

Finansdepartementet  
Skatte- och tullavdelningen  
103 33 Stockholm

## **Promemorian Omställningsstöd till företag som fått minskad omsättning på grund av coronaviruset**

Fi2020/02322/S2

### **1 Sammanfattning**

Skatteverkets utgångspunkt är att ansökningar om omställningsstöd ska hanteras snabbt och rättssäkert. Vi strävar också efter att kunna göra relevanta kontroller, både när ansökningarna kommer in och efter att omställningsstöd beviljats.

En snabb och rättssäker hantering av ansökningar om omställningsstöd kräver att reglerna är tydliga och inte ger utrymme för olika bedömningar. För att säkerställa att stödet i möjligaste mån bara betalas ut till de som har rätt till det är det också viktigt att Skatteverket får de rätta befogenheterna för urval och kontroll. Skatteverket bedömer därför att det behövs ytterligare kontrollmöjligheter som kan användas redan när ansökan om omställningsstöd kommer in och inte bara vid efterkontrollen, där de föreslagna reglerna ger tillräckliga befogenheter.

I remissvaret lämnar vi fördjupade synpunkter på vissa av bedömningsgrunderna och även andra förslag till förtydliganden.

#### **Snabbare och effektivare kontroll av ansökningar vid risk för missbruk**

I promemorian föreslås flera kontrollmöjligheter som Skatteverket kan använda efter att beslut om omställningsstöd har fattats. Skatteverket anser dock att verket i vissa fall behöver fler kontrollmöjligheter i samband med handläggning av en ansökan innan beslut om omställningsstöd fattas, än vad som föreslås i promemorian.

Skatteverket måste i vissa fall kunna göra en fördjupad kontroll av en ansökan om omställningsstöd. Det finns annars en påtaglig risk för att omställningsstöd beviljas till företag som på olika sätt försöker missbruka regelverket. Enbart ett fåtal företag skulle beröras av de utvidgade kontrollmöjligheter som föreslås (tredjemansföreläggande och kontrollbesök).

#### **Särskilt om omfånget av bestämmelserna och vissa bedömningsgrunder**

Vissa av bedömningsgrunderna är komplexa. Skatteverket försöker beträffande dessa belysa olika frågeställningar som kan uppkomma. Skatteverkets berör bl.a. följande.

- Om vinstutdelningsförbudet endast ska omfatta formellt beslutade vinstutdelningar.

- Räntebegreppets omfång samt om vissa räntekostnader som framstår som en konsekvens av avancerad skatteplanering ska få ingå.
- Intressegemenskapens omfång utifrån vilka kostnader som får räknas med samt att det ska tydliggöras vilka ”rörelsefrämmande kostnader” som inte får räknas med.

### **Många oklara bedömningsgrunder komplicerar ett snabbt och effektivt förfarande**

Många bedömningsgrunder komplicerar ett snabbt och effektivt förfarande. Många bedömningsgrunder leder också till svårigheter för företagen att ansöka om stödet. Flera av bedömningsgrunderna är dessutom komplicerade och det finns utrymme för tolkningar. Detta leder till risk för stor manuell hantering. Skatteverket lämnar därför förslag till olika förtydliganden.

## **2 Skatteverkets synpunkter**

### **2.1 Snabb och effektiv kontroll av ansökningar vid risk för missbruk**

Förslagen om utvidgade kontrollmöjligheter vid kontroll av ansökningar läggs mot bakgrund av Skatteverkets erfarenhet av och kunskap om angrepp av mer systematisk karaktär.

I promemorian föreslås flera kontrollmöjligheter som Skatteverket kan använda efter att beslut om omställningsstöd har fattats, bl.a. kontrollbesök och tredjemansföreläggande. Skatteverket anser dock att verket i vissa fall behöver fler kontrollmöjligheter i samband med handläggning av en ansökan innan beslut om omställningsstöd fattas, än vad som föreslås i promemorian.

Fler kontrollmöjligheter i samband med ansökan skulle medföra en effektivare handläggning för Skatteverket. I första hand vill Skatteverket även kunna göra s.k. tredjemansförelägganden, dvs. förelägga någon annan än den som ansöker om omställningsstöd att lämna uppgifter till verket. I andra hand vill Skatteverket, utöver möjligheten att göra tredjemansföreläggande, även kunna göra kontrollbesök.

Ansökningarna om omställningsstöd ska hanteras skyndsamt. Det är dock viktigt att omställningsstöd betalas ut till de företag som har rätt till stöd och inte till de företag, som på olika sätt t.ex. genom att upprätta oriktiga handlingar, försöker missbruka regelverket på ett felaktigt sätt.

Om Skatteverket kan förelägga t.ex. en bank eller en utställare av fakturor, skulle verket på ett effektivt sätt kunna kontrollera om nettoomsättningsminskningen eller kostnaderna är verkliga. Uppgifterna från tredjeman kan jämföras med de uppgifter som företaget har lämnat i sin ansökan om omställningsstöd eller de uppgifter som företaget har lämnat som svar på frågor som Skatteverket har ställt till företaget. Föreläggandebefogenheten måste kunna förenas med vite, eftersom det annars saknas påtryckningsmedel.

Om Skatteverket kan göra kontrollbesök, skulle verket kunna göra oannonserade besök hos företag i vissa typiska riskbranscher, dvs. branscher där Skatteverket i sin beskattningsverksamhet har uppmärksammat att det förekommer felaktigheter i lämnade deklARATIONER. Vid ett kontrollbesök skulle Skatteverket kunna kontrollera sådant räkenskapsmaterial och andra handlingar som kan ligga till grund för ansökan.

Dessa tillkommande kontrollmöjligheter ska givetvis tillämpas med beaktande av proportionalitetsprincipen och att ansökningar om omställningsstöd ska handläggas skyndsamt. Skatteverket ska därför bara använda aktuella kontrollmöjligheter i ett fåtal fall, efter en noggrann riskanalys. De flesta företag som ansöker om aktuellt stöd kommer således inte att beröras av föreslagna kontroller, vilket innebär att handläggningstiden för de flesta företag inte kommer att påverkas om kontrollmöjligheterna införs. För ett fåtal företag skulle handläggningstiden av ansökan eventuellt öka något. En något ökad handläggningstid för företag, där Skatteverket efter en noggrann riskanalys bedömer att det finns risk för felaktigheter i ansökan, måste dock anses som proportionerlig då det är fråga om en stödåtgärd.

Skatteverkets förslag innebär att "...har ansökt om eller..." sätts in före "...fått omställningsstöd" i 11 § första stycket och 13 § första stycket 1 i förslaget om lag om omställningsstöd.

## **2.2 Särskilt om vissa av bedömningsgrunderna**

### **2.2.1 Vinstutdelning, gottgörelser och andra vederlagsfria värdeöverföringar (4 § 5 förordning om omställningsstöd)**

Skatteverket anser att utifrån den föreslagna regeln är det svårt att överblicka om effekterna alltid blir rimliga när utdelning lämnas och behålls inom koncernen för att exempelvis täcka kostnader eller andra utgifter för produktion av varor och tjänster i det ovanliggande företaget. Det väsentliga när det gäller vinstöverföringar bör möjligen vara att inte dessa slutligen lämnar koncernen samtidigt som företag inom koncernen erhållit stöd. Rent allmänt kan man kanske utifrån ett bredare perspektiv anse det vara rimligt att det inom en koncern ska kunna ske en vinstöverföring oavsett om något företag inom koncernen erhållit stöd eller ej.

I 4 § 5 förordningen om omställningsstöd anges att en förutsättning för att ha rätt till omställningsstöd är att en vinstutdelning, gottgörelse m.m. inte har verkställts eller beslutats vid bolagsstämma m.m. under perioden mars 2020 till juni 2021. Av skälen för promemorians förslag framgår det i avsnitt 3.3 på s. 35 ff. att de transaktioner som avses är bl.a. de olika typer av formellt beslutade värdeöverföringar som regleras i 17-20 kap. aktiebolagslagen (2005:551) och 13-15 kap. lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar. De kapitel som hänvisas till reglerar formliga vinstutdelningar, gottgörelser m.m. På s. 37 motiveras regeln med att det stöd som lämnas ska användas för att finansiera företagets verksamhet och inte möjliggöra utdelning eller liknande värdeöverföringar till aktieägare eller medlemmar. Av paragrafens sista stycke framgår att motsvarande krav även gäller det eller de moderföretag till företaget som söker stödet. Med koncern avses en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL.

Värdeöverföringar kan ske olovligt eller genom olika former av förtäckt utdelning genom t.ex. löpande uttag och andra helt eller delvis vederlagsfria värdeöverföringar av pengar eller tillgångar (koncernbidrag som lämnas av det sökande företaget, underprisöverlåtelser av enstaka tillgångar eller hel verksamhetsgren, transaktioner mellan företag i intressegemenskap, etc.) och som därmed inte nödvändigtvis beslutas eller verkställs enligt de former som följer av lag.

Skatteverket tolkar den föreslagna regeln som att dessa mer informella värdeöverföringar inte ryms inom regelns tillämpningsområde. Skatteverket anser att det ska tydliggöras att även sådana former av mer informella och vederlagsfria värdeöverföringar ska ingå i vinstutdelningsförbudet.

Skatteverket kan inte heller se att regeln omfattar svenska handelsbolag. Bolagsmännen i ett handelsbolag kan göra uttag av medel (vinster) som tillgodoförts dem. När det gäller handelsbolag med fysiska personer som delägare bör möjligheten till uttag finnas kvar på samma grund som när en fysisk person med enskild näringsverksamhet löpande gör uttag. Däremot anser Skatteverket att det finns skäl att ifrågasätta om juridiska personer som är delägare i ett svenskt handelsbolag ska kunna göra uttag samtidigt som handelsbolaget erhåller stöd. Detta ställs än mer på sin spets när vinstutdelningsförbudet även gäller moderföretaget eller moderföretagen till ett svenskt handelsbolag som söker stödet. Den regeln utgår från en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § ÅRL.

Ett svenskt handelsbolag som ägs av två aktiebolag där den ena delägaren endast innehar 40 % av andelarna utgör normalt inte ett moderföretag enligt koncerndefinitionen i ÅRL. I det fall handelsbolaget söker stödet så kommer minoritetsägaren att kunna göra uttag från handelsbolaget och därefter dela ut medlen utan att vare sig handelsbolaget eller aktiebolaget träffas av den föreslagna regeln.

Förslaget omfattar inte heller situationer där ett handelsbolag som söker stödet indirekt slussar utdelningar vidare till sina delägare som är aktiebolag. En sådan slussning av utdelningar är möjlig när ett handelsbolag äger ett aktiebolag och från det erhåller en utdelning som sedan delägarna i handelsbolaget kan tillgodoräkna sig utan beskattningsekvenser genom ett uttag ur nämnda handelsbolag. I det fall aktiebolagen äger handelsbolaget med 50 % vardera, kommer inte aktiebolagen att träffas av vinstutdelningsförbudet.

Dessa situationer kan jämföras med ett aktiebolag som söker stödet där ingen utdelning överhuvudtaget får ske, vare sig hos det sökande företaget eller hos moderföretaget. I det fall vinstutdelning sker blir företaget återbetalningsskyldig för hela stödet. Dessa skillnader kan på goda grunder ifrågasättas.

Mot bakgrund av ovanstående anser Skatteverket att det ska tydliggöras att vinstutdelningsförbudet även ska omfatta uttag från ett handelsbolag där mottagaren är en juridisk person.

Den föreslagna regeln i 4 § 5 i förordningen innebär ett absolut krav på att ingen vinstutdelning m.m. har beslutats eller verkställts för att stöd överhuvudtaget ska kunna erhållas. I det fall en värdeöverföring har skett med endast en mindre summa så förlorar företaget rätten till stödet helt och hållet. Med beaktande av hur 4 § 5 förordningen har utformats tolkar Skatteverket det som att sådana värdeöverföringar som t.ex. omfattas av 17 kap. 1 § 4 aktiebolagslagen inte omfattas av regeln. I det fall Skatteverkets förslag om att även sådana värdeöverföringar eller om uttag ur ett svenskt handelsbolag görs av en delägare som är en juridisk person, införs i 4 § förordningen bör 12 § i förordningen kompletteras med ett nytt andra stycke. Innebörden av ett nytt andra stycke i 12 § skulle i så fall kunna ta en principiell utgångspunkt i att stödet minskas i motsvarande mån som en sådan värdeöverföring eller ett uttag ur ett handelsbolag har skett. Därigenom beaktas även mindre värdeöverföringar och uttag ur ett handelsbolag som har gjorts av en delägare som är en

juridisk person på ett proportionellt sätt. Skatteverket inser att en värdering vid en värdeöverföring av tillgångar kan vara förenad med svårigheter.

