

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen, Enheten för
inkomstskatt och socialavgifter

Fi2021/02354
2021-08-27

Remissyttrande – Promemorian ”Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år”

Sammanfattning

- SVCA förstår att behov av uppdaterad lagstiftning har identifierats med anledning av Högsta Förvaltningsdomstolens (HFD) dom den 3 juni 2021 (mål nr. 7005–7007-19 och 7009–7011-19), här efter HFD 2021 ref. 33, men anser att vidare utredning bör vidtas innan promemorian kan ligga till grund för lagstiftning (se vidare nedan). SVCA **avstyrker** därför promemorians förslag.
- Behovet av stoppskrivning i enlighet med 2 kap. 10 § andra stycket Regeringsformen (1974:152) och retroaktiv tillämpning av lag i strid med legalitetsprincipen bör tillämpas restriktivt och behovet av dylik tillämpning i nu aktuellt fall kan ifrågasättas. Oaktat behovet av stopplagstiftningen kan undantaget från retroaktivitetsförbudet inte användas för att införa ny skattelagstiftning utan att nödvändigt och gediget utredningsarbete företas.
- Av skäl som framgår nedan är SVCA av uppfattningen att eventuell lagstiftning bör föregås av en mer omfattande utredning då varken motiven till lagstiftningen eller de framtida effekterna av densamma kan anses klarlagda. Stoppskrivningsförfarandet bör inte användas för att införa lagstiftning med ett vidare tillämpningsområde än det förfarande som avses stoppas. Om även andra och påstått liknande förfaranden ska omfattas bör det av förarbetena framgå vilka förfaranden som avses och hur sådana förfaranden skulle kunna se ut men även hur vanligt förekommande dessa kan antas vara. Promemorian saknar all sådan beskrivning.
- SVCA anser att lagstiftningen inte är betjänt av ytterligare subjektiva regler som försämrar förutsägbarheten i beskattningen utan förordar att en regel med objektiva rekvisit införs. SVCA är vidare av uppfattningen att det genom vidare utredning vore möjligt att ta fram en förfinad och mer träffsäker objektiv regel än den som behandlas på s. 8-9 i promemorian. Det noteras att eventuella kringgåenden av sådana regler torde kunna angripas med stöd av skatteflyktslagen (1995:575).
- För det fall att Finansdepartementet ändå går vidare med en subjektiv begränsningsregel förordar SVCA att särskilda omständigheter som ska beaktas vid tillämpningen framgår av lagtext i syfte att öka förutsägbarheten. SVCA noterar emellertid att en uppräkningslista av omständigheter att beakta inte helt löser förutsägbarhetsproblematiken på samma vis som en regel med objektiva kriterier.
- SVCA delar promemorians uppfattning att omständigheten att underskottsföretaget äger tillgångar och/eller bedriver rörelse bör tala för att det skattemässiga underskottet inte utgör det övervägande skälet för överlåtelsen. SVCA menar emellertid att det även kan finnas andra faktorer som talar för att det övervägande skälet för överlåtelsen inte varit att förvärvaren ska tillgodogöra sig underskott från tidigare år. Det kan exempelvis vara fråga om objektiva värden som inte ingår i redovisningen, såsom en börsnotering.
- SVCA konstaterar att den proportionering som följer av beloppsspärren försvinner om den särskilda anti-missbruksregeln antas, genom att hela underskottet går förlorat om

det skattemässiga underskottet utgjort det övervägande skälet för ägarförändringen. Det innebär att en för företagen komplex och subjektiv gränsdragningsfråga avgör huruvida hela eller ingen del av underskottet kommer att rullas vidare. Den särskilda begränsningsregeln riskerar därmed att även träffa underskottsföretag med viss rörelse där övervägande skäl anses tala för att överlåtelsen skett p.g.a. de skattemässiga underskotten.

