

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

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet har genom remiss anmodats att yttra sig i rubricerat ärende. Fakultetsnämnden får härmed lämna följande synpunkter.

Fakultetsnämndens generella uppfattning är att nämnden varken kan till- eller avstyrka införandet av den föreslagna regeln, eftersom omfattningen av begränsningarna av möjligheten att utnyttja underskott efter ägarförändringar i huvudsak är en politisk fråga. Däremot har Fakultetsnämnden ett antal synpunkter på utformningen av regeln och även på Finansdepartementets konsekvensanalys.

Bakgrund och den föreslagna regeln

Bakgrunden till promemorian är att Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) i HFD 2021 ref. 33 prövat en fråga om beloppsspärren, som är en del av reglerna om begränsning av rätten till avdrag för s.k. gamla förluster i 40 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL) efter en ägarförändring och skatteflyktslagens (1995:575, SFL) tillämplighet. Bakgrunden var att ett rörelsedrivande underskottsbolag genom underprisöverlåtelser överförde samtliga tillgångar till ett av underskottsbolaget helägt dotterbolag (nyab). Därefter avyttrade underskottsbolaget nyab till sitt moderbolag mot marknadsmässigt vederlag. Betalning lämnades i form av ett skuldebrev. Efter avyttring och betalning var underskottsbolagets enda tillgångar fordran på moderbolaget och en uppskjuten skattefordran. Underskottsbolagets värde var dock detsamma som innan den stegvisa avyttringen av underskottsbolaget, eftersom avyttringen av nyab skett på marknadsmässiga grunder. Därefter avyttrades underskottsbolaget koncernexternt. Köpeskillingen bestod av att köparen dels övertog det tidigare moderbolagets skuld till underskottsbolaget samt betalade en marknadsmässig ersättning för den uppskjutna skattefordran. Sammantaget ledde transaktionen till att 200 procent av köpeskillingen översteg det gamla underskottet i underskottsbolaget, med konsekvensen att hela underskottet kunde utnyttjas efter ägarförändringen, d.v.s. någon tillämpning av beloppsspärren aktualiserades inte. Vidare fann domstolen att skatteflyktslagen (1995:575, SFL) inte var tillämplig på förfarandet eftersom det inte är ett ovanligt scenario och därför inte kan ha varit okänt för lagstiftaren.



Förfarandet innebär enligt Finansdepartementet att beloppsspärren i 40 kap. 15 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL) sätts ur spel avseende ett förfarande som, återigen enligt Finansdepartementet, är ett exempel på sådan handel med underskotts företag som reglerna i 40 kap. IL avser att förhindra (s. 8 i promemorian). HFD:s dom visar enligt Finansdepartementet att reglerna i 40 kap. IL är för snävt utformade för att uppnå sitt syfte, som är att förhindra handel med underskottsbolag. Vidare var, enligt Finansdepartementet, frågan om SFL var tillämplig på förfaranden som det i HFD:s avgörande osäker. Efter avgörandet har detta klargjorts och det kan ”förutspås att liknande förfaranden kommer att öka” och att ”handel med underskotts företag kan komma att öka och medföra en stor risk för betydande skattebortfall” (s. 8 i promemorian). Några exempel på vad dessa liknande förfaranden kan komma att bestå av ges inte i promemorian. Det är på dessa grunder som Finansdepartementet valt att gå fram med en stoppskrivelse.

I promemorian övervägde Finansdepartementet införandet av en objektiv regel, utformad i nära anslutning till reglerna om kapitaltillskott till underskotts företag i 40 kap. 15 a och 16 §§ IL. Efter att ha pekat på flera nackdelar (s. 9 i promemorian) bedömdes en sådan objektiv regel inte vara det mest lämpliga alternativet. Valet föll i stället på en särskild antimissbruksregel, d.v.s. en skatteflyktsregel som avser att träffa förfaranden som det i målet och andra liknande förfaranden. Genom regeln kommer rätten att utnyttja tidigare års underskott upphöra om ägarförändringen skett i syfte att utnyttja underskott efter en ägarförändring, under förutsättning att det enligt omständigheterna kan antas att utnyttjandet av underskottet utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen. I promemorian påpekas att en sådan regel är mindre förutsebar än en objektiv, mer mekanisk regel. Av den anledningen gjordes i promemorian bedömningen att en sådan regel bör kompletteras med olika omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen.

