

Finansdepartementet
Fi2024/00136

fi.remissvar@regeringskansliet.se
Kopia: niklas.lindeberg@regeringskansliet.se

Stockholm den 19 april 2024

Remiss: Promemorian Förbättrade och förenklade regler om avdrag för tidigare års underskott (Fi2024/00136)

FAR har erbjudits tillfälle att lämna synpunkter över finansdepartementets promemoria *Förbättrade och förenklade regler om avdrag för tidigare års underskott (Fi2024/00136)*. FAR får med anledning av detta anföra följande.

FAR:s generella ställningstaganden

Reglerna om underskott är komplexa och FAR:s generella ståndpunkt är att det är bra att finansdepartementet tar initiativ till att förenkla dem. FAR är därför i huvudsak positiv till förslagen. FAR har dock förslag till ytterligare förenklingar och förbättringar, samt ändringar för att rätta till så att reglerna i några avseenden blir så som de var tänkta. Detta utvecklas närmare nedan.

FAR:s generella uppfattning är att den subjektiva regel som tidigare införts i form av 40 kap. 17 a § IL, har minskat behovet av att samtidigt ha en mekanisk beloppsspärr. FAR lämnade det bifogade remissvaret (daterat 2021-08-21) under den lagstiftningsprocess då 40 kap. 17 a § IL infördes. FAR lyfte då bland annat fram problematiken med dubbla system för prövning av skattemässiga underskott vid ägarförändring (den mekaniska beloppsspärren och den subjektiva prövningen utifrån 40 kap. 17 a § IL). Ett redan komplicerat regelverk blev än mer komplicerat. De synpunkter angående bland annat rättssäkerhet som framförs i 2021 års remissvar är enligt FAR:s uppfattning fortsatt relevanta.

Det regelverk vi har idag infördes ursprungligen som ett strikt objektiva test. Huruvida underskott från tidigare år överlevde en ägarförändring var helt beroende av utgiften för att åstadkomma ägarförändringen. Med åren har regelverket byggts på för att motverka olika former av kringgåenden som uppmärksammats i den praktiska tillämpningen. Alla dessa lagstiftningsåtgärder har gjort regelverket mer komplicerat och svårare att tillämpa, men har ansetts motiverade just av intresset att motverka vad man uppfattat som en mer artificiell handel med underskotts företag. Lagstiftaren har med andra ord accepterat en ökad komplexitet i ljuset av att den bedömts nödvändig för att uppfylla lagens grundläggande syften.

I och med införandet av det subjektiva testet borde rimligen behovet av alla komplicerande inslag i regelverket i övrigt minska betydligt. FAR:s uppfattning är att utredningens förslag måste utvärderas i ljuset av detta. Som utgångspunkt kan det till och med hävdas att den subjektiva regeln i 40 kap. 17 a § IL i sig borde vara tillräcklig för att säkerställa lagstiftningens syfte, nämligen att motverka sådana ägarförändringar som sker i huvudsakligt syfte att komma åt skattemässiga underskott. Som konsekvens av detta bör övervägas att helt slopa beloppsspärren i 40 kap. IL (och även tillämpningen av beloppsspärren enligt 37 kap. 21 § IL, om 40 kap. 17 a § IL utvidgas till att även omfatta fusioner och fissioner).

Om det ändå anses att en mekanisk/schablonartad beloppsspärr alljämt fyller sitt syfte vill FAR framföra följande kommentarer och förslag (där p. 7 dock är relevant även vid ett ev. slopande av beloppsspärren).

FAR tillstyrker förslagen i finansdepartementets promemoria men ser ett behov av vissa förtydliganden och har även förslag till kompletteringar som ytterligare förbättrar och förenklar reglerna om avdrag för tidigare års underskott.

1. Det föreslagna förtydligandet att beloppsspärren inte ska tillämpas vid vissa förvärv inom en oäkta koncern bör justeras för att undvika tillämpningsproblem på grund av överlappningar.
2. Beloppsspärren i 40 kap. 10 § IL bör kompletteras med ett undantag för interna omstruktureringar.
3. Ägarförändringar enligt 40 kap. 12 § IL bör inte utlösa en beloppsspärr.
4. Beloppsspärren i 40 kap. 12 § IL bör under alla omständigheter förtydligas i vissa avseenden.
5. Beloppsspärren i 40 kap. 12 § IL bör kompletteras med ett undantag för interna omstruktureringar.
6. Beloppsspärren i 37 kap. 22 § IL bör inte vara tillämplig vid fusioner eller fissioner inom en koncern.
7. Fusionsspärren i 37 kap. 24 § IL bör endast omfatta sådant underskott som är föremål för en koncernbidragsspärr.

