligt att utnyttja de gamla underskotten om inte en ägarförändring skett. Fakultetsnämnden vill endast påpeka detta, men anser att det är osäkert om detta kan förtydligas i lagtext.

I detta sammanhang är det också värt att nämna att den föreslagna bestämmelsens tillämpning helt utesluter underskottsavdrag, även om det i ett bolag finns andra tillgångar än de som anges i punkterna 1 och 2. Denna effekt skulle kunna undvikas om en tillämpning av bestämmelsen endast skulle medföra att man vid beräkningen av förvärvsutgiften enligt 40 kap. 15 § ska borträkna ”kontanter och fordringar på företag som ingick i samma koncern som underskottsföretaget före ägarförändringen”. En sådan reglering skulle troligen dock behöva kombineras med bestämmelser för mer komplicerade fordringsförhållanden, ägarförändringar och koncernstrukturer. Fakultetsnämnden har inte tillräcklig grund för att ta ställning till om en sådan regel skulle kunna föreslås i nuvarande lagstiftningsärende.

Avslutning

Sammantaget anser fakultetsnämnden att den föreslagna bestämmelsen minskar förutsebarheten, vilket också omnämns i promemorian. Vidare talar det faktum att den föreslagna bestämmelsen särskilt motiveras av att stävja den typen av förfarande som var föremål för prövning i HFD, för att ändamålen eventuellt skulle kunna uppnås med en bestämmelse vars utformning mer precist riktar in sig på de aktuella förfarandena. En sådan typ av bestämmelse, som i promemorian betecknas som en ”objektiv regel”, är mer förutsebar. Å andra sidan skulle en sådan typ av regel inte kunna användas för de andra typer av ”kringgående” som omnämns i promemorian.

Fakultetsnämnden bedömer att andra kringgåendeförfaranden än det exempel som angetts i promemorian kan förekomma, vilket gör en bestämmelse av den föreslagna karaktären motiverad. Fakultetsnämnden anser därför att en sådan bestämmelse kan införas.

Ett antal brister och oklarheter föreligger, vilka har påtalats ovan. Fakultetsnämnden förordar därför att förslaget får en utförligare behandling när en proposition avlämnas. Vidare anser fakultetsnämnden att beloppsspärrens utformning senare bör utredas mer

generellt och att det då övervägs om de typer av fall då underskottsavdrag inte ska medges kan anges mer exakt.

Remissvaret har på fakultetsnämndens uppdrag beslutats av dekanus, professor Jessika van der Sluijs. Yttrandet har beretts av universitetslektor Giacomo Lindgren Zucchini och professor emeritus Peter Melz. Föredragande har varit utredare Karolina Alveryd. Yttrandet har expedierats av Juridiska fakultetskansliet.

Jessika van der Sluijs

Karolina Alveryd