- SVCA anser att överlåtelse av underskottsföretag i syfte att utnyttja företagets underskott kan antas vara aktuellt enbart då underskottet uppgår till betydande belopp (med anledning av att dylika överlåtelser sannolikt är förenade med kostnader och risker), såsom även noteras på s. 18 i promemorian. Den föreslagna bestämmelsen kommer dock att tillämpas generellt. En sådan generell tillämpning bör inte vara motiverad utifrån lagstiftningens syfte. Genom att undanta underskott av begränsat värde kan lagstiftningen bättre uppfylla sitt syfte och samtidigt minska den administrativa bördan för företagen.
- SVCA företräder affärsänglar och venture capital-fonder som är delägare i ett stort antal nya företag s.k. start-up företag. Start-up företag har typiskt sett ett stort antal ägare. Dessa företag är i de flesta fall underskottsföretag som över tid förväntas generera vinster. De är också föremål för ägarbyten i samband med att t.ex. nytt kapital tas in för att driva företaget vidare. Det är av stor vikt för SVCA:s medlemmar att sådana ägarbyten inte onödigt tyngs av rättsosäkra och subjektiva regler som kan antas påverka värdet på företaget. Regler som enligt promemorian dessutom ska kunna tillämpas av Skatteverket som första instans (till skillnad från skatteflyktslagen). SVCA noterar vidare att möjligheterna att genom förhandsbeskedsinstitutet få klarhet i hur reglerna ska tillämpas i praktiken helt saknas.

Inledning

I Finansdepartementets promemoria 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.

SVCA ställer sig frågande till behovet av en stoppskrivelse och retroaktiv tillämpning av skattelag i ett fall som det nu aktuella, samt till utformningen av den föreslagna regeln såsom en subjektiv begränsningsregel (särskild skatteflyktregel) att tillämpas parallellt med Skatteflyktslagen. SVCA förordar en lösning varigenom en objektivt tillämpbar begränsningsregel införs för att minimera komplexiteten i beskattningen och främja förutsägbarheten. Vidare finns det områden där ytterligare analys är nödvändig innan promemorians förslag kan ligga till grund för lagstiftning. Därtill har SVCA följande synpunkter på förslaget.

Synpunkter

Vidare utredning

Av regeringsformen (2 kap. 10 § andra stycket RF) framgår att skatt eller statlig avgift inte får tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. Undantag från bestämmelsen får tillämpas om riksdagen finner att det föreligger särskilda skäl.

I promemorian anges att kringgående av beloppsspärren innebär stor risk för betydande skattebortfall, vilket till följd av HFD:s avgörande den 3 juni 2021 kan antas komma att öka.

Enligt regeringen innebär detta att det föreligger särskilda skäl för att tillämpa undantagsbestämmelsen. Regeringen har inte vidare motiverat anledningen till behovet av en retroaktiv tillämpning, eller vidare utvecklat de särskilda skäl som anses föreligga.

SVCA ifrågasätter behovet av en retroaktiv tillämpning, en möjlighet som bör tillämpas restriktivt och inte bör användas för att införa lag som inte är tillräckligt utredd. Vidare anser SVCA att det är möjligt att genom vidare utredning konstruera en objektivt tillämpbar regel som är mer förutsägbar för samma effekt. Det ska också noteras att HFD i ovan nämnda dom konstaterar att den aktuella situationen inte är ovanlig och att den inte kan ha varit okänd för lagstiftaren. Det faktum att lagstiftningen varit i kraft i nästan 20 år med denna förutsedda effekt talar starkt för att en ändring inte ska ske genom stopplagstiftning.

Synpunkter på den särskilda begränsningsregeln

Enligt huvudregeln får underskott från tidigare år få dras av utan begränsningar i tid. Huvudregeln begränsas av undantag vid ägarförändringar, däribland beloppsspärren. Dessa bestämmelser tillämpas vid samtliga ägarförändringar medan den föreslagna begränsningsregeln enligt promemorian enbart kommer tillämpas avseende transaktioner vars övervägande syfte är att uppnå en skatteförmån.