Skatteverket föreslår att en ny sjätte punkt i 4 § i förordningen införs med följande lydelse:

”om ett företag som är en juridisk person, direkt eller indirekt, har gjort andra värdeöverföringar än sådana som räknas upp i punkt 5 eller om ett uttag ur ett svenskt handelsbolag har gjorts av en delägare som är en juridisk person ska 12 § andra stycket tillämpas,”

Som en följd av den föreslagna nya sjätte punkten i 4 § i förordningen föreslår Skatteverket att ett nytt andra stycke i 12 § införs med följande lydelse:

”Omställningsstödet ska även minskas med ett belopp som motsvarar den värdeöverföring eller det uttag som har gjorts ur ett svenskt handelsbolag enligt 4 § 6.”

I enlighet med ovanstående anser Skatteverket att 6 § punkt 2 i förordningen, som uttalar vad som ska framgå av revisorns yttrande, ska kompletteras med en hänvisning till 4 § punkt 6 i förordningen.

## **2.2.2 Hur nettoomsättningen beräknas (avsnitt 3.6)**

### **Finansiella instrument (5 § första stycket förordning om omställningsstöd)**

#### **Finansiella instrument**

Av 5 § första stycket framgår att intäkter från försäljning av finansiella instrument inte ingår i nettoomsättningen. Finansiella instrument kan ingå i omsättning på olika sätt och inte bara vid en försäljning av instrumentet till annan part. Det kan som exempel var fråga om inlösen av aktier eller stängning eller lösen av olika former av derivat (terminer optioner etc.). Även resultatet av sådana transaktioner kan därför ingå i nettoomsättningen. Lagtexten bör utformas så att även sådana transaktioner med finansiella instrument inte får medräknas i nettoomsättningen. Inte heller löpande avkastning på finansiella instrument, t.ex. utdelning, bör få ingå i nettoomsättningen. Orden ”[F]örsäljning av finansiella instrument” bör därför kunna ersättas med orden ”[O]msättning av finansiella instrument inklusive avkastning på dessa”.

#### **Handel med valutor som inte utgör finansiella instrument.**

Handel med valutor kan ske genom olika finansiella instrument (terminer optioner etc.) och ska därför inte ingå i nettoomsättningen. Ett finansiellt instrument är ett avtal som ger upphov till en finansiell tillgång i ett företag och en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument i ett annat företag. Handel kan också ske med valutan i sig. Valutan i sig utgör inte ett finansiellt instrument men är en finansiell tillgång såvitt Skatteverket kan bedöma. Skatteverket anser att även sådan finansiell handel med valuta inte ska ingå i nettoomsättningen.

Som en konsekvens av att ovanstående finansiella transaktioner inte ska ingå i nettoomsättningen bör enligt Skatteverkets uppfattning fasta kostnader som är hänförlig till sådan verksamhet inte heller få ingå i underlaget för fasta kostnader enligt 9 § förordningen.

**Dubbelberäkning av nettoomsättning i en koncern vid internfakturering?  
(5 § första stycket förordning om omställningsstöd)**

Anta som exempel att AB A säljer varor eller tjänster till systerföretaget AB B. AB B säljer i sin tur tjänsterna vidare till ett externt företag. Innebörden blir då att nettoomsättningen blir dubbelberäknad om den sker inom en koncern. I den mån den externa efterfrågan minskar kommer nettoomsättningen i samma koncern påverka omsättningen både i AB A och i AB B, dvs. på två ställen i samma koncern. Skatteverket ifrågasätter om det verkligen är avsikten med förslaget och om det verkligen blir rätt utifrån vad som anges i motiven (s. 41) om att regelverket i möjligaste mån ska vara neutralt, dvs. oberoende om verksamheten bedrivs i en enda juridisk person eller i flera företag. Det anges vidare att utan särskilda regler skulle det finnas risk för att en koncern som helhet beviljas mer stöd än vad som hade varit fallet om hela verksamheten fanns i ett enda företag. Detta kan ju bli fallet om omsättningen påverkas både i AB A och i AB B. Innebörden kan därför bli att nedgången i omsättningen beräknas dubbelt i samma koncern vilket inte hade varit möjligt om samma verksamhet bedrivits ett företag. Även bestämmelsen som innebär att nettoomsättningen ska uppgå till minst 250.000 kr för att erhålla rätt till omställningsstöd kan komma att påverkas på samma sätt vilket inte är möjligt om verksamheten bedrivs i ett företag.

För att motverka dubbelberäkning i en koncern har av de skäl som anges ovan en bestämmelse i 10 § förordningen 5 införts som anger att som fasta kostnader räknas inte kostnader som motsvaras av en intäkt hos någon som ingår i samma koncern. Det kan ifrågasättas om det inte borde införas en bestämmelse om att internfaktureringar inom en koncern inte ska ingå i nettoomsättningen och då begränsad till internfakturering som sker inom den svenska delen av koncernen.

**Redovisningsprinciper****(5 § andra stycket respektive 11 § förordning om omställningsstöd)**

Av paragraferna framgår det att företaget ska tillämpa de redovisningsprinciper som företaget tillämpat för det räkenskapsår som avslutats närmast före 1 januari 2020. I motiveringen till paragraferna s. 44 respektive s. 50 beskrivs en strikt tillämpning av bokföringsmässiga grunder, dvs. en belöpandeprincip från första kronan. Skatteverket uppfattar att företaget för tidsperioden mars – april 2019 respektive mars – april 2020 ska tillämpa den normgivning som företaget tillämpade under det räkenskapsår som avslutats närmast före 1 januari 2020. I normgivningen för företag som tillämpar t.ex. BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (K1) eller BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2) finns det regler som innebär en avvikelse från periodiseringsprincipen från första kronan. Det innebär att företag som tillämpar dessa regelverk inte behöver periodisera vissa inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kr.

Skatteverket anser därför att det ska tydliggöras i motiveringen till dessa paragrafer på s. 44 respektive s. 51 att företaget för perioderna mars – april 2019 respektive mars – april 2020 ska tillämpa den normgivning som företaget tillämpade under det räkenskapsår som avslutats närmast före 1 januari 2020.

**Ideella föreningar**

Med nettoomsättning avses intäkter från sålda varor och utförda tjänster. Nettoomsättningsbegreppet har hämtats från bokföringslagen och årsredovisningslagen. I

förslaget anges att det är lämpligt att samma definition används i förordningen om omställningsstöd.

I avsnitt 3.6 anges att för ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund avses bara sådan nettoomsättning som utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL.

Sådana juridiska personer erhåller ofta bidrag och gåvor som är hänförliga till näringsverksamheten. Dessa intäkter ska enligt definitionen ovan inte ingå i nettoomsättningen. Skatteverket anser att ändå vore önskvärt att detta tydligt framgår av skälen för promemorians förslag.

### **Utländska företag**

I 5 § begränsas ”nettoomsättning” till intäkter hänförliga till en näringsverksamhet som bedrivs i Sverige. Skatteverket vill dock anföra följande avseende utländska företag. Enligt 3 § 4 i lagen om omställningsstöd kan endast utländska företag med fast driftställe (f.d.) i Sverige ansöka om stödet. Däremot har man inte här i förordningen avgränsat ”nettoomsättning” till intäkter som är hänförliga till företagets f.d. i Sverige. Detta kan medföra att ett utländskt företag i beräkningen av sin nettoomsättning enligt 5 § får beakta intäkter som förvisso är hänförliga till näringsverksamhet i Sverige men som inte är skattepliktiga här på grund av att verksamheten är undantagen från beskattning enligt ett skatteavtal. Ett utländskt företag kan dessutom ha fler än ett fast driftställe i Sverige.

Om vi tar exemplet med byggföretaget igen. Ett utländskt byggföretag utför ett byggprojekt i Sverige under 7 månader under år 2019 (inklusive mars och april). Enligt 2 kap. 29 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, konstituerar verksamheten ett f.d. här men enligt det aktuella skatteavtalet föreligger ett f.d. först efter 12 månader vilket gör att företaget inte blir skattskyldigt i Sverige för verksamheten under år 2019. Under 2020 har de kommit tillbaka till Sverige och bedriver ett nytt projekt som förväntas pågå under 14 månader. Denna gång kommer verksamheten att vara ett f.d. både enligt intern rätt och enligt skatteavtalet (och kommer därför också vara skattskyldigt i Sverige). Företaget är berättigat att söka stödet men kommer i sin beräkning av nettoomsättningen att få räkna med inkomster som inte är hänförliga till detta f.d. och som dessutom är hänförliga till en verksamhet som är undantagen från svensk beskattning. Av denna anledning är det viktigt att säkerställa att den nettoomsättning som ska beräknas avser ett och samma f.d. och avser näringsverksamhet som är skattepliktig här. För att säkerställa detta föreslår Skatteverket att följande mening infogas efter första meningen i 5 §:

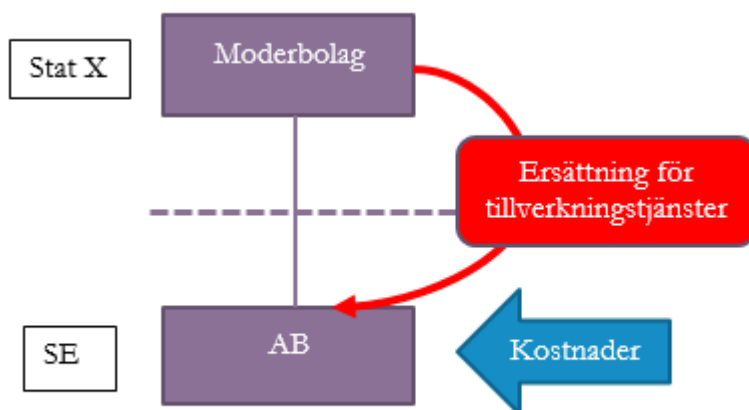
”För ett utländskt företag krävs att nettoomsättningen är hänförlig till det fasta driftstället.”

Skatteverket vill vidare framföra följande angående koncerninterna intäkter och oriktig prissättning. Paragrafen innehåller inte någon hänvisning till 14 kap. IL avseende beräkning av näringsverksamhetens resultat. Det framgår således inte om armlängdsprincipen (i svensk intern rätt uttryckt i 14 kap. 19 § IL) är tillämplig vid bedömningen av intäkternas storlek. Det kan få betydelse för beräkningen och storleken på omställningsstöd till svenska företag som har gränsöverskridande transaktioner med andra företag i samma koncern.

### *Exempel*

En större internationell koncern med moderbolag i stat X har dotterbolag runt om i världen, däribland i Sverige. Det svenska dotterbolaget utför tillverkningstjänster åt det utländska

moderbolaget. Samtliga intäkter i det svenska dotterbolaget är, i enlighet med koncernens internprissättningsmodell, koncerninterna i form av en ersättning från det utländska moderbolaget (t.ex. cost plus 10 %). Det svenska dotterbolaget har kostnader till externa parter i form av bland annat avskrivningar på maskiner och inventarier, löner, förbrukningsmaterial, hyror för industrifastighet. Se följande illustration:



I detta fall är det otvistigt att koncernens verksamhet och lönsamhet är påverkad av covid-19. Det svenska dotterbolagets ersättning under tidigare perioder har utgått från bolagets kostnader för att utföra tjänsterna med ett vinstpåslag på 10 % som motsvarar vad oberoende företag får i ersättning för motsvarande tjänster. Det utländska moderbolaget har fått ett kraftigt minskat resultat till följd av covid-19 och beslutar med anledning av det att minska ersättningsnivån till det svenska dotterbolaget för mars och april 2020. Minskningen av ersättningen är dock inte armlängdsmässig men får till följd att det svenska dotterbolaget nu redovisar en minskning av sin nettoomsättning med mer än 30 procent och blir berättigade att söka omställningsstöd. Trots att det föreligger en oriktig prissättning som kan justeras med stöd av 14 kap. 19 § IL så kan omställningsstöd beviljas då det inte framgår någonstans att begreppet ”nettoomsättning” förutsätter att beräkning av koncerninterna intäkter ska vara förenlig med armlängdsprincipen.