Synpunkter på förslaget

Reglerna om underskott är komplexa och FAR:s generella ståndpunkt är att det är bra att finansdepartementet tar initiativ till att förenkla dem. FAR är därför i huvudsak positiv till förslagen. FAR har dock förslag till ytterligare förenklingar och förbättringar, samt ändringar för att rätta till så att reglerna i några avseenden blir så som de var tänkta. Detta utvecklas närmare nedan.

1. *Det föreslagna förtydligandet att beloppsspärren inte ska tillämpas vid vissa förvärv inom en oäkta koncern bör justeras för att undvika tillämpningsproblem på grund av överlappningar*

I avsnitt 5 i promemorian finns ett förslag om att beloppsspärren i 40 kap. 11 § IL inte ska tillämpas när det bestämmande inflytandet erhålls av till exempel en fysisk person, om personen hade ett sådant inflytande genom indirekt ägande före ägarförändringen. Förslaget motiveras med att förvärvet egentligen inte innebär någon förändring av det bestämmande inflytandet. I avsnittet finns på s. 11 ett exempel där en fysisk person äger aktier både direkt och via ett företag, och väljer att strukturera om ägandet för att i stället direktäga samtliga aktier.

Enligt FAR:s uppfattning är innebörden av reglernas nuvarande lydelse att beloppsspärren i 40 kap. 11 § IL inte utlöses i det exempel som beskrivs i avsnitt 5 i promemorian. Detta beror på att den fysiska personen redan anses ha bestämmande inflytande över underskotts företaget (enligt definitionen av bestämmande inflytande i 40 kap. 5 § 3 st. IL) och därmed inte får bestämmande inflytande genom aktieförvärvet.

FAR håller visserligen med om att det vore en fördel med en mer lättillgänglig lagtext än nuvarande korshänvisningar. Samtidigt finns en risk för tillämpningsproblem vid överlappningar. En mer lämplig lösning skulle därför kunna vara att 40 kap. 5 § 3 st. IL slopas och att de paragrafer där definitionen är relevant kompletteras.

2. Beloppsspärren i 40 kap. 10 § IL bör kompletteras med ett undantag för interna omstruktureringar

I avsnitt 5 i promemorian beskrivs på s. 12 att beloppsspärren i 40 kap. 10 § IL blir tillämplig i en situation då en fysisk person överlåter ett direkt ägt underskotts företag till ett företag som personen äger. Denna typ av omstrukturering torde vara betydligt mer vanligt förekommande än det exempel som beskrivs på s. 11 och enligt FAR innebär en sådan omstruktureringen inte heller någon egentlig förändring av det bestämmande inflytandet. FAR föreslår därför att 40 kap. 10 § IL kompletteras med ett undantag från beloppsspärren vid interna omstruktureringar av detta slag, vilket enligt FAR:s uppfattning skulle vara både rimligt och ändamålsenligt.

Undantaget bör även omfatta situationen där underskotts företaget ägs direkt eller indirekt av en kommun, eftersom beloppsspärren annars aktualiseras när en kommun till exempel överför ett direkt eller indirekt ägt underskotts företag till ett aktiebolag som ägs direkt eller indirekt av kommunen (såvida inte underskotts företaget redan ingår i samma bolagskoncern som köparbolaget). Inte heller en sådan omstrukturering innebär en egentlig ägarförändring.

3. Ägarförändringar enligt 40 kap. 12 § IL bör inte utlösa någon beloppsspärr

Som redovisats inledningsvis är FAR positiv till de förenklingar som föreslås i promemorian. Detta gäller generellt även de förändringar som föreslås avseende 40 kap. 12 § IL ("flockregeln"). FAR:s uppfattning är dock att flockregeln även efter de föreslagna ändringarna är alltför komplex i förhållande till regelns syfte.

I promemorian finns ett resonemang om företagets kostnader för att redovisa underskott som beloppsspärrade i inkomstdeklarationen. Här vill FAR påpeka att flockregeln medför höga årliga konsultkostnader för till exempel utvecklingsföretag med spridda ägarkretsar, för att utreda om

beloppsspärren är tillämplig på grund av successiva förvärv. Den administrativa kostnaden är således i allt väsentligt kopplad till behovet av rättsutredning snarare än deklaraionsförfarandet som sådant, och inte enbart för de företag där flockregeln faktiskt leder till en reduktion av underskottet utan för samtliga företag som riskerar att omfattas av flockregeln.