Enligt SVCA:s mening är det ett konstaterande som lätt låter sig göras i teorin men svårigen i praktiken. I praktiken kommer samtliga förvärvare av underskottsforetag att behöva ta hänsyn till den särskilda bestämmelsen. Att som i promemorian (s. 9) hävda att en särskild begränsningsregel – till skillnad från en objektiv regel – skulle vara bättre avgränsad till att träffa avsedda ägarförändringar framstår därmed inte som korrekt. Det bör således inte användas som skäl mot att införa en objektivt tillämpbar regel.

Precis som konstateras i promemorian så skulle en objektiv regel kunna utformas så att en transaktion som den i avgörandet från HFD omfattas. En nackdel med en objektiv regel är enligt promemorian att likartade transaktioner inte skulle omfattas, några exempel på sådana likartade transaktioner presenteras dock inte. SVCA anser att påståendet om att utformningen av en ny bestämmelse skulle kunna ske genom en objektiv regel är korrekt. Därigenom skulle ny lagstiftning vara bättre avgränsad till att omfatta just den situation som är avsedd. Om det anses föreligga behov för en mer generellt formulerad begränsningsregel bör en sådan regel införas inom ramen för sedvanligt lagstiftningsarbete och inte som en del av ett stoppskrivningsförfarande. På så vis säkerställs att det ifrågasatta förfarandet stoppas samtidigt som lagstiftning som går utöver det särskilda syftet med stoppskrivningen blir ordentligt utrett. Av en sådan utredning bör det framgå vilka andra "liknande förfaranden" som kan antas omfattas av en sådan allmän begränsningsregel, något som saknas i den nu aktuella promemorian.

SVCA är positiv till att det i bestämmelsen anges att det vid bedömningen av om underskotten utgjort det övervägande skälet för ägarförändringen ska beaktas huruvida det finns tillgångar (t.ex. en fastighet) i underskottsbolaget och om bolaget bedriver rörelse, vilket typiskt sett antyder att underskotten inte utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen. SVCA anser emellertid att exemplifieringen inte i tillräckligt hög grad avhjälper förutsägbarhetsproblematiken.

Den särskilda begränsningsregeln innebär vidare att den princip om proportionering som följer av beloppsspärren försvinner då underskotten vid tillämpning av den särskilda begränsningsregeln i sin helhet går förlorade utan proportionering. Det innebär således ett avsteg från den systematik som för närvarande finns avseende beloppsspärren och att en för företagen komplex och subjektiv gränsdragningsfråga avgör huruvida hela eller ingen del av underskottet kommer att rullas vidare. Vid förvärv av underskottsforetag med viss rörelse där övervägande skäl anses tala för att överlåtelsen skett p.g.a. de skattemässiga underskotten

kommer hela underskotten att gå förlorade, trots att viss rörelse bedrivs i underskotts företaget.

Sammanfattningsvis anser SVCA att lagstiftningen inte är betjänt av ytterligare subjektiva regler som försämrar förutsägbarheten i beskattningen utan förordar att en regel med objektiva rekvisit införs. SVCA är vidare av uppfattningen att det genom vidare utredning är möjligt att ta fram en mer förfinad och lämplig objektiv regel än den som behandlas på s. 8-9 i promemorian.

För det fall att Finansdepartementet går vidare med en subjektiv begränsningsregel förordar SVCA att särskilda omständigheter som ska beaktas vid tillämpningen tas upp i lagtexten i syfte att öka förutsägbarheten. SVCA noterar emellertid att en uppräknig av omständigheter att beakta inte löser förutsägbarhetsproblematiken på samma vis som en regel med objektiva kriterier.