När det gäller svenska företags verksamhet utomlands noterar Skatteverket att man undantagit intäkter som inte är hänförliga till en näringsverksamhet som bedrivs i Sverige. Skatteverket vill bara anföra angående detta att ett svenskt företag är skattskyldigt i Sverige för alla sina intäkter, inklusive sådana som avser näringsverksamhet utanför Sverige. Inför en ansökan om omställningsstöd måste ett svenskt företag således ”rensa” bort de intäkter som avser verksamhet i utlandet.

### Angående begreppet ”hänförliga till”

Skatteverket noterar att man i 5 § använder skrivningen ”hänförliga till”. Det anges dock inte närmare vad som avses med denna skrivning. När det gäller verksamhet som bedrivs vid fast driftställe i Sverige eller i utlandet så ansluter sig Sverige till OECD:s vägledning om allokering av intäkter och kostnader till fasta driftställen. Skatteverket anser således att det, för att undvika missförstånd, bör framgå i motiveringen att det är OECD:s auktoriserade metod såsom den framgår av kommentarerna till OECD:s modellavtal samt av de utökade



kommentarerna i OECD:s vinstallokeringsrapporter som ska tillämpas när det ska bedömas vilka intäkter som ska anses hänförliga till verksamhet i Sverige respektive utlandet.

### Skälen i promemorian

Överst på s. 44 i promemorian står att med hänsyn till omställningsstödet syfte bör dock endast intäkter hänförliga till en näringsverksamhet i Sverige beaktas. Skatteverket vill här hänvisa till vad vi anfört avseende 5 § i förordningen (avsnitt 2.2.2).

#### **2.2.3 Räntor (9 § 2 förordning om omställningsstöd)**

Av bestämmelserna framgår inte annat än att begreppet räntor helt styrs av det som i redovisningen får redovisas som räntor bortsett från vinstandelsränta som uttryckligen inte ska räknas med. Av motiven till bestämmelserna om ränta framgår närmast att det ska vara fråga om ”ränteutgifter där företagen har bundit upp sig för en längre tid” (s. 33), ”kapitalkostnader i form av räntor” (s. 48). Av motiven får man närmast uppfattningen om att det ska vara en kostnad som anknyter till lånat kapital eller kostnad för kredit.

Omfånget av vad som får redovisas som räntor är brett och delvis oklart (dvs. det finns enligt Skatteverkets erfarenheter också olika goda redovisningsseder att välja mellan) och inrymmer mycket annat som går utöver vad som kan betecknas som fasta kostnader. T.ex. handel med olika finansiella instrument där underliggande belopp utgörs av en fingerad fordran (derivat och hybridinstrument). Även rena kapitalvinster/förluster som uppkommer vid köp och försäljning av fordringar och liknande kan redovisas som ränta etc.

Även om lagförslaget endast avser ett netto av räntor i redovisningen – som det får förstås är av förenklingsskäl – kan det ifrågasättas om det är rimligt att det ska ingå ett negativt netto av redovisade räntor som avser sådan ränteposter som inte kan anknytas till fasta kostnader i form av räntor på lånat kapital eller kredit.

Därutöver finns det vissa begränsande regler i IL som införts för att förhindra skadlig skattekonkurrens och internationell skatteflykt. Dit hör som exempel en betalning som omfattas av de s.k. hybridreglerna i 24 b kap. IL. Det kan som exempel vara fråga om ränta. I den mån betalningen (räntan) sker inom en koncern får den inte räknas som fast kostnad enligt bestämmelsen i 10 § 5 i förordningen. Hybridreglerna har dock ett bredare omfång än den som gäller för intressegemenskapen inom en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § ÅRL, se definitionen av intressegemenskap i 24 b kap. 3 § IL. Det betyder således att avdragsförbud kan uppkomma vid beskattningen även för betalning utanför koncernen. Även om det möjligen är särpräglade och ovanliga transaktioner framstår det som direkt motstridigt om staten genom omställningsstödet skulle bidra att täcka kostnader som framstår som en konsekvens av något som betraktas som ett skatteflyktsarrangemang.

Även bestämmelserna i 24 kap. 18-20 § IL om avdragsförbud för ränta har införts för att minska risken för skatteundandragande och skatteflykt. Även här är omfånget bredare än vad som gäller för en intressegemenskap inom en koncern, se 24 kap. 16 § IL. På motsvarande sätt som anges vad avser hybridreglerna kan ett avdragsförbud inträda om en betalning sker utanför koncernen. Även om dessa transaktioner i den mån de förekommer främst lär finnas i en koncern framstår det som motstridigt om staten genom omställningsstödet skulle vara med att bekosta den här typen av räntor i den här typen av upplägg i den mån räntan betalas till företag utanför koncernen.

Jfr också vad Skatteverket anför angående 10 § 1 om kostnader som kunnat undvikas samt 10 § 5 om fasta kostnader inom en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § ÅRL och omfattningen av den bestämmelsen, se 2.2.4.

#### **2.2.4 Fasta kostnader som undantas (avsnitt 3.9)**

##### **Rörelsefrämmande kostnader etc. (10 § 1 förordning om omställningsstöd)**

I motiveringen till 10 § 1 (s. 51) framgår det att även s.k. rörelsefrämmande kostnader typiskt sett får anses vara kostnader som företaget skäligen hade kunnat undvika, oberoende av eventuella bindningstider och liknande.

Begreppet rörelsefrämmande kostnader är inget uttryck som normalt används i redovisningen utan är snarare ett skatterettsligt uttryck. Skatteverket uppfattar syftet med begreppet rörelsefrämmande kostnader som att avsikten är att förhindra missbrukssituationer av olika slag, t.ex. avtalskonstruktioner som endast är tillkomna för att skapa fasta kostnader, missbruk av hybridbetalningar som avser räntor m.m. eller kostnader som uppkommer genom oriktig prissättning (14 kap. 19-20 § II). Skatteverket anser att det därför måste tydliggöras vad uttrycket innefattar och om de omfattar sådana situationer som Skatteverket t.ex. berör under avsnittet om räntor 2.2.3 (9 § 2 förordningen) och avsnittet om fasta kostnader inom en koncern nedan (10 § 5 förordningen). Det vore också bra om det i motiven i övrigt tydliggörs om t.ex. fasta kostnader som är knuten till en egen (belånad) börsportfölj är berättigad till stöd, t.ex. i de fall företaget som exempel bedriver blandad verksamhet och där företaget är stödberättigad för annan verksamhet än den som avser börsportföljen.

Skatteverket anser sammanfattningsvis att det är viktigt att stödet kan begränsas i den del de fasta kostnaderna framstår som konstlade och skapade utifrån vissa avtalskonstruktioner i syfte att erhålla avdrag vid beskattningen etc. eller i övrigt avser fasta kostnader som inte har tydlig anknytning till en verksamhet som stödet avser samt att denna begränsning också ska framgå av motiven och förordningen. Genom att vara tydlig i denna del kan rätt uppgifter lämnas från början vilket innebär en snabbare hantering och mindre osäkerhet.

##### **Fasta kostnader som är knutna till verksamhet som avser omsättning av finansiella instrument (10 § förordningen)**

Av förslaget i 5 § i förordningen framgår att omsättning av finansiella instrument inte ska ingå i nettoomsättningen, dvs. en nedgång av nettoomsättningen till den del den avser sådana instrument berättigar därför inte till stöd. Det kan därför ifrågasättas om det inte tydligt borde framgå av förordningen att fasta kostnader som är knuten till verksamhet som avser omsättning av finansiella instrument m.m. inte får ingå i underlaget för fasta kostnader. Det kan ju vara så att det finns blandad verksamhet i företaget där den ena verksamheten ska ingå i nettoomsättningen men inte den finansiella.

##### **Fasta kostnader inom en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § ÅRL (10 § 5 förordning om omställningsstöd)**

För att risk för dubbelberäkning av kostnader inte ska ske föreslås en bestämmelse om att som fast kostnad räknas inte kostnader som motsvaras av en intäkt hos någon som ingår i samma koncern av sådant slag som avses i 1 kap. 4 § ÅRL. Skatteverket har svårt att se

varför begränsningen just ska ske med hänsyn till koncernbegreppet i ÅRL. Det innebär som exempel att de företag som ingår i en oäkta koncerner inte omfattas av begränsningarna i 10 § 5 och 13 § andra stycket, dvs. det innebär att om ett företag som ägs av en och samma fysiska person (eller närstående) inte omfattas trots att den ekonomiska intressegemenskapen (och därmed transaktioner mellan företagen) kan vara större mellan dessa företag än de företag som ingår i en koncern enligt ÅRL eftersom det då endast krävs mer än 50 procents ägande. Motsvarande kan sägas om andra företag som ägs gemensamt i en intressegemenskap med huvudsaklig samma ledning etc. eller i övrigt står under huvudsak gemensam ledning.

Ett alternativ vore enligt Skatteverkets uppfattning att utöver koncernbegreppet i ÅRL även knyta an till någon av de andra intressegemenskapsbestämmelser som finns i IL, jfr 14:20, 17:30, 20:23, 24:16, 24b:3, 25:7, 25a:2, 35a:4, 49a:4 etc. Skatteverket anser att det behövs ett bredare begrepp än det koncernbegrepp som finns i ÅRL, dvs. ett begrepp som även kan presumera att en stark ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan företagen.

Den definitionen som ligger närmast för att även täcka in oäkta koncerner och andra uppenbara ekonomiska intressegemenskaper är kanske den som bland annat finns i 24:16, 25a:2 och 35a:4 etc. Den avser ägarandel eller den som på annat sätt har väsentligt inflytande (40 %) eller företag som står under *huvudsak gemensam ledning* vilket innebär att företag i en oäkta koncern kommer att omfattas. Ett annat mindre ingrepp utifrån det förslag som lämnats är att jämställa en fysisk person och närstående till denna med ett moderföretag i en koncern. Jfr 40 kap. 5 § tredje stycket IL som bl.a. innebär att en fysisk person anses få det bestämmande inflytande över ett företag om detta företag hade varit ett dotterföretag om den fysiska personen hade varit ett svensk aktiebolag. Enligt bestämmelsen i 40 kap. 11 § andra stycket anses en fysisk person och närstående till denna som en person. Innebörden av bestämmelsen blir således isolerat till denna frågeställning att en fysisk person och närstående till denne jämställs med ett moderföretag.

Därutöver kan följande anföras. Begreppet intressegemenskap har i IL mycket stor betydelse i olika bestämmelser som införts för att förhindra olika former av avdrag för kostnader. Det kan som exempel vara fråga om att förhindra avdrag som inte anses höra till verksamheten eller kostnader som enbart skapats för att erhålla ett avdrag. Det kan vara sådana kostnader som omfattas av begreppet fasta kostnader enligt förslaget om omställningsstöd, t.ex. kostnader för ränta, royalty och licenser. Så länge som dessa kostnader skapas/finns inom en koncern av det slag som avses i ÅRL får kostnaderna inte medräknas som fasta kostnader.

Som exempel på bestämmelser i IL kan nämnas kostnader som utgör ett led i vinstöverflyttning enligt bestämmelserna i 14 kap. 19-20 § IL om oriktig prissättning m.m. Andra exempel kan vara avdragsförbuden för betalningar (t.ex. för ränta) enligt hybridbestämmelserna i 24 b kap. 3 § IL eller avdragsförbudet för ränta enligt de riktade reglerna i 24 kap. 18-20 § IL. Jfr även avsnittet 2.2.3 om räntor.