I sammanhanget bör lyftas att det i många situationer är svårt eller omöjligt för underskottsföretagen att få tillgång till fullständig information om till exempel samtliga indirekta ägare (till exempel när aktier i bolaget ägs via utländska företag). Samtidigt löper underskottsföretaget en risk att drabbas av skattetillägg om ett felaktigt underskott redovisas i inkomstdeklarationen. I detta avseende framstår situationen för berörda inte som rättssäker. Och detta utan att bestämmelsen torde fylla någon egentlig funktion att begränsa handel med underskottsföretag. FAR:s erfarenhet är att det är mycket ovanligt att ägarförändringar enligt denna bestämmelse har som syfte att komma i åtnjutande av underskottsavdrag. Dessutom är – vilket berördes inledningsvis – situationen idag en annan jämfört med när regelverket infördes. För det fall att en ägarförändring enligt flockregeln verkligen syftat till att förvärva ett underskottsföretag för avdragets skull borde bestämmelsen i 40 kap. 17 a § IL hindra att underskottet i så fall överlever.

För att minska företagens konsultkostnader och samtidigt minska risken för att underskott går förlorade vid affärsmässigt motiverade ägarförändringar, föreslår FAR att beloppsspärren inte utlöses efter ägarförändringar enligt 40 kap. 12 § IL. Sådana ägarförändringar bör i stället endast leda till en prövning av tidigare års underskott utifrån bestämmelsen i 40 kap. 17 a § IL, det vill säga när underskottet har utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen. På så vis begränsas avdragsrätten för tidigare års underskott även fortsättningsvis vid successiva förvärv som skett för att komma åt skattemässiga underskott, vilket bör vara tillräckligt för att uppfylla syftet att motverka handel med underskott.

Det vore mycket värt om regelverket kunde förenklas. Och en förenkling av innebörden att ägarförändringar enligt denna bestämmelse inte skulle utlösa någon beloppsspärr skulle ha stor betydelse. Detta utan att det skulle uppkomma någon nämnvärd risk för skattebortfall. I ljuset av vad som sagts inledningsvis kring tillkomsten av den subjektiva regeln är det FAR:s uppfattning att en förenkling av detta slag tvärtom framstår som ett naturligt led i att regelverket numera innehåller en subjektiv regel.

Utredningen har inte föreslagit en ändring av detta slag. För det fallet regeringen går vidare med utredningens förslag vill FAR för fullständighetens skull redovisa vissa synpunkter av detaljkaraktär på tillämpningen av beloppsspärren efter ägarförändringar enligt 40 kap. 12 § IL (se p 4–5 nedan).

4. Beloppsspärren i 40 kap. 12 § IL bör under alla omständigheter förtydligas i vissa avseenden

Förvärv av koncern med underskottsföretag

I förslaget till ny lydelse av beloppsspärren i 40 kap. 12 § IL, ingår i första stycket p. 1 att både direkta och indirekta förvärv ska räknas med. FAR uppfattar att detta avser situationen då till exempel en grupp personer förvärvar aktier i moderbolaget till ett underskottsföretag. Språkligt kan begreppet förvärva andelar ”indirekt” tolkas både som förvärv av det slag som nämns ovan, och förvärv som sker

via en annan juridisk person. Man kan därför överväga att förtydliga den nya lagtexten i detta avseende.

Förvärv som ska anses som personens egna

I paragrafens andra stycke anges vilka andra förvärv som ska räknas som förvärv som gjorts av till exempel en fysisk person. Enligt nuvarande lydelse gäller detta företag där till exempel en fysisk person (direkt eller genom till exempel annan juridisk person som personen har bestämmande inflytande över) innehar andelar med minst 5 procent av röstetalet. Även förvärv av till exempel en juridisk person som sådant företag har bestämmande inflytande över, ska räknas med.

Paragrafens andra stycke ska enligt förslaget justeras. Den nya lydelsen omfattar bland annat företag i vilket *”en eller flera personer som avses i 11 § innehar andelar med mer än 50 procent av samtliga röster”*.