Stopplagstiftning baserat på felaktig tolkning av HFD 2021 ref. 33

Enligt 2 kap. 10 § andra stycket RF gäller som utgångspunkt att betungande retroaktiv skattelagstiftning är förbjuden. I samma stycke finns dock ett undantag som gör det möjligt att införa skatteregler med retroaktiv verkan om särskilda skäl anses föreligga. Till sin natur är undantaget således subjektivt och det saknas klar vägledning för vad som kan anses utgöra särskilda skäl (som framgår nedan saknas det också en behovsanalys i promemorian som beskriver varför rekvisitet anses vara uppfyllt i nu aktuellt fall). Det råder dock inga tvivel kring att undantagsregeln är avsedd att tillämpas i förhållande till kringgående av skattelag och/eller i relation till skatteflykt. Dessa begrepp är subjektiva och av naturliga skäl svårdefinierade. Oavsett dessa svårigheter kan företeelser som inte utgör kringgående av skattelag eller skatteflykt således inte heller kunna vara föremål för retroaktiv lagstiftning.

Lagrådet har i yttrande i samband med förslag på avdragsförbud på kapitalförluster avseende andelar i handelsbolag uttalat sig kring undantag från retroaktivitetsförbudet med hänvisning till särskilda skäl. Av Lagrådets yttrande framgår bland annat att syftet med att införa undantagsbestämmelsen ”var närmast att skapa förutsättningar för att snabbt sätta stopp för förfaranden som klart framstod som inte godtagbara (jfr prop. 1978/79:195 s. 56)¹. Den skatteplanering som då var aktuell antogs snarast utgöra ett resultat av en anpassning från företagets sida till väntade regelförändringar. Lagrådet avslutade sitt resonemang i denna del med att konstatera att det inte förelåg några formella hinder mot att tillämpa bestämmelsen också i sådana situationer och att det är upp till riksdagen att avgöra om de åberopade skälen för en tillämpning av bestämmelsen är tillräckligt starka.

SVCA delar den uppfattning som justitierådet Margit Knutsson redogör för i sin kommentar till finansdepartementets promemoria, avseende den tolkning av HFD 2021 ref. 33 som redogörs för i promemorian.² I korthet framhåller Knutsson att det, i motsats till vad som antyds i promemorian, i målet inte var fråga om något kringgående av beloppsspärren. Inte heller hade det i målet aktuella underskotts företaget tillförts något värde eller anpassat sitt värde genom kapitaltillskott eller liknande. I stället var det i målet fråga om ett rörelserelaterat övervärde som i ett första steg realiserades genom en underprisöverlåtelse och därefter genom en ej skattepliktig överlåtelse av aktier mot revers. Det grundläggande motivet bakom införandet av en särskild begränsningsregel, att förhindra kringgående av beloppsspärren, kan därmed ifrågasättas eftersom det i HFD 2021 ref. 33 inte var fråga om något kringgående av nämnda spärr.

¹ Lagrådets yttrande 2009-09-30, Skattefri kapitalvinst och utdelning på andelar inom handelsbolagssektorn.

² <https://juno.nj.se/b/documents/3609630>, 2021-08-17.

Det framstår sammantaget som att regeringen använder stopplagstiftning och undantaget från retroaktivitetsförbudet – inte för att stoppa kringgående eller skatteflykt – utan snarast för att införa vad man kan kalla "sedvanlig" skattelagstiftning med retroaktiv effekt. Även om frånvaron av särskilda skäl sannolikt inte innebär att lagstiftningen formellt kan angripas eller ogiltigförklaras bör lagstiftaren vara extremt försiktig med att tillämpa undantaget och nogga överväga huruvida nu aktuella företeelser verkligen kan anses utgöra särskilda skäl. Mot bakgrund av vad som framförts ovan anser SVCA att lagstiftaren tydligare bör redogöra för grunderna för att sådana särskilda skäl kan anses föreligga, med stöd av ett empiriskt och faktabaserat underlag, för att inte riskera att retroaktivitetsförbudet skönsmässigt kringgås.