Gemensamt för dessa bestämmelser är att lagstiftaren ansett att det framstår som ett skatteundandragande eller att kostnaderna inte hör hemma i verksamheten etc. (vinstöverflyttning genom prissättning). Av det skälet medges inte avdrag som kan minska skatten i dessa fall. Gemensamt för dessa bestämmelser är även att den intressegemenskap som definieras i dessa bestämmelser är bredare än koncernbegreppet enligt ÅRL. Det innebär att om dessa fasta kostnader finns i en intressegemenskap som avses i respektive bestämmelse men utanför en koncern av det slaget som avses i 1 kap 4 § ÅRL så får de

enligt förslaget medräknas i underlaget för fasta kostnader och därmed bilda underlag för ersättning enligt förslaget. Skatteverket anser att det kan framstå som egendomligt om ersättning för fasta kostnader skulle kunna erhållas i ovan nämnda situationer när lagstiftaren i annat sammanhang ansett att avdrag inte ska medges då kostnaderna mer eller mindre medvetet skapats i skatteundandragande syfte inom en intressegemenskap eller avser kostnader som inte hör hemma i verksamheten (oriktig prissättning, vinstöverflyttning etc. enligt bestämmelserna i 14 kap 19-20 § IL).

Ett alternativ kan vara att den fasta kostnaden inte får medräknas till den del den omfattas av någon avdragsbegränsning till följd av en särskild bestämmelse om intressegemenskap i IL.

Jfr också vad Skatteverket anför angående 10 § 1 om kostnader som kunnat undvikas och omfattningen av den bestämmelsen, se ovan.

### **Ideella föreningar**

Stiftelser/ideella föreningar/trossamfund som bedriver näringsverksamhet har normalt även ideell verksamhet. Eftersom stödet avser näringsverksamhet utgår Skatteverket från att kostnader i ideell verksamhet inte ska beaktas. Fasta kostnader som avser både näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL och ideell verksamhet får i så fall fördelas. Det bör därför klargöras att kostnader i ideell verksamhet ska undantas.

### **Skatteverkets förslag**

Skatteverket föreslår att ett tillägg görs genom en ny punkt i 10 § förordningen.

10 § Som fasta kostnader räknas inte kostnader som

---

*6. är hänförliga till ideell verksamhet som bedrivs av stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund*

alternativt

*6. inte är hänförliga till sådan verksamhet som avses 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)*

### **Utländska företag**

#### **Kostnader hänförliga till en verksamhet i utlandet**

I 10 § i förordningen stadgas vad som inte ska räknas som fasta kostnader. I fjärde punkten anges att som fasta kostnader räknas inte kostnader som är hänförliga till en verksamhet som bedrivs i utlandet.

Det framgår inte av förordningen eller av promemorian i övrigt vad som närmare avses med ”verksamhet som bedrivs i utlandet”. När det gäller de svenska företagen så tolkar Skatteverket denna skrivning som att inga kostnader som avser svenska företags verksamhet i utlandet får beaktas, trots att ett svenskt företag som utgångspunkt är skattskyldigt i Sverige för alla sina inkomster (inklusive de i utlandet). Ett svenskt företag måste således ”rensa” sina kostnader inför en ansökan om omställningsstöd.

När det gäller de utländska företagen innebär skrivningen, enligt Skatteverkets tolkning, att endast kostnader hänförliga till verksamhet i Sverige ska beaktas. Skatteverket noterar att man i 5 § använder ”näringsverksamhet” medan man i denna paragraf använder ordet

”verksamhet”. För de utländska företagen finns här ingen begränsning (jfr vad som anförs avseende 5 § och ”nettoomsättning”, avsnitt 2.4.5) att kostnaderna ska vara hänförliga till det utländska företagens fasta driftställe i Sverige. Tvärtom innebär denna skrivning att det utländska företaget får beakta alla kostnader avseende näringsverksamhet i Sverige. Av precis samma skäl som anförts avseende ”nettoomsättning” i 5 § så bör man även här säkerställa att kostnaderna som får beaktas endast är de som är hänförliga till det fasta driftstället som det utländska företaget nu har i Sverige.

Skatteverket föreslår därför ytterligare en punkt 6 (eller 5 om man flyttar nuvarande punkt 5 till punkt 6) med följande lydelse:

”6. inte är hänförliga till det utländska företagens fasta driftställe i Sverige.”

### **Angående begreppet ”hänförliga till” i 10 § 4**

Skatteverket noterar att man även i 10 § använder skrivningen ”hänförliga till”. Det anges dock inte närmare vad som avses med denna skrivning. Skatteverket anser att det, för att undvika missförstånd, bör framgå i motiveringen att det är OECD:s tillvägagångssätt som ska tillämpas när det ska bedömas vilka kostnader som ska anses hänförliga till verksamhet i Sverige respektive utlandet. Se vidare ovan under 5 § (avsnitt 2.2.2).

#### *Skälen i promemorian*

På s. 52 i promemorian anges att det ligger i linje med stödets grundläggande syfte att svenska skattemedel endast finansierar företag som är verksamma i Sverige och att kostnader som är hänförliga till verksamhet i utlandet därför inte bör vara stödberättigade. Skatteverket vill i detta hänseende hänvisa till vad som anförts gällande 10 § 4 i förordningen.

## **2.3 Övriga synpunkter**

### **2.3.1 Vilka som kan omfattas av stödet (avsnitt 3.2)**

#### **Näringsverksamhet för fysiska person och handelsbolag enligt inkomstskattelagen**

Av 2 § lag om omställningsstöd framgår att rätt till omställningsstöd har företag som vid tidpunkten för ansökan bedriver sådan näringsverksamhet i Sverige som avses i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), II, och är godkänd för F-skatt. En fysisk person eller ett handelsbolag som vid ansökningstillfället (eller vid prövningstillfället) inte har för avsikt att fortsätta att bedriva sin stödberättigade näringsverksamhet, och som inte är avregistrerad från F-skatt, har med den nu aktuella skrivningen rätt till omställningsstöd. Skatteverket undrar om det verkligen är avsikten att ett företag ska ha rätt till ett omställningsstöd om företaget inte har för avsikt att fortsätta med den stödberättigade verksamheten vid ansökningstillfället och vid prövningstillfället. Skatteverket anser att ett förtydligande i lagtexten bör göras om att stödet endast avser verksamhet som avses fortgå vid ansökningstillfället och vid prövningstillfället.

Ett sådant förtydligande skulle i sådana fall även kunna förhindra handel med handelsbolag, som inte bedriver verksamhet enligt 13 kap. 1 § II. Detta skulle också bättre överensstämma med omställningsstödet syfte (jfr s. 33 ff. i förslaget) som Skatteverket uppfattat det. Alternativt att detta framgår av 7 § förordningen.

**Näringsverksamhet i aktiebolag enligt inkomstskattelagen**

Av 2 § första stycket punkt 1 lag om omställningsstöd framgår att rätt till omställningsstöd har företag som vid tidpunkten för ansökan bedriver sådan näringsverksamhet i Sverige som avses i 13 kap. 1 § IL. I RÅ 2006 ref. 58 som gällde frågan om möjligheten till avdrag för koncernbidrag mellan moderföretag och dotterföretag i en nybildad koncern klargjorde Högsta förvaltningsdomstolen att ett aktiebolags inkomster och utgifter inte kan hänföras till något annat inkomstslag än inkomstslaget näringsverksamhet och att ett nybildat aktiebolag därigenom får anses *bedriva en näringsverksamhet* som fortgår intill dess att bolaget upphör. Av domen får anses framgå att ett aktiebolag i inkomstskattelagens mening anses bedriva näringsverksamhet oavsett någon verksamhet bedrivs eller inte i aktiebolaget och att detta förhållande gäller till dess bolaget upphör. Ett aktiebolag som lagt ned verksamheten och som inte är avregistrerad från F-skatt vid ansökningstillfället (eller vid prövningstillfället) har med den nu aktuella skrivningen rätt till omställningsstöd. Skatteverket undrar om det är avsikten att ett företag som vid ansökningstillfället eller vid prövningstillfället definitivt lagt ner den verksamhet, som i sig ger rätt till omställningsstöd enligt övriga lagrum och förordning, ska ha rätt till omställningsstöd. Skatteverket anser att ett förtydligande i lagtexten bör göras om att stödet endast avser verksamhet som fortgår vid ansökningstillfället eller prövningstillfället. Ett sådant förtydligande skulle i sådana fall även kunna förhindra handel med företag utan verksamhet för att komma åt omställningsstöd och därför bättre överensstämmer med omställningsstödet syfte (jfr s. 33 ff. i förslaget) som Skatteverket uppfattat det. Alternativt att detta framgår av 7 § förordningen.

**Dödsbo**

Skatteverket uppfattar att även ett dödsbo kan vara berättigat till stöd enligt lag om omställningsstöd. Detta bör förslagsvis förtydligas i författningskommentaren.

**Ideella föreningar**

Vid bildande av ideell förening finns inget krav på registrering.

Näringsverksamhet som bedrivs av en ideell förening som uppfyller kraven enligt 7 kap. 3 § IL kan undantas från inkomstbeskattning. Näringsverksamheten utgör då inte heller ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 8 § mervärdesskattelagen. Det innebär att föreningen eller trossamfundet inte ska betala och redovisa någon mervärdesskatt för försäljningar av varor och tjänster som görs i en sådan verksamhet.

Enligt föreslagna 2 § lag om omställningsstöd behöver en ideell förening som är undantagen inkomstbeskattning enligt 7 kap. 3 § IL inte vara godkänd för F-skatt.

För ideella föreningar bör därför omställningsstöd åtminstone förenas med ett krav på organisationsnummer. Skatteverket tilldelar ideella föreningar organisationsnummer med stöd av 2 § lag (1974:174) om identitetsbeckning för juridiska personer m.fl.. Detta sker vanligen efter ansökan. En ideell förening som bedriver näringsverksamhet av någon omfattning torde också i praktiken behöva ett organisationsnummer för att kunna öppna konto i bank m.m. Med tanke på att det kan förflyta en tid innan en nybildad förening ansöker om organisationsnummer, och en viss handläggningstid hos Skatteverket, är en rimlig avvägning att organisationsnummer ska ha tilldelats före 2020. Eftersom det inte finns något registreringsförfarande vid bildande av ideella föreningar bör kravet på organisationsnummer gälla oavsett om föreningen är undantagen skattskyldighet eller ej.

**Skatteverkets förslag**

Skatteverket föreslår att ett tillägg görs genom ett nytt fjärde stycke i 2 § lag om omställningsstöd.

2 § Rätt till omställningsstöd har företag som är en fysisk eller juridisk person som vid tidpunkten för ansökan om omställningsstöd

---

*För ideell förening ska organisationsnummer ha fastställts senast vid utgången av 2019.*

**Utländska företag****2 § och 3 § angående utländska företag**

I 2 § anges att med företag avses en fysisk eller juridisk person som bedriver näringsverksamhet i Sverige och som är godkänd för F-skatt. Som bestämmelsen nu är utformad i 2 § anges att den gäller de personer som bedriver näringsverksamhet i Sverige.

Genom 3 § 4 har man sedan undantagit utländska företag som inte bedriver näringsverksamhet i Sverige från fast driftställe enligt 2 kap. 29 § IL. Skatteverket noterar att man i promemorian skrivit att detta krav finns för att säkra att det inte är fråga om endast tillfällig näringsverksamhet i Sverige. Skatteverket vill anföra följande angående detta.

En utländsk juridisk person (UJP) och en begränsat skattskyldig fysisk person är bl.a. skattskyldiga i Sverige för näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe (f.d.) i Sverige. Lagstiftaren har här valt att endast inkludera dessa som berättigade att söka stödet. Det framgår av paragrafen att det är de som har ett f.d. enligt 2 kap. 29 § IL som får söka. Skatteverket vill dock understryka att ett f.d. enligt 2 kap. 29 § IL inte är en försäkran om att det utländska företaget i slutändan kommer att vara skattskyldigt här i Sverige för den näringsverksamheten eftersom ett skatteavtal kan medföra att Sverige förlorar beskattningsrätten. Ett exempel på detta är ett utländskt byggföretag som utför ett byggprojekt i Sverige under 7 månader. Enligt 2 kap. 29 § IL är det utländska företaget skattskyldigt här, och är även berättigat att söka stödet. Men enligt de flesta skatteavtal föreligger ett f.d. först efter 12 månader (vilket också överensstämmer med OECD:s modellavtal) vilket gör att företaget inte ska beskattas i Sverige. För att försäkra att stödet inte lämnas till utländska företag som inte är skattskyldiga i Sverige föreslår Skatteverket istället följande utformning av 3 § 4:

”begränsat skattskyldiga enligt 3 kap. 17 § och 6 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), om näringsverksamheten i Sverige inte bedrivs från ett sådant fast driftställe som avses i 2 kap. 29 § samma lag, **och verksamheten inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.**”

Det kan nämnas att en liknande skrivning används i exempelvis 22 kap. 5 § 5 IL när det gäller uttag ur näringsverksamhet.