I promemorian motiveras detta med att nuvarande gräns på 5 procent gör att det kan uppkomma svårigheter för såväl underskottsföretag som Skatteverket att utreda och fastställa de förändringar i ägandet som skett, och om de är av den omfattningen att beloppsspärren inträder. Vidare anges att ett ägande om fem procent i princip inte medför något reellt inflytande i ett företag, och att en sammanläggning därför bör göras endast om någon (via direkt eller indirekt ägande) innehar mer än 50 procent av rösterna i det företag som förvärvat andelar i underskottsföretaget. Enligt promemorian bör dock bedömningen av indirekt ägande inte begränsas till att avse en enskild person utan bör omfatta samtliga personer som omfattas av 40 kap. 11 § IL. Därefter beräknas hur stort indirekt förvärv varje enskild person har gjort i underskottsföretaget, och endast de personer som indirekt förvärvat minst 20 procent av rösterna ska räknas med.

Ovanstående förändring bör leda till att färre underskottsföretag kommer att behöva tillämpa beloppsspärren, än vad som gäller enligt dagens regler. Detta är bra. Även paragrafens nya lydelse bör dock innebära ett högt krav på underskottsföretagen när det gäller att utreda och bedöma ägarskaran. Det är oklart om förändringen leder till någon reell förenkling. Ett alternativ som borde medföra en förenkling vore enligt FAR:s uppfattning att endast sådana förvärv som sker genom ett bolag som kontrolleras av en enskild person eller en enskild närstående ska beaktas.

Förvärv i förhållande till tidigare innehav

I paragrafens tredje stycke anges att man inte ska räkna med förvärv i förhållande till tidigare andelsinnehav genom emission med lika rätt för andelsägarna. Promemorian innehåller inget förslag till förändring i denna del. Om det som anges i paragrafen förutsätter att samtliga delägare utnyttjar sin rätt till förvärv så vore det dock önskvärt att det framgick direkt av ordalydelsen. FAR uppfattar utifrån Skatteverkets rättsliga vägledning att Skatteverket anser att om någon delägare avstår från att delta i en nyemission (och nyemissionen därigenom leder till en förskjutning av ägarandelarna), ska de andelar som förvärvas genom emissionen ingå när man beräknar om en ägarförändring har skett. Om paragrafen ska tolkas på det sätt som Skatteverket beskriver är det önskvärt att det framgår direkt av lagtextens ordalydelse.

5. Beloppsspärren i 40 kap. 12 § IL bör kompletteras med ett undantag för interna omstruktureringar

I HFD 2013 not. 32 bekräftades att beloppsspärren i 40 kap. 12 § IL skulle tillämpas i en intern omstrukturering. Två fysiska personer hade varsitt helägt holdingbolag, som tillsammans ägde ett gemensamt holdingbolag. Det gemensamma holdingbolaget ägde ett underskotts företag. Rättsfallet bekräftade att en likvidation av det gemensamma holdingbolaget skulle utlösa beloppsspärren i 40 kap. 12 § IL, eftersom A och B gemensamt – via sina egna holdingbolag – ansågs förvärva andelar med mer än 50 procent av röstetalet i underskotts företaget.

Även om FAR:s uppfattning är att utgången i målet är förenligt med den nuvarande lagtextens ordalydelse, innebär omstrukturen (på samma sätt som i det exempel som anges på s. 11 i promemorian) inte någon egentlig ägarförändring. De förslag till förändringar som presenteras i promemorian innebär såvitt FAR kan förstå ingen förändring av rättsläget i den nu beskrivna situationen. FAR föreslår därför att även 40 kap. 12 § IL kompletteras med ett undantag från beloppsspärren vid interna omstruktureringar av detta slag.

6. Beloppsspärren i 37 kap. 22 § IL bör inte vara tillämplig vid fusioner eller fissioner inom en koncern

FAR:s uppfattning är att den beloppsspärr som finns i 37 kap. 22 § IL inte är motiverad vid koncerninterna fusioner och att lagtexten skulle kunna justeras på följande sätt för att komma till rätta med problemet.

Nuvarande lagtext:

22 § Bestämmelserna i 21 § gäller inte om det övertagande företaget före fusionen eller fissionen hade sådant bestämmande inflytande över det överlåtande företaget som anges i 40 kap. 5 §.

Föreslagen lagtext:

22 § Bestämmelserna i 21 § gäller inte om det övertagande företaget och det överlåtande företaget före fusionen eller fissionen tillhörde samma koncern enligt 40 kap. 6 §.