Synpunkter på den allmänna utformningen av regeln

Det är enligt fakultetsnämnden viktigt att de ovan nämnda omständigheterna som föreslås i regelns andra stycke inte tillämpas alltför restriktivt. Liknande regler, exempelvis de om hel eller delvis befrielse från skattetillägg i 51 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) har historiskt sett tillämpats restriktivt, se t.ex. HFD 2017 ref 68, där befrielsereglerna inte tillämpades. Av uttalanden i promemorian framgår att uttrycket ”övervägande skäl” i den föreslagna bestämmelsen innebär att ”[u]nderskotts företagets skattemässiga underskott [ska] vid en objektiv betraktelse framstå som det skäl som motiverat den aktuella ägarförändringen, med starkare tyngd än samtliga övriga skäl”. Uttalandet talar enligt Fakultetsnämndens uppfattning för att nämnda omständigheter inte ska tillämpas restriktivt, d.v.s. det ska finnas ett förhållandevis stort utrymme för undantag från skatteflyktsregeln i förslagets första stycke. För detta talar också det faktum att den föreslagna regeln innehåller flera vaga rekvisit såsom just ”övervägande skäl”, som kan



komma att leda till subjektiva bedömningar av om en affärshändelse är affärsmässig eller inte. Regler med vaga rekvisit av denna karaktär bör enligt Fakultetsnämnden alltid tillämpas med iakttagande av restriktivitet. Mot att de omständigheter som anges i förslagets andra stycke kommer att tolkas restriktivt talar däremot att den föreslagna regeln innebär att kravet är att underskottet *kan antas ha* utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen. Sammantaget innebär detta att uttalandena i promemorian enligt Fakultetsnämndens uppfattning är motsägelsefulla i förhållande till den föreslagna regelns ordalydelse. När det gäller en regel av den föreslagna karaktären, d.v.s. en särskild skatteflyktsregel med vaga rekvisit, är det Fakultetsnämndens uppfattning att kravet för att regeln ska vara tillämplig bör ställas högre än vad som är fallet i förslaget.

Av promemorian framgår det att den föreslagna regeln är avsedd att inte bara träffa förfaranden som det som prövades i HFD 2021 ref. 33 utan också andra liknande förfaranden, se t.ex. s. 9 i promemorian, där det anges att "[f]ördelen med en sådan regel är att den träffar samtliga förfaranden där förvärv av underskott med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen". Såsom regeln är utformad är det svårt att förutse vilka övriga förfaranden som kommer att träffas av den. Det ges inte heller några exempel på vad som skulle kunna vara sådana förfaranden som – utöver det som prövats i HFD:s avgörande – är avsedda att träffas av regeln. Denna svårighet begränsas av att det i regeln preciseras vad som utgör omständigheter som talar för att det övervägande syftet med ett förvärv av ett underskottsbolag är något annat än att förvärva underskottet. I promemorian anges att de omständigheter som anges i den föreslagna regeln inte är uttömmande. Detta framgår också av den föreslagna regeln, eftersom det anges att det uppräknade omständigheterna *särskilt* ska beaktas. Enligt Fakultetsnämndens uppfattning innebär emellertid formuleringen att de uppräknade omständigheterna ges en särställning i förhållande till andra tänkbara omständigheter som leder till att den föreslagna regeln inte blir tillämplig. Detta kan komma att innebära att andra sådana omständigheter tillmäts för liten betydelse vid bedömningen av om regeln är tillämplig. I det fortsatta lagstiftningsarbetet bör det därför övervägas om man kan ge fler exempel på omständigheter som leder till att regeln inte ska tillämpas. Det bör också införas en sista punkt i den föreslagna regeln som klargör att även andra liknande omständigheter ska beaktas vid bedömningen av om regeln är tillämplig eller inte.

Mot bakgrund av svårigheterna att förutse tillämpningsområdet för den i promemorian föreslagna regeln vill Fakultetsnämnden lyfta fram den omfattande kritik som har riktats mot regelverket om begränsningar av rätten att dra av s.k. gamla förluster. Såsom påpekats av exempelvis Lagrådet i sitt yttrande över prop. 1999/2000:2 innebär reglerna om begränsning av avdragsrätten en överbeskattnings av bolagssektorn uppgående till en andel av



de underskott som inte får dras av som motsvarar aktuell skattesats.¹ Lagrådet riktade även stark kritik mot utformningen av reglerna i 40 kap. IL baserat på att de ”inte uppfyller rimliga krav på måluppfyllnad, rättssäkerhet och en i praktiken hanterlig rättstillämpning”.² Fakultetsnämndens uppfattning är att utformningen av den föreslagna regeln späder på de problem som Lagrådet pekar på och den kritik som riktats mot regelverket. Ytterligare exempel på liknande kritik har uttalats av exempelvis Virin samt Lodin och von Bahr.³ De sistnämnda pekar exempelvis på den olikbehandling som drabbar innovationsföretag genom att immateriella investeringar olikbehandlas i förhållande till materiella. Olikbehandlingen beror på att immateriella investeringar normalt kostnadsförs det år de genomförs, medan materiella investeringar normalt aktiveras som tillgång med resultatet att förluster uppstår i ett tidigare skede när en investering är av immateriell karaktär.⁴ Detta problem riskerar enligt Fakultetsnämnden att utvidgas genom den föreslagna regeln.