**Icke samarbetsvilliga jurisdiktioner**

3 § 3

I 3 § 3 anges att ett företag inte har rätt till omställningsstöd om företaget, eller något annat företag i samma koncern som företaget, hör hemma i en jurisdiktion som är upptagen i en förteckning över stater eller jurisdiktioner utanför EU som av medlemsstaterna gemensamt eller inom ramen för OECD har bedömts vara icke samarbetsvilliga på skatteområdet.

Som det står nu i 3 § 3 så står det att ”rätt till omställningsstöd har inte företag [...] hör hemma i en stat eller jurisdiktion som är upptagen i en förteckning [...]”. Skatteverket anser att det bör förtydligas när i tiden denna stat eller jurisdiktion ska finnas i en sådan förteckning. Skrivningen ”rätt till [...] som är upptagen” indikerar att det är vid Skatteverkets beslut om stöd som staten eller jurisdiktionen inte får finnas på en sådan förteckning. Skatteverket föreslår att detta förtydligas i avsnitt 3.2, se vår kommentar nedan.

Skatteverket noterar att skrivningen i 3 § 3 exkluderar alla företag som tillhör en koncern där det finns ett företag som hör hemma i en sådan icke samarbetsvillig jurisdiktion från möjligheten att söka stöd, oavsett vilken typ av verksamhet koncernen bedriver. Se vidare Skatteverkets kommentar nedan.

Skatteverket vill slutligen framhålla att den koncerndefinition man valt (1 kap. 4 § ÅRL) utesluter svenska handelsbolag från att söka omställningsstöd om handelsbolaget ägs till mer än hälften av ett företag hemmahörande i en sådan icke samarbetsvillig jurisdiktion. Skatteverket utgår från att det också är avsikten med regeln. Skatteverket noterar dock att ett svenskt handelsbolag med verksamhet i Sverige och som har minoritetsägare i en sådan icke samarbetsvillig jurisdiktion fortfarande kan ansöka om stöd.

#### *Skälen i promemorian*

På s. 34 ges en förklaring till undantaget i lagen avseende företag som hör hemma i icke samarbetsvilliga jurisdiktioner. Det framgår att förteckningen inom EU anses hjälpa medlemsstaterna att på ett kraftfullt sätt arbeta mot aggressiv skatteplanering och skatteflykt och att det därför inte är lämpligt att företag som hör hemma i en sådan stat som uppmuntrar skatteflykt ska kunna ta del av omställningsstödet. Skatteverket noterar att detta även inbegriper fullt ut affärsmässig verksamhet och att det därför inte bara träffar aggressiv skatteplanering och skatteflykt.

Skatteverket anser att det bör förtydligas när i tiden denna stat eller jurisdiktion ska finnas i en sådan förteckning med hänsyn till att dessa förteckningar uppdateras med jämna mellanrum. Skrivningen ”rätt till [...] som är upptagen” indikerar att det är vid Skatteverkets beslut om stöd som staten eller jurisdiktionen inte får finnas på en sådan förteckning. Om det är denna tidpunkt som avses så föreslår Skatteverket att detta förtydligas här. Skatteverket anser vidare att det bör stå ”stat eller jurisdiktion” för att bättre stämma överens med lagtextens utformning, liksom ”hör hemma” istället för ”hemmahörande”.

I enlighet med dessa förslag föreslår Skatteverket följande alternativa mening på s. 34:

”Mot denna bakgrund är det inte lämpligt att företag som, vid tidpunkten för Skatteverkets beslut om stöd, hör hemma i en sådan stat eller jurisdiktion som uppmuntrar skatteflykt ska kunna ta del av omställningsstödet.”

Vidare vill Skatteverket framhålla att man med den koncerndefinition man valt (1 kap. 4 § ÅRL) utesluter även svenska handelsbolag från att söka omställningsstöd om handelsbolaget ägs till mer än hälften av ett företag hemmahörande i en sådan icke samarbetsvillig



jurisdiktion. Ett svenskt handelsbolag som däremot har minoritetsägare i en sådan jurisdiktion kan dock fortfarande ansöka om stöd.

### **Begränsat skattskyldiga som saknar fast driftställe i Sverige**

På s. 35 ges en bakgrund till undantaget för utländska företag som inte bedriver näringsverksamhet i Sverige från fast driftställe (f.d.). Man skriver att det bör ställas krav på en stark koppling till Sverige för att kunna få stödet. När det gäller definitionen av fast driftställe hänvisar man till 2 kap 29 § II. Skatteverket vill i detta avseende understryka att ett f.d. enligt intern rätt inte nödvändigtvis innebär att det sker en svensk beskattning av det utländska företagets inkomster varför följande alternativa skrivning av 3 § 4 föreslås:

”begränsat skattskyldiga enligt 3 kap. 17 § och 6 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), om näringsverksamheten i Sverige inte bedrivs från ett sådant fast driftställe som avses i 2 kap. 29 § samma lag, **och verksamheten inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.**”

I övrigt hänvisar vi till vad som anförts ovan om 3 § 4.

### **Författningskommentar till förslaget till lag om omställningsstöd**

*Vem har rätt till omställningsstöd, 2 § (s. 102) och 3 § 4 (s. 103)*

När det gäller författningskommentarerna till 2 § respektive 3 § 4 vill Skatteverket hänvisa till vad som anförts ovan om 2 § och 3 § *angående utländska företag.*

*Undantaget för företag hemmahörande i en icke samarbetsvillig jurisdiktion, 3 § 3 (s. 103)*

När det gäller undantaget för sådana stater och jurisdiktioner som är upptagna på EU:s respektive OECD:s förteckningar över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner hänvisas till vad Skatteverket anför ovan om 3 § 3 *angående icke samarbetsvilliga jurisdiktioner* och *Företag som hör hemma i en icke samarbetsvillig jurisdiktion.*

### **2.3.2 Grundläggande krav för rätt till stöd (avsnitt 3.3)**

#### **När omställningsstöd får lämnas**

#### **Så gott som uteslutande**

I 4 § först stycket 2 förordningen anges

nedgången i nettoomsättningen så gott som uteslutande är orsakad av effekterna av spridningen av sjukdomen covid-19,

Någon vägledning om innebörden av uttrycket ”så gott som uteslutande” finns inte i allmän motiveringen i avsnitt 3.3.

Med begreppet ”uteslutande eller så gott som uteslutande” avses i inkomstskattelagen från cirka 90–95 procent upp till 100 procent (se prop. 2017/18:245 s. 184 och prop. 1999/2000:2 del 1 s. 504).

Den föreslagna förordningen är dock inte ett beskattningsförfarande enligt II, och det sker inte heller någon hänvisning till II.

För att undanröja osäkerhet om vad som avses med uttrycket i denna förordning anser Skatteverket att det ska finnas en definition av vad som avses med ”så gott som uteslutandet” i förordningen.

Förslagsvis skulle man här kunna ta med hänvisningen till ovan nämnda förarbeten. Det skulle vara önskvärt med ett förtydligande exempel om hur bestämmelsen ska tillämpas på en nedgång av nettoomsättningen.

### **Beviskrav**

Skatteverket efterlyser, om möjligt, ett uttalande om vilket beviskrav som gäller för den som enligt förvaltningsrättsliga principer har bevisbördan. Beviskravet står i ett omedelbart förhållande till givna kontrollmöjligheter. Ett uttalande i frågan kan därmed vara till gagn för sökande företag och för Skatteverket, vilket ökar förutsebarheten och rättssäkerheten i förfarandet, både i ansökningshandläggningen och i efterkontrollen.

Då Skatteverket med befintlig personal förväntas komma att handlägga en stor mängd ansökningar på kort tid, skulle det underlätta handläggningen om det beviskrav som används inom ordinarie omprövningsförfarandet enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) kan tillämpas som utgångspunkt.

### **2.3.3 Situationer när stöd inte får lämnas (avsnitt 3.4)**

#### **Bristande betalning av skatter och avgifter (7 § tredje stycket förordningen)**

Skatteverket anser att om företagets inkomster ska beskattas av delägarna enligt 5 kap. 1 § IL, bör även punkt 4 tas in i tredje stycket av förordningstexten. Detta med anledning av att den sökanden inte i alla situationer är den som är skattskyldig eller avgiftsskyldig och därmed kan ha skatte- och avgiftsskulder.

Motsvarande bör enligt verket även gälla delägarbeskattad person enligt 5 kap. 2-2 a § IL samt person som ska beskattas för inkomst i utländsk juridisk person enligt 39 a kap. 13 § IL.

#### **Betydande inflytande (7 § tredje stycket förordningen)**

Det är fortfarande något oklart utifrån vilka omständigheter ett betydande inflytande ska prövas. F-skattehanteringen utgår från ett företagsledarbegrepp enligt 56 kap. IL, se 9 kap. 2 § skatteförfarandelagen (SFL). Årsredovisningslagen (ÅRL) har också begreppet betydande inflytande, se 1 kap. 5 och 5 a §. Jfr även "bestämmande inflytande". Så som 7 § tredje stycket i förslaget till ny förordning om omställningsstöd är skriven så torde en fri prövning kunna ske av alla de omständigheter som finns i det enskilda fallet. I avsnitt 3.4 s. 40 anges vissa exemplifierade situationer. Dessa synes ge uttryck för en formell ställning men kan också kanske ge uttryck för vem eller vilka som kan ha ett reellt inflytande utifrån avtal. För att underlätta bedömning och tillämpningen anser Skatteverket att ett förtydligande bör ske.

Förslagsvis som en sista mening:

Sådant inflytande i företaget kan grundas på ett ägande, reell eller formell ställning i företaget eller i övrigt på avtalsmässig grund.

**Tidpunkten för företagets svårigheter**

Omställningsstöd får enligt 7 § förordningen om omställningsstöd inte lämnas om företaget den 29 februari 2020 eller tidigare var ett företag i svårigheter enligt artikel 2.18 i Europeiska kommissionens förordning (EU) nr 651/2014 av den 17 juni 2014 genom vilken dessa kategorier av stöd förklaras förenliga med den inre marknaden enligt artiklarna 107 och 108 i fördraget.

I meddelande från kommissionen om tillfällig ram för statliga stödåtgärder till stöd för ekonomin under det pågående utbrottet av Covid-19 (c-2201863) från den 19 mars 2020 anges i punkt 22 att stöd kan anses förenliga om de ges ut till företag som inte befann sig i svårigheter den 31 december 2019 men som efter den tidpunkten råkat i svårigheter.

Enligt 7 § andra stycket förordningen om omställningsstöd ska ytterligare en bedömning av företagets ekonomiska ställning göras vid prövningstillfället. Vilken exakt tidpunkt detta bedöms vara framgår inte. Det borde förtydligas vilken tidpunkt som avses, dvs. den tidpunkt som Skatteverket gör prövningen av ansökan eller någon annan tidpunkt.

Det ska vidare enligt 7 § andra stycket bedömas om företaget är på obestånd. Av promemorian framgår inte hur denna bedömning ska ske. I konkursärenden görs en prövning av domstol i varje enskilt fall och borgenärerna åberopar oftast presumtionsregler som gäldenären har möjlighet att motbevisa. Det framgår inte vad som krävs för att visa obestånd i dessa fall. Det borde anges i förarbetena om det är tänkt att presumtionsreglerna som finns i 2 kap. 8-9 konkurslagen (1987:672) ska kunna användas. Skatteverket får inte uppgifter avseende skattskyldiga om det finns en presumtion för obestånd enligt 2 kap. 9 § konkurslagen där en delgiven skuld enligt vissa former är en förutsättning. Skatteverket får dock löpande del av de utredningsrapporter som Kronofogden skriver vilket under vissa förutsättningar utgör en presumtion för obestånd enligt 2 kap. 8 § konkurslagen. Om det finns en utredningsrapport från Kronofogden borde Skatteverket kunna utgå ifrån obestånd om inte annat visats. Därför bör man i förordningen i stället ange att omställningsstöd inte ska beviljas om företaget ”kan anses vara på obestånd”.