7. Fusionsspärren i 37 kap. 24 § IL bör endast omfatta sådant underskott som är föremål för en koncernbidragsspärr

FAR uppfattar att syftet med fusionsspärren i 37 kap. 24 § IL är att det inte ska vara möjligt att kringgå koncernbidragsspärren genom en fusion. Koncernbidragsspärrade underskott ska alltså inte kunna nyttjas efter en fusion om detta inte varit möjligt om fusionen inte genomförts. Enligt bestämmelsens nuvarande ordalydelsen omfattar fusionsspärren dock i flera situationer även sådant underskott som inte är koncernbidragsspärrat. FAR:s uppfattning är därför att fusionsspärren enligt nuvarande ordalydelse får en alltför långtgående effekt och innebär oönskade inlåsnings effekter av underskott.

Problemet kan illustreras med följande exemplet. Efter exemplet följer ett förslag till förändring av lagtexten, som skulle kunna åtgärda problemet på så vis att underskott som uppkommer år 2 och senare inte blir fusionsspärrat.

Exempel:

Vid utgången av år 1 har X AB ett underskott. Under år 2 är X AB föremål för en ägarförändring. Det underskott som fanns vid utgången av år 1 omfattas därmed av koncernbidragsspärren (till den del underskottet inte har reducerats på grund av beloppsspärren). X AB genererar nya skattemässiga underskott under år 2 och år 3. Om ingen fusion genomförs kan X AB kvitta mottagna koncernbidrag från det nya moderbolaget, mot underskott som uppkommit år 2–3.

1. Fusion under år 2

Om X AB fusioneras med det nya moderbolaget under år 2, blir det underskott som fanns vid utgången av år 1 fusionsspärrat. Fusionsspärren gäller lika länge som koncernbidragsspärren skulle ha gällt om fusionen inte hade genomförts. Det underskott som uppkommer under år 2 och senare blir inte spärrat.

2. Fusion under år 3

Om X AB fusioneras med det nya moderbolaget under år 3, blir det underskott som fanns vid utgången av år 2 fusionsspärrat. Här omfattar alltså fusionsspärren även den delen av underskottet som inte var koncernbidragsspärrat. Eftersom de båda bolagen inte hade koncernbidragsrätt sinsemellan under året före fusionsåret, kommer fusionsspärren dessutom att gälla ett år längre än den ursprungliga koncernbidragsspärren hade gällt, om fusionen inte hade genomförts. Det underskott som uppkommer under år 3 och senare blir inte spärrat.

3. Fusion under år 4

Om X AB fusioneras med det nya moderbolaget under år 4, blir det underskott som fanns vid utgången av år 3 fusionsspärrat. I denna situation gäller fusionsspärren lika länge som koncernbidragsspärren skulle ha gällt om fusionen inte hade genomförts.

Nuvarande lagtext:

25 § Bestämmelsen i 24 § gäller inte om koncernbidrag hade kunnat lämnas med avdragsrätt mellan det överlåtande och det övertagande företaget under följande beskattningsår,

i fråga om det övertagande företaget: under beskattningsåret före det beskattningsår för den sedan tidigare bedrivna näringsverksamheten då fusionen eller fissionen genomförs, och

i fråga om det överlåtande företaget: under beskattningsåret före det sista beskattningsåret.

2 st. Om det för något av företagen gällde en koncernbidragsspärr enligt 40 kap. 18 § och koncernbidrag från det andra företaget enligt 40 kap. 19 § inte undantagslöst fick räknas med i överskottet, ska dock det övertagande företaget dra av sådant underskott som avses i 24 § först när begränsningen skulle ha upphört om fusionen eller fissionen inte hade genomförts.

Föreslagen lagtext:

25 § Bestämmelsen i 24 § gäller inte om koncernbidrag med avdragsrätt hade kunnat lämnas mellan det överlåtande och det övertagande företaget under det beskattningsår då fusionen eller fissionen genomförs, om fusionen eller fissionen inte hade genomförts.

2 st. Om det för något av företagen gällde en koncernbidragsspärr enligt 40 kap. 18 § och koncernbidrag från det andra företaget enligt 40 kap. 19 § inte undantagslöst fick räknas med i överskottet, ska dock det övertagande företaget dra av sådant underskott som omfattas av koncernbidragsspärren först när begränsningen skulle ha upphört om fusionen eller fissionen inte hade genomförts.

FAR



Michael Johansson
Ordförande i FAR:s remissgrupp - Skatt