Synpunkter på Finansdepartementets konsekvensanalys

I sin konsekvensanalys anger Finansdepartementet att förslaget i promemorian inte bedöms ha någon sammantagen påverkan på skatteintäkterna eftersom den offentligfinansiella effekten förväntas motsvara en bibehållen nivå på skatteuttaget från företagssektorn (s. 14 i promemorian). Detta stämmer inte enligt fakultetsnämndens uppfattning, eftersom det förfarande som godkändes av HFD i HFD 2021 ref. 33 och andra liknande förfaranden som rimligen inte heller skulle ha ansetts strida mot syftet med reglerna om begränsning av rätten till avdrag för s.k. gamla underskott inte längre kommer att påverka tillämpningen av beloppsspärren. Detta leder enligt Fakultetsnämnden till att beloppsspärren kommer att begränsa möjligheterna att utnyttja underskott efter en ägarförändring i förhållande till gällande rätt före stoppskrivelsen, något som bör leda till ökade skatteintäkter.

Övriga synpunkter

Om en generell skatteflyktsregel, såsom den i promemorian, införs i 40 kap. IL är det Fakultetsnämndens uppfattning att de förfaranden som träffas av reglerna i 40 kap. 15 a-16 §§ även kommer att träffas av den föreslagna generella skatteflyktsregeln. Av den anledningen bör, enligt Fakultetsnämndens uppfattning, reglerna i 40 kap. 15 a-16 §§ IL utmönstras.

¹ Prop. 1999/2000:2 del 3 s. 445. Se även Lodin, Sven-Olof och von Bahr, Stig i Svensk Skattetidning 2010 s. 209.

² A prop. s. 447.

³ Virin, Niclas i Svensk Skattetidning 2008 s. 765 ff. respektive Lodin, Sven-Olof och von Bahr, Stig i Svensk Skattetidning 2010 s. 205 ff.

⁴ Lodin, Sven-Olof och von Bahr, Stig i Svensk Skattetidning 2010 s. 212.



I promemorian benämns ett överlåtet underskott via avyttring av ett underskotts företag ”skatteförmånen” (se t.ex. s. 9 i promemorian, där det anges att ”skatteförmånen”, d.v.s. underskotten från tidigare år, synes ha utgjort det övervägande skälet till att den nu prövade [i HFD 2021 ref. 33, min anmärkning] transaktionen ägt rum). Huvudregeln i 40 kap. 2 § IL är emellertid att underskott från tidigare år är avdragsgilla, d.v.s. de begränsningsregler som finns i 40 kap. IL är undantag från denna huvudregel. I promemorian anges det att det aktuella förfarandet är snarlikt de förfaranden som omfattas av 40 kap. 15 a-16 §§ IL med den skillnaden att underskotts företaget i fråga tillförts värde på annat sätt än att ta emot kapitaltillskott (s. 9 i promemorian) samt att underskotts företaget värde har anpassats till underskottet i det (s. 10 i promemorian). Detta är emellertid inte fallet, eftersom värdet på bolaget är detsamma som innan den stegvisa avyttringen av underskottsbolaget. Detta följer av att såväl avyttringen av dotterbolaget till moderbolaget som den externa försäljningen av underskottsbolaget har skett på marknadsmässiga grunder, något som tydligt framgår av i HFD:s dom.⁵

Ytterligare en aspekt av rättssäkerhetskaraktär är Högsta förvaltningsdomstolens inställning till att lämna förhandsbesked i skattefrågor när det gäller tillämpningen av regler med vaga rekvisit. Under de senaste åren har domstolen i mycket stor utsträckning avvisat förhandsbesked avseende regler av denna karaktär, t.ex. avseende reglerna om begränsning av rätten till avdrag för räntor i 24 kap. IL. Fakultetsnämndens uppfattning är att den föreslagna regelns karaktär är av samma karaktär som dessa regler och att det föreligger en inte oväsentlig risk att förhandsbesked avseende tillämpningen av den föreslagna regeln kan komma att avvisas i en inte oväsentlig omfattning.

Avslutningsvis anser Fakultetsnämnden att den skillnad som råder mellan SFL och särskilda skatteflyktsklausuler såsom den föreslagna regeln, i form av att det är förvaltningsrätten som efter framställan från Skatteverket prövar om SFL är tillämplig medan särskilda skatteflyktsklausuler kan tillämpas direkt av Skatteverket, bör ändras på så sätt att tillämpningen av de särskilda skatteflyktsklausulerna i IL prövas av förvaltningsrätten efter framställan från Skatteverket. Den förevarande ordningen är ologisk.

Förslag till yttrande i detta ärende har upprättats av universitetslektor Jan Bjuvberg. Ytrandet har på delegation avgivits av Juridiska fakultetens dekanus, professor Anna Singer.

Anna Singer

⁵ Jfr Knutsson, Margit, i Junos nyhetsbrev av den 16 augusti 2021.