Under tiden efter att företaget har ansökt om stödet kan företagets ekonomiska situation ha förändrats fram till prövningstillfället. Det kan därför under en lång tid råda osäkerhet för företag om samtliga förutsättningar för stöd föreligger med den föreslagna ordningen. Företagen vet inte när Skatteverket kommer att pröva ansökningen och under den tiden har företagen en skyldighet enligt 7 § lagen om omställningsstöd att anmäla förändringar som kan påverka rätten till stöd till Skatteverket. Detta innebär sammantaget att det kan vara svårt för Skatteverket att bedöma företagets ekonomiska ställning och att företag svårigen kan veta om företaget uppfyller förutsättningarna för stöd.

Det är svårt att avgöra en exakt tidpunkt för när svenska företag kan ha hamnat i svårigheter på grund av utbrottet. Företag som t.ex. förlitar sig på export eller turism kan ha hamnat i svårigheter redan innan utbrottet nådde Sverige, dvs. före den 29 februari. För att man inte ska hamna i svåra bedömningar är det lämpligare att bedömningen ska göras utifrån den ekonomiska situationen per den 1 januari 2020. Det blir enklare och mer förutsägbart för företagen och underlättar även för Skatteverket utifrån en kontrollaspekt. Meddelandet från kommissionen ger också stöd för en tidigare bedömningstidpunkt. Det kan därför vara

motiverat att ha en tidigare tidpunkt för bedömning, förslagsvis den 1 januari 2020. I tredje stycket står det "näringsidkaren" men rätteligen borde det i stället stå "företaget".

Skatteverket föreslår att bestämmelsen i 7 § förordningen om omställningsstöd får följande lydelse.

Omställningsstöd får inte lämnas om företaget den 1 januari 2020 var ett företag i svårigheter enligt artikel 2.18 i Europeiska kommissionens förordning (EU) nr 651/2014 av den 17 juni 2014 genom vilken dessa kategorier av stöd förklaras förenliga med den inre marknaden enligt artiklarna 107 och 108 i fördraget.

Omställningsstöd får inte heller lämnas om företaget vid provningstillfället

1. *kan anses vara* på obestånd,
2. har näringsförbud,
3. har skatte- eller avgiftsskulder som har överlämnats till Kronofogdemyndigheten för indrivning, eller
4. är föremål för betalningskrav på grund av ett tidigare kommissionsbeslut som förklarar ett stöd olagligt och oförenligt med den inre marknaden.

Om företaget är en juridisk person gäller vad som anges i andra stycket 3 även den eller de fysiska personer som har ett betydande inflytande i verksamheten.

### **2.3.4 Hur storleken på stödet beräknas (avsnitt 3.7)**

#### **Minskning med statligt stöd**

I 12 § förordningen anges att

Omställningsstödet ska minskas med belopp som företaget fått eller kommer att få i

1. försäkringsersättning, skadestånd eller annan liknande ersättning för sådan förlorad omsättning eller sådana kostnader som stödet beräknas på, eller
2. annat statligt stöd som företaget tagit emot för sådan förlorad omsättning eller sådana kostnader som stödet beräknas på.

Skatteverket tycker att så som den föreslagna förordningstexten är skriven så är den oklar. Uttrycket "företaget fått eller kommer att få" syftar på båda punkterna 1 och 2. I punkten 2 återkommer dock "företaget" endast i situationen då företaget ska anses ha "tagit emot". Skatteverkets anser att denna otydlighet bör klargöras. Eftersom stödet enligt verkets uppfattning även bör minskas med annat statligt stöd som företaget har kännedom om att man kommer att få, men ännu inte tagit emot, kan förordningstextens punkt 2 förslagsvis skrivas så här.

2. annat statligt stöd för sådan förlorad omsättning eller sådana kostnader som stödet beräknas på.

Är avsikten med bestämmelsen att det statliga stödet endast ska minska omställningsstödet om sådant stöd har tagits emot, kan bestämmelsen som alternativ till den föreslagna förordningstexten skrivas så här.

Omställningsstödet ska minskas med

1. *belopp som företaget fått eller kommer att få i försäkringsersättning, skadestånd eller annan liknande ersättning för sådan förlorad omsättning eller sådana kostnader som stödet beräknas på, eller*
2. annat statligt stöd som företaget tagit emot för sådan förlorad omsättning eller sådana kostnader som stödet beräknas på.

### **Särskilt om minskning med hyresstöd**

Av 12 § 2 i förordningen om omställningsstöd framgår att omställningsstödet ska minskas med belopp som företaget fått eller kommer att få i annat statligt stöd som företaget tagit emot för sådan förlorad omsättning eller sådana kostnader som stödet beräknas på.

Under avsnitt 3.6 i promemorian framgår att hyresstödet enligt förordning (2020:237) ska anses vara ett stöd som tillkommer hyresgästen, även om utbetalningen av stödet sker via hyresvärden.

Eftersom en hyresvärd redan har tagit hänsyn till hyresstödet vid beräkningen av företagets nettoomsättning (5 § förordningen om omställningsstöd) och hyresstödet är ett stöd avsett för hyresgästen gör Skatteverket bedömningen att det därutöver inte behöver ske en sådan avräkning som regleras i 12 § 2 förordningen om omställningsstöd.

Skatteverket föreslår därför att det förtydligas under avsnitt 3.7 att en hyresvärd som fått ett utbetalt hyresstöd inte behöver göra en sådan avräkning som regleras i 12 § 2 förordningen om omställningsstöd.

### **Maximalt omställningsstöd**

Av 13 § första stycket förordningen framgår att det maximala omställningsstödet per stödberättigat företag får uppgå till det lägsta av beloppen som anges i punkten 1 och punkten 2.

Av tredje stycket framgår att om flera företag i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) är berättigade till omställningsstöd avser det maximala stödet enligt första stycket hela koncernen och fördelas på respektive stödberättigat företag i förhållande till storleken på företagets fasta kostnader. Enligt verkets uppfattning är det oklart vilka företag som ingår i ”hela koncernen” vid tillämpningen av spärregeln. Är avsikten vid tillämpningen av punkt 1 att även de koncernbolag som inte har sökt stöd ska ingå i ”hela koncernen”? Detta med anledning av vad som uttalats på s. 42 ”De materiella reglerna för beräkning av stödet bör utformas för att i möjligaste mån säkerställa att utfallet för en koncern inte blir förmånligare än om hela verksamheten funnits i ett företag. Detta innebär t.ex. att det maximala stödet som kan ges ska avse hela koncernen (se vidare avsnitt 3.7)”

Följande exempel kan illustrera oklarheten i bestämmelsen: En koncern består av tre bolag A, B och C. Bolag A som inte kan söka stöd har ökat sin nettoomsättning med 10. Bolag B

och C har båda sökt stöd, och deras sammanlagda nedgång i nettoomsättningen uppgår till 25, varav 5 är hänförligt till B och 20 till C. Skatteverket uppfattar att innebörden av regleringen i 13 § är att det maximala stödet till B och C som kan betalas ut uppgår till sammanlagt 15. Således ska A:s nettoökning påverka deras stöd.

Skatteverket anser att förordningstexten bör förtydligas i denna del. Detta bör också särskilt kommenteras under avsnittet om revisorsintyg.

Även 13 § andra stycket förordningen bör förtydligas. Eftersom fördelning sker utifrån fasta kostnader och inte utifrån ”stöd” där faktorn andel av fasta kostnader har beaktats samt de justeringar som ska ske enligt 12 §, medför bestämmelsen att stödet omfördelas mellan de stödberättigade företagen. Teoretiskt kan därmed den situationen inträffa att ett företag med en lägre omsättningsminskning än ett annat företag med högre omsättningsminskning, kan få ett större stöd. Matematiskt kan detta stöd även komma att överstiga det stöd som företaget själv har ansökt om. Det kan därför ifrågasättas om inte stödet – i vart fall – ska fördelas mellan ingående företag på ett sätt där hänsyn inte enbart tas till ett företags fasta kostnader, utan även företagets omsättningsminskning. Faktorn 0,75 är konstant mellan företagen, så från den kan man bortse. Matematiskt skulle då fördelning av koncernens stöd ske med ledning av företagets procentuella omsättningsminskning multiplicerat med dess fasta kostnader i relation till summan av vart och ett företags procentuella omsättningsminskning multiplicerat med dess fasta kostnader.

Ett mer fullständigt alternativ där även 12 § beaktas bör vara att taket för stödet fördelas mellan de ingående företagen utifrån hur stort stöd respektive företag hade kunna få om inte taket i 13 § för koncernen funnits.

För att undanröja tveksamheter och underlätta tillämpningen bör förordningstexten förtydligas alternativt att ytterligare exempel anges i avsnitt 3.7 s. 46 om hur storleken på stödet ska beräknas.

### **2.3.5 Vilka fasta kostnader som omställningsstöd ges för (avsnitt 3.8)**

#### **Värdeminskning på anläggningstillgångar (9 § 3 förordning om omställningsstöd)**

I förordningens 9 § räknas de fasta kostnaderna upp som ska tas med i underlaget för beräkning av omställningsstödet. Som en fast kostnad i underlaget räknas värdeminskning på anläggningstillgångar upp i punkt 3. Skatteverket anser inte att avskrivningar ska ingå i underlaget för fasta kostnader. Avskrivningar är endast en periodiserad utgift/utbetalning företaget haft i en tidigare period. En avskrivning i sig medför ingen utbetalning eller ytterligare belastning på företaget i form av en löpande betalning.

I det fall avskrivningar ska vara kvar i underlaget för beräkningen av omställningsstödet anser Skatteverket att begreppet värdeminskning ska bytas ut mot den redovisningsmässiga benämningen avskrivningar. Begreppet värdeminskning är ett begrepp som bl.a. förknippas med det skattemässiga begreppet värdeminskningssavdrag, vilket inte normalt motsvaras av avskrivning enligt plan. Dessutom används begreppet värdeminskning inom redovisning i olika sammanhang. En inte helt ovanlig situation är när en tillgång varit föremål för en värdenedgång och företaget av den anledningen ska göra en nedskrivningsprövning. Skatteverket anser att det i motiveringen till regeln måste tydliggöras att nedskrivningar p.g.a. värdenedgångar inte får vara med i de fasta kostnaderna. Särskilt immateriella

anläggningstillgångar kan vara svåra att värdera. Det kan uppstå situationer där företaget menar att nedskrivning ska göras på både materiella som immateriella anläggningstillgångar p.g.a. COVID-19 när en stor del av försäljningen förlorats. Skatteverket anser därför att detta måste framgå av förslaget.

**Reparation och underhåll  
(9 § 3 förordningen)**

I allmän motiveringen anges att reparationer och underhåll av anläggningstillgångar ska betraktas som fast kostnad om dessa är nödvändiga. Att reparationen eller underhållet ska vara nödvändigt innebär att åtgärden inte kan vänta utan att detta skulle medföra olägenheter i företagets verksamhet eller riskera att skada anläggningstillgången.

Redovisningsnormgivningen medger i vissa fall att kostnader som inte är reparation och underhåll kan kostnadsföras som reparation och underhåll i räkenskaperna (t.ex. K2 punkt 10.18 tillåter att utgift för ombyggnad kan redovisas som reparations- och underhållskostnad). Skatteverket uppfattar uttalandet som att det i vart fall är sådana här kostnader som inte är fasta kostnader enligt förordningen.

Skatteverket anser att det i motivering bör förtydligas vilka reparations- och underhållskostnader som avses samt att det av förordningstext ska framgå att kostnader som motsvarar 19 kap. 2 § andra stycket IL inte är fasta kostnader.

**Fastighetsskatt  
(9 § 4 förordning om omställningsstöd)**

Av förordningens 9 § 4 framgår att som fast kostnad avses fastighetsskatt som företaget är skattskyldig för, till den del skatten avser en fastighet som inte hyrs ut.

