

Stockholm den 26 augusti 2021

R-2021/1219

Till Finansdepartementet

Fi2021/02354

Sveriges advokatsamfund har genom remiss den 11 juni 2021 beretts tillfälle att avge yttrande över promemorian Begränsning av avdragsrätten för underskott från tidigare år.

Sammanfattning

Advokatsamfundet har i huvudsak inget att erinra mot förslaget i sig, men har i enlighet med vad som anges nedan ett antal synpunkter och förslag till förtydliganden i syfte att öka tydligheten och förutsägbarheten för den skattskyldige och därmed rättssäkerheten.

I promemorian föreslås en ny paragraf i 40 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, enligt vilken en prövning ska göras om den så kallade beloppsspärren i 40 kap. 15 § IL blir tillämplig eller ej. Bestämmelsen i den nya paragrafen (16 a §) innebär att möjligheten att utnyttja tidigare års underskott enligt beloppsspärren upphör efter en ägarförändring, om underskottsavdragen i det bolag som överlåts kan antas ha utgjort det ”övervägande skälet” till att en ägarförändring har kommit till stånd.

Eftersom den föreslagna lagtexten bygger på det subjektiva rekvisitet ”övervägande skäl” finns enligt Advokatsamfundets bedömning en risk att detta leder till svårigheter för en förvärvare att bedöma huruvida de skattemässiga underskotten från tidigare år i ett förvärvat bolag kan nyttjas mot framtida resultat eller ej. Förslaget, i dess



nuvarande utformning, brister därmed i fråga om de krav på förutsägbarhet och objektivitet som bör ställas på lagstiftning avseende skatt ur ett rättssäkerhetsperspektiv.

Genom tillägget i 40 kap. IL blir regelverket kring underskott vid ägarförändringar än mer komplext, och utan att förutsägbarheten vad gäller utfall vid transaktioner där det finns bolag med taxerade underskott förbättras. En komplexitet som sannolikt kommer innebära att gränsdragningsfrågor i än högre grad än idag kommer att belasta Skatteverket och domstolarna, bl.a. med beaktande av att frågor kring tillämpningen av den nya paragrafen lär ses som utpräglade utrednings- och bevisfrågor som inte lämpar sig varken för s.k. skriftligt brevsvår från Skatteverket eller för förhandsbesked. Härigenom försämras även den skattskyldiges möjlighet att i förväg kunna få klarhet i sin skattesituation, vilket i sig påverkar rättssäkerheten negativt.

Bakgrund

Bakgrunden till förslaget är att Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) i en dom den 3 juni 2021 prövade tillämpningen av beloppsspärren och lagen (1995:575) mot skatteflykt vad gäller reglerna om tidigare års underskott. Frågan i målet var om ett underskotts företag, vars enda tillgång förutom underskottet var en fordran på sitt moderbolag, efter en ägarförändring kunde vägras rätt till underskottsavdrag med stöd av skatteflyktlagen. Efter att HFD besvarat frågan nekande överlämnade regeringen några dagar senare en s.k. stoppskrivelse till riksdagen varefter den nu aktuella promemorian togs fram och remitterades.

Synpunkter

Den föreslagna lagtexten kommer sannolikt att skapa osäkerhet och tillämpningssvårigheter, vilket enligt Advokatsamfundet riskerar medföra att fler gränsdragningsfrågor kommer belasta Skatteverket och domstolarna i än högre grad än i dag.

I promemorian anges att rekvisitet ”övervägande skäl” har samma innebörd som i 2 § p. 3 skatteflyktlagen och att underskotts företagets skattemässiga underskott vid en objektiv betraktelse alltså ska framstå som det skäl som motiverat den aktuella ägarförändringen med starkare tyngd än samtliga övriga skäl tillsammans för att begränsningsregeln ska bli tillämplig.



Som ledning för bedömningen anges i promemorian att om ett underskotts företag äger en tillgång såsom exempelvis en fastighet, får det anses sannolikt att ett förvärv av underskotts företaget sker för att den nya ägaren vill förvärva fastigheten, inte främst de skattemässiga underskotten från tidigare år. Detsamma gäller om underskotts företaget äger inventarier, en patenträttighet eller andra materiella eller immateriella tillgångar.

Därutöver anges att om underskotts företaget bedriver rörelse och t.ex. har personal, hyreskontrakt eller kundkontrakt är också det något som typiskt sett tyder på att underskotten inte utgjort det övervägande skälet för att ägarförändringen har kommit till stånd. Vid prövningen bör det därför särskilt beaktas, utöver innehav av materiella och immateriella tillgångar, om förvärvaren genom ägarförändringen har fått del av något företag som bedriver rörelse. Med rörelse avses enligt 2 kap. 24 § IL annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar.

Frågan blir då emellertid var gränsen går för det objektiva värdet på "tillgångar" och "rörelsen" i förhållande till underskottens storlek. Ska värdet på tillgångar och rörelse uppgå till minst det maximala värdet¹ av underskottet vid tidpunkten för ägarförändringen eller var kommer den "objektiva" gränsen att sättas för att en ägarförändring av ett underskotts företag ska accepteras utan att underskotten går förlorade? Hur stor del av balansräkningens tillgångsmassa kommer att tillåtas bestå av likvida medel för att underskottsavdragen vid en ägarförändring ska ha ansetts vara det "övervägande skälet" till att en ägarförändring har kommit till stånd eller ej? Kommer en försäljning av rörelsen eller tillgångar kort tid efter tillträdet av aktierna i underskotts företaget att påverka bedömningen?

Vidare hade det, istället för den föreslagna lagtextens andra stycke, varit att föredra att en eller flera objektiva grunder angavs, där såväl den skattskyldige som rättstillämparen får tydligare vägledning om huruvida begränsningsregeln ska tillämpas eller ej.

Om objektiva grunder vävs in i lagtexten bör antalet osäkra transaktioner, d.v.s. där det är oklart om "övervägande skäl" föreligger, kunna begränsas. Därigenom kommer även de problem som lyfts fram ovan, som medför försämrad rättssäkerhet, att åtminstone

¹ Bolagsskattesatsen multiplicerat med underskottet vid tidpunkten på förvärvet.



reduceras. Advokatsamfundet föreslår ytterligare överväganden i denna del under det fortsatta lagstiftningsarbetet.

SVERIGES ADVOKATSAMFUND

Mia Edwall Insulander