Behovsanalys

Som framförts ovan saknar promemorian en djupare analys av behovet av en stopplagstiftning i nu aktuellt fall. Inte heller har de offentligfinansiella effekterna av förslaget utretts annat än i mycket allmänna ordalag och är baserade på grova uppskattningar (jfr. s. 14-17). I promemorian konstateras även att "(d)et är dock behäftat med stor osäkerhet att försöka uppskatta vilken effekt domen får på skatteintäkterna om ingen ändring görs eftersom det inte är känt i vilken omfattning sådana förfaranden förekommer och i vilken utsträckning de kan bli vanligare med anledningen av domen." Vidare framgår att "Skatteverket har begränsad kännedom om omfattningen av de aktuella förfarandena."

Reglerna om underskott utgör en central del av företagsbeskattningen. Det vore mycket olyckligt om förutsägbarheten i en sådan central del minskar utan att alla effekter därav utreds och hela området genomlysts av en allsidigt sammansatt och kompetent utredning där även frågan om t.ex. införandet av s.k. carry-back regler kan ingå. Det noteras att ett stort antal länder med vilka svenska företag konkurrerar redan har sådana regler.

SVCA anser att ovanstående dels starkt talar för att vidare utredning bör ske, dels att det till synes saknas offentligfinansiella effekter av lagstiftningen. Behovet av den nu föreslagna stopplagstiftningen kan därför starkt ifrågasättas.

Underskottsföretag i uppstartsfas

För företag i uppstartsfas är det inte ovanligt att skattemässiga underskott ansamlas. Vidare är det inte heller osannolikt att dylika bolag saknar betydande tillgångar i sin verksamhet. Såsom de nya reglerna är utformade riskerar de att försvåra möjligheten för start-ups att anskaffa kapital genom ex. nya finansieringsrundor som innebär förändringar i ägarstrukturen p.g.a. osäkerhet och ökad komplexitet i samband med finansieringen. SVCA:s medlemmar omfattar ett stort antal aktiva ägare (affärsänglar och venture capital fonder) i sådana företag. Dessa företag kräver finansiering under lång tid. Det finns ett stort antal exempel på sådana både lyckade och misslyckade investeringar. Alla dessa företag har det gemensamt att de är föremål för ägarförändringar främst genom utspädningseffekter (emissioner) men även vid s.k. syndikering (direkt försäljning av aktier). I den utredning som ska ske i samband därmed åsätts underskott ofta ett värde och påverkar därmed värdet på bolaget och därigenom emissionskursen och aktiepriset. Krångliga regler som tar sin utgångspunkt i subjektiva rekvisit kommer inte att förenkla den fortsatta utvecklingen av denna för Sverige viktiga näring. SVCA kan därför inte tillstyrka att promemorians förslag läggs till grund för lagstiftning av den typ som nu är i fråga.

Övriga synpunkter

Enligt promemorian till den föreslagna bestämmelsen kan, som tidigare nämnts, ledning hämtas från om det föreligger tillgångar i underskottsbolaget, t.ex. en fastighet, då detta medför att det anses sannolikt att förvärvet sker på grund av fastigheten. Bedömningen sker

på samma sätt om underskottsbolaget bedriver rörelse och innehar personal, kundkontrakt eller hyreskontrakt, vilket typiskt sett antyder att underskotten inte utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen. För det fall då underskottsbolagets enda tillgång består av en skattefordran, fordringar på företag i intressegemenskap eller kassa, anses det i stället mer sannolikt att underskottet utgjort det övervägande skälet för ägarförändringen.

SVCA delar promemorians uppfattning i denna del, men anser att det även finns andra faktorer som talar för att det övervägande skälet för överlåtelsen inte varit att förvärvaren ska tillgodogöra sig underskott från tidigare år, t.ex. en börsnotering. SVCA menar att det finns legitima ekonomiska argument för att det kan finnas värden utanför bokföringen, dvs. att det kan finnas affärsmässiga skäl att förvärva ett underskottsföretag med små eller inga redovisade tillgångar bortsett från ett skattemässigt underskott.

Swedish Private Equity & Venture Capital Association, SVCA

Isabella de Feudis, VD