Förslaget motiveras med att för företag som äger fastigheter är fastighetsskatt typiskt sett en fast kostnad som bör vara stödberättigande, men att hyresvärdar övervältrar i praktiken ofta skatten på hyresgästen. För hyresgäster som i sin hyra betalar sådan övervältrad fastighetsskatt kan kostnaden därför vara stödgrundande som en hyreskostnad. För hyresvärdar är skatten i praktiken ingen kostnad till den del skatten övervältras på en hyresgäst. För att undvika dubbelkompensation bör fastighetsskatt som företaget är skattskyldigt för endast ersättas under förutsättning att skatten är hänförlig till en del av en fastighet som inte hyrs ut.

Omställningsstödet beräknas bland annat utifrån företagets minskade nettoomsättning. Ett företags hyresintäkter från uthyrda lokaler minskar alltså stödet (håller uppe nettoomsättningen). Omställningsstödet beräknas vidare på företagets fasta kostnader. Enligt förslaget anses inte fastighetsskatt för uthyrda delar vara sådan fast kostnad som en fastighetsägare kan beräkna sitt stöd på. En företagare vars tjänst består i att tillhandahålla lokaler blir därför missgynnad i förhållande till den företagare som tillhandahåller andra varor och tjänster i vilket kostnaden för den ägda fastigheten är en del i prissättningen av varan eller tjänsten. Skatteverket önskar förtydligande om vilka skäl som ligger till grund för den valda särlösningen för fastighetsskatten (jfr t.ex. andra tjänster som exempelvis städning, sophämtning och bevakning etc. som kan finnas inbakad i hyran).

En annan fråga som uppkommer med anledning av förslaget gäller skälen för varför förslaget enbart synes omfatta statlig fastighetsskatt, och inte kommunal fastighetsavgift. För

exempelvis en ägare till en campinganläggning där det finns stugor med tillhörande mark för uthyrning som taxeras som småhus (kommunal fastighetsavgift) och andra byggnader (servicehus etc.) och mark som beläggs med statlig fastighetsskatt, är en sådan begränsning kanske inte alla gånger självklar. Ett förtydligande resonemang om varför enbart statlig fastighetsskatt omfattas av förslaget bör ske. Vidare bör ett förtydligande i förordningstexten ske att om det enbart är statlig fastighetsskatt som ska omfattas. I annat fall bör det skrivas ut i texten ”4. statlig fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift som företaget ..”.

Enligt Skatteverkets uppfattning medför vidare ordalydelsen ”...till den del skatten avser en fastighet som inte hyrs ut,” tolkningsproblem. Ordalydelsen kan förstås som att det endast är fastighetsskatt avseende fastigheter som till ingen del hyrs ut som får ingå i underlaget som en fast kostnad. Av motiveringen på s. 49 framgår dock att fastighetsskatt endast bör ersättas under den förutsättningen att skatten är hänförlig *till en del* av fastigheten som inte hyrs ut. Skatteverket anser att om så är fallet måste detta framgå av punkten i förordningen.

Ytterligare en fråga som Skatteverket efterfrågar ett förtydligande om är på vilken grund beräkningen av den fasta kostnaden för fastighetsskatten ska göras om taxeringsenheten endast delvis är uthyrd, t.ex. per kvm, marknadsvärde eller annan grund. En särskild fråga kopplat till detta är om sådana gemensamma ytor (t.ex. ytor för parkering, godsmottagning, och gångstråk i ett affärscentrum, tvättstugor, rulltrappor m.m.) som normalt sett inte hyrs ut separat ska ingå i beräkningen.

Med hänsyn till att punkten i sin nuvarande lydelse är svårtolkad och kräver komplexa bedömningar och beräkningar anser Skatteverket att fastighetsskatten inte bör ingå i de fasta kostnaderna. Detta för att tillämpningen ska bli så enkel som möjlig.

I det fall fastighetsskatten ska ingå i underlaget som en fast kostnad, anser Skatteverket i första hand att likformighetsskäl talar för att någon justering inte ska ske för delar som hyrs ut, samt i andra hand att enbart fastighetsskatt hänförlig till fastigheter där vare sig byggnad eller mark inte till någon del är uthyrd ska ingå i de fasta kostnaderna.

#### **Utfordring inom jord- och vattenbruksverksamhet (9 § 8 förordning om omställningsstöd)**

Av motiveringen till punkten på s. 49 framgår att regeln omfattar ”Företag inom jord- och vattenbruksbranschen...”. Skatteverket uppfattar det som oklart vilka verksamheter som ingår i benämningen jord- och vattenbruksbranschen. Omfattas t.ex. zoologiska parker/djurparker av regeln? Skatteverket anser att det i motiveringen med fördel kan hänvisas till var man hittar vilka branscher som avses och som ska vara berättigade att lägga till kostnader för utfordring till de fasta kostnaderna. Ett förtydligande av vilka typer av verksamheter, särskilt med avseende på vattenbruksbranschen, som ska vara berättigade att lägga till dessa kostnader är särskilt viktigt då branschen är svårdefinierad.

#### **Planenliga avskrivningar (9 § andra stycket förordning om omställningsstöd)**

Av andra stycket i 9 § förordningen framgår det att ”Kostnaden för värdeminskning på anläggningstillgångar enligt första stycket 3 utgörs av företagets planmässiga avskrivningar av anläggningstillgångar enligt räkenskaperna.”

För att inte regeln ska uppfattas som att avskrivningarna måste bokföras i räkenskaperna föreslår Skatteverket att ”enligt räkenskaperna” tas bort. I det nu föreliggande förslaget finns



inte något absolut krav på att företaget ska bokföra de planmässiga avskrivningarna i sina räkenskaper. Det finns inte heller något absolut krav att företagen ska upprätta ett fullständigt årsbokslut eller en årsredovisning för de månader som underlaget för stödet avser. Många företag bokför avskrivningar först i årsbokslutet eller årsredovisningen. Skatteverket anser inte heller att något sådant krav bör införas. Det får enligt Skatteverkets uppfattning anses vara fullt tillräckligt att underlaget för de planmässiga avskrivningarna tas fram sidoordnat. Detta bör gälla även för övriga periodiserade poster som utgör underlag för stödet.

### **Skatt på energi**

Av 4 och 12 § i den föreslagna förordningen om omställningsstöd framgår att företag som har rätt till annat statligt stöd i första hand ska söka sådant stöd och att omställningsstödet då ska minskas med motsvarande belopp. Lagen (1994:1776) om skatt på energi innehåller flera bestämmelser om skattebefrielse, varav de flesta utgör statligt stöd i enlighet med EU:s statsstödsregler. Dessa skattebefrielser omfattas av såväl 4 och 12 § som 10 § i den föreslagna förordningen.

Enligt Skatteverkets uppfattning är det oklart vad bestämmelsen i 10 § 3 innebär för beräkningen av de fasta kostnaderna och även hur bestämmelsen förhåller sig till 4 och 12 §. Enligt Skatteverkets uppfattning skulle det vara att föredra om det redan i 9 § framgår hur beräkningen av de fasta kostnaderna ska göras när elektricitet har förbrukats för ett skattebefriat ändamål, eller vid uppvärmning av lokaler då det bränsle som förbrukas är skattebefriat.

Enligt Skatteverkets uppfattning är det även angeläget att det redan vid tidpunkten för ansökan om omställningsstöd kan avgöras i vilken utsträckning rätt till stöd föreligger. Vissa företag som under mars–april 2020 förbrukat elektricitet, eller bränsle för uppvärmning, kommer att kunna söka återbetalning enligt lagen om skatt på energi tidigast i januari 2021. Det är alltså angeläget att omställningsstödet inte görs beroende av den bedömning som Skatteverkets då kommer att göra avseende företagets rätt till återbetalning. Det bör vara tillräckligt att elektriciteten, eller bränslet, har förbrukats på ett sätt som medför skattebefrielse enligt lagen om skatt på energi för att de fasta kostnaderna ska minskas med ett belopp som motsvarar skattebefrielsen.

#### **2.3.6 Yttrande från revisor (6 § andra stycket förordning om omställningsstöd)**

Av 6 § andra stycket i förordningen framgår att ett yttrande kan ges av en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag.

Risken är att trycket på detta stöd kommer vara extremt stort vilket kan försvåra möjligheterna att anlita en revisor som i sin tur ska granska räkenskaperna tillförlitligt på ett för ändamålet godtagbart sätt. En trång sektor kan bli att få tag på en revisor som har tid att utföra granskningen. Därutöver kommer det att finnas företag som idag inte har en revisor men som måste anlita en för en granskning. Utfärdandet av intygen ska ske under en kort tidsperiod. Trycket på att anlita en revisor kommer sannolikt vara mycket stort även om det föreslås en gräns på att stödet ska uppgå till minst 100 000 kr för att kravet på revisorsintyg ska gälla. Dessutom kommer det att finnas situationer där Skatteverket kommer att begära in ett sådant yttrande.

Skatteverket anser därför att det även bör kunna vara godtagbart att en auktoriserad redovisningskonsult lämnar intyget. Med en sådan lösning torde risken vara väsentligt mindre för att yttrandet blir den trånga sektorn i ansökningsförfarandet.

Skatteverket anser också att det skulle effektivisera ansökan och kontroll om yttrandet ska ges på ett av Skatteverket fastställt formulär. Skatteverket vill också föra fram att yttrandet också bör innehålla uppgift om koncernförhållandet..

### **2.3.7 Stödet utgör näringsbidrag vid inkomstbeskattningen (avsnitt 3.11) (4 § lag om omställningsstöd)**

#### **Avdrag för återbetalning**

Sker återbetalning av ett omställningsstöd ska avdraget för återbetalningen enligt förslaget ske enligt huvudregeln i 14 kap. 2 § andra stycket IL, se avsnitt 7. 1 i författningskommentaren till 4 §.

Ordalydelsen i 4 § andra stycket i den föreslagna lag om omställningsstöd är identisk med vad som anges i 29 kap. 5 § IL, vad avser återbetalning. Skatteverket anser inte att denna ordalydelse innebär att det är god redovisningssed (GRS) som bestämmer beskattningstidpunkten. Skatteverket anser att ordalydelsen i bestämmelsen ger uttryck för att avdrag för ett återbetalt stöd ska ske det beskattningsår som återbetalningen faktiskt sker (se [Återbetalning av näringsbidrag](#), dnr 202 463059-18/111).

Skatteverket anser därför att beskattningstidpunkten för avdraget inte ska bestämmas på det vis som författningskommentaren anger. En justering av författningskommentaren bör därför enligt verket ske.

#### **Avdragets storlek**

I 4 § första stycket behandlas både stöd som ska tas upp och stöd som i vissa fall inte ska tas upp. I andra stycket görs ingen skillnad i avdragsrätten mellan om stöd som återbetalats har tagits upp eller inte. Skatteverket bedömer att det är motiverat att det finns en skillnad i behandlingen beroende på om det återbetalade stödet tidigare har tagits upp eller inte, samt att denna skillnad ska framgå av lag.

Förslagsvis kan bestämmelsen utformas enligt följande:  
*Återbetalas stöd som tagits upp, ska det återbetalade beloppet dras av.*

#### **Den alternativa tidpunkten för beskattning av omställningsstödet**

Ordalydelsen i 4 § första stycket sista meningen innebär att ett omställningsstöd inte kan fördelas mellan två olika beskattningsår. Ett företag som har ett beskattningsår som slutar den 31 mars 2020 kommer då inte ha kunna fördela stödet så att det kan möta den kostnad som stödet avser. Möjligen en marginalsituation. En alternativ skrivning för att lösa denna situation är: Till den del stöd är hänförligt till kostnader under det föregående beskattningsåret får den del tas upp det beskattningsåret.

### **2.3.8 Förfarandet (avsnitt 4)**

#### **Revision av tredjeman**

Skatteverket finner att det i efterkontrollen är nödvändigt att även revision av tredjeman finns som ett komplement till tredjemansföreläggande. Skatteverket måste kunna göra en

meningsfull kontroll av företag där revision av andra, stödsökande eller inte sökande, företag i samma koncern eller hos personer som har en intressegemenskap med det företag som kontrolleras, är nödvändig.

Skatteverket föreslår att 12 § får följande lydelse:

Skatteverket får besluta om revision för att kontrollera ett företag som har fått omställningsstöd med avseende på företagets rätt till stöd. I fråga om revision gäller bestämmelserna i 41 kap. 4–11, 13 och 14 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

*Skatteverket får besluta om revision av ett företag eller en annan juridisk person än ett företag också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket av någon annan än den som revideras.*

*Ett föreläggande enligt andra stycket jämfört med 10 § får förenas med vite. Ett föreläggande får dock inte förenas med vite om det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd, och föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.*

*Om den som ska föreläggas är en juridisk person, gäller första stycket även företrädare för den juridiska personen.*

#### **Avbetalning och anstånd (avsnitt 4.4.2)**

Skatteverket får enligt 18 § lagen om omställningsstöd träffa avtal om avbetalning om det medför betydande skadeverkningar för företaget att betala hela beloppet eller om det framstår som oskäligt att betala hela beloppet på förfallodagen.

Frågan om överklagarbarhet avgörs av domstol om den inte regleras i lagen men enligt Skatteverkets bedömning förutsätter möjligheten för Skatteverket att ingå avtal att företag inte ska kunna överklaga Skatteverkets val att inte träffa avtal om avbetalning till förvaltningsdomstol eller eventuellt häva ett avtal om avbetalning enligt 26 § lagen om omställningsstöd. Detta eftersom det är fråga om en befogenhetsbestämmelse som ger Skatteverket möjlighet att träffa en överenskommelse med företaget. Detta stämmer även överens med annan reglering av betalningsskyldighet när det inte finns någon tvekan om att borgenären har rätt till betalning. (jfr 63 kap. 23 § och 67 kap. 5 § SFL och 20 § lag [1993:891] om indrivning av statliga fordringar m.m.). Det bör alltså vara upp till Skatteverket att bedöma om det finns grund för att träffa avtal om avbetalning eller häva ett ingånget avtal. Konsekvensen av att inte träffa ett avtal om avbetalning kan bli att beloppet lämnas över för indrivning. I en sådan situation finns bl.a. möjlighet till uppskov med betalning enligt indrivningslagen.

I skälen för promemorians förslag (avsnitt 4.4.2) anges att Skatteverket så långt som möjligt bör tillämpa avbetalningsmöjligheten generöst i de fall företagen inte medvetet förorsakat att omställningsstödet betalats ut felaktigt eller missbrukat systemet med omställningsstöd. Det bör dock vidare i förarbetena även anges huruvida ett avtal om avbetalning måste vara till fördel för staten på så sätt att Skatteverket endast ska gå med på senare betalning när företaget kan anses ha visat att det klarar av att betala hela skulden på detta sätt. Det är dock naturligtvis mycket svårt att avgöra om full betalning kommer kunna ske om Skatteverket skulle tillåta mycket långa avbetalningsplaner. Det kan ifrågasättas om Skatteverket ska ingå avtal om avbetalning om företaget inte bedöms kunna betala hela återkravet. Företaget skulle dock i ett sådant läge kunna erbjuda sig att ställa säkerhet och därigenom undanröja risken för att det allmänna drabbas av kreditförluster (jfr prop. 1996/97:100 s. 423). Skatteverket bör alltså ha möjlighet att kombinera avbetalningsplanen med säkerhet.

Skatteverket kan med de föreslagna bestämmelserna om anstånd och avbetalning inte gå med på andra typer av uppskov med betalningen när fordran på återkrav inte är tveksam, förutom att under viss tid underlåta att lämna över fordringen för indrivning enligt 28 § lagen om omställningsstöd (jfr 4 § fjärde stycket indrivningsförordningen). Även om det skulle finnas intresse hos Skatteverket ur en strikt fiskalt synvinkel att avstå från att begära indrivning än att kräva omedelbar betalning, så är Skatteverket alltså förhindrade till det.

Enligt Skatteverkets bedömning bör det därför också finnas en möjlighet att medge en betalningsuppställning för återkrav av anställningsstöd om uppskovet ger ett bättre ekonomiskt utfall än om verkställighetsåtgärder vidtas omedelbart. Skatteverket har en sådan möjlighet avseende skatter och avgifter enligt 63 kap. 23 § SFL. Den bestämmelsen är en befogenhetsbestämmelse som bl.a. ger Skatteverket möjlighet att genom ett s.k. borgenärsanstånd avstå från indrivning av betalning av skatter och avgifter för att förbättra utsikterna för att den betalningsskyldiga kommer att betala statens fordringar. Grunderna för när Skatteverket ska bevilja uppskov med betalning av omställningsstöd borde i så fall var samma som för borgenärsanståndet. Skatteverket ska då avgöra om det är till fördel för staten eller inte att bevilja anstånd och avbetalning (prop. 2010/11:165 s. 1043 f.). I en sådan situation avgör Skatteverket självt om ett anstånd och avbetalning är till fördel för det allmänna och beslutet går därför inte att överklaga (jfr 67 kap. 5 § SFL). Även den nu föreslagna rätten att sluta avtal förutsätter enligt Skatteverkets bedömning att det endast är fråga om en befogenhet för Skatteverket att ingå avtal. Avtalet bör också kunna hävas om det skulle framkomma omständigheter som gör att det inte längre kan anses vara till fördel för det allmänna (jfr prop. 2010/11:165 s. 1044). Om ett borgenärsanstånd beviljas ska det alltid anges i beslutet att anståndet kan komma att återkallas om det skulle framkomma omständigheter som gör att anståndet inte längre kan anses vara till fördel för det allmänna (prop. 2010/11:165 s. 1044). I uppskovssammanhang har Kronofogden angivit ett antal omständigheter som gör att ett uppskov ska omprövas (6 § KFMFS 2008:1). Dessa omständigheter ska iaktas även vid borgenärsanstånd. Exempelvis ska återkallelse ske om betalning inte sker enligt beslutet, löpande skatter och avgifter inte betalas, deklarationsskyldigheten inte fullgörs, oriktiga uppgifter har lämnats när borgenärsanstånd medgavs, misstanke om ekonomisk brottslighet uppkommer, den betalningsskyldiga brister i sin informationsskyldighet, godkännandet för F-skatt återkallas, avsevärt förbättrad betalningsförmåga inträder och ställd säkerhet förlorar i värde.

I enlighet med vad som angetts ovan bör det finnas möjlighet att kombinera ett avtal om avbetalning med en säkerhet för fordran för att undanröja risken att full betalning inte sker. Det ska vara upp till Skatteverket att avgöra vilken typ av säkerhet som kan godtas (jfr prop. 2010/11:165 s. 1041). Om säkerhet har ställts som ett villkor för avbetalning och den som ställt ut säkerheten inte betalar enligt planen bör beslutet om ianspråktagande utgöra en exekutionstitel och 13 § lag [1993:891] om indrivning av statliga fordringar m.m. tillämpas (jfr. prop. 2011/11:165 s. 1036 f). Om en sådan säkerhet ska tas i anspråk bör vad som sägs om Kronofogdemyndigheten i 13 § lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. i stället gälla Skatteverket. Någon rätt till ersättning för säkerhet som inte behövt tas i anspråk enligt 63 kap. 10 § SFL bör inte finnas eftersom det är upp till företaget att välja att ingå avtal om avbetalning avseende fordringar där det inte finns någon tvekan att Skatteverket har rätt till betalningen.

Skatteverket föreslår med beaktande av ovan att 18 § lagen om omställningsstöd får följande lydelse, innefattande även en redaktionell ändring.

”Skatteverket får träffa avtal med ett företag om avbetalning av ett återkrav på omställningsstöd om

1. det skulle medföra betydande skadeverkningar för företaget *att betala hela eller delar av beloppet på förfallodagen,*
2. det annars framstår som oskäligt att betala *hela eller delar av* beloppet på förfallodagen *eller*
3. *det kan antas vara till fördel för det allmänna.*

*Om Skatteverket har tagit en säkerhet för betalningen gäller bestämmelserna i 63 kap. 9 § skatteförfarandelagen (2011:1244) i dessa fall. Om en sådan säkerhet ska tas i anspråk gäller vad som sägs om Kronofogdemyndigheten i 13 § lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. i stället Skatteverket.”*

Det kan också tilläggas att under rubriken skälen för promemorians förslag på s. 68 anges att det i lagen om omställningsstöd till skillnad mot skatteförfarandelagen vad som gäller vid betalning av skatter och avgifter även finnas en möjlighet för Skatteverket att i det enskilda fallet träffa avtal om en avbetalningsplan. Skatteverket har en sådan möjlighet inom ramen för det s.k. borgenärsanståndet enligt 63 kap. 23 § SFL.

#### **Ränta (avsnitt 4.4.4)**

Det framgår inte uttryckligen av 23 § lagen om omställningsstöd eller av motiveringen i avsnitt 4.4.4. om ränta ska tas ut vid en avbetalning- eller anståndssituation, jfr 35 § förordning (2018:43) om stöd för nystartsjobb. Hur ränta ska beräknas i sådana situationer bör framgå av förarbetena eller direkt av lagtexten. Skatteverket föreslår att 23 § lagen om omställningsstöd får följande lydelse.

”Om ett belopp som har återkrävts inte betalas i rätt tid, ska dröjsmålsränta tas ut på det obetalda beloppet från och med dagen efter omställningsstödet betalades ut till och med den dag betalning sker.

*När det finns ett avtal om en avbetalningsplan ska dröjsmålsränta utgå från och med dagen efter beslutet om avbetalning till och med den dag betalning sker.*

*Om anstånd har beviljats och anståndsbeloppet ska betalas när anståndstiden har gått ut ska dröjsmålsränta beräknas från och med dagen efter omställningsstödet betalades ut till och med den dag betalning sker.*

Dröjsmålsränta beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan enligt 65 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244). Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket helt eller delvis avstå från kravet på ränta.”

#### **2.3.9 Straffbestämmelser (avsnitt 4.7)**

Skatteverket tillstyrker förslagen om att införa straffbestämmelser i 34-36 § och en möjlighet till frivillig rättelse i 37 § i den nya lagen om omställningsstöd samt tillstyrker att det införs en bestämmelse i 17 § förordning om omställningsstöd. Utöver det tillstyrker Skatteverket ändring i 1 § lagen (1997:1024) om Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet och 18 kap. 8 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261).

Utöver det föreslagna tillägget i 18 kap. 8 § skatteförfarandeförordningen (SFF) anser Skatteverket att det behövs ett tillägg till den aktuella förordningen för att Skatteverket också ska få en skyldighet att anmäla för de övriga brotten som finns uppräknade i 18 kap. 8 § SFF och som har koppling till förfarandet med omställningsstöd.

### **Skatteverkets förslag**

Skatteverket föreslår ett tillägg till 1 kap. 1 § första stycket SFF

Bestämmelserna i 18 kap. 8 § gäller även i Skatteverkets verksamheter som inte regleras i skatteförfarandelagen (2011:1244) om inte annat anges eller framgår av sammanhanget”.

Alternativt föreslår Skatteverket att en motsvarande begränsning förs in 18 kap. 8 § SFF.

### **Skatteverkets bedömning**

Av 18 kap. 8 § SFF framgår att Skatteverket ska göra anmälan till åklagare så snart det finns anledning att anta att någon har gjort sig skyldig till de brott som räknas upp i paragrafens, numera 8 punkter. Samtidigt anges i 1 § SFF att förordningen gäller vid tillämpningen av skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.

Brott enligt lag om omställningsstöd föreslås bli en ny punkt i 18 kap. 8 § SFF vilket medför att det trots bestämmelsens koppling till SFL kommer att uppkomma en skyldighet för Skatteverket att anmäla sådan brottslighet. När det gäller andra brott som upptäcks i anslutning till förfarandet med omställningsstöd som exempelvis urkundsförfalskning i 14 kap. 1 § brottsbalken anser Skatteverket att det är tveksamt om en anmälningsskyldighet uppkommer även fast det aktuella brottet finns uppräknat i förordningens sjätte punkt. Anledningen till att det är tveksamt är att kopplingen till den aktuella lagen om omställningsstöd saknas och SFF är en förordning som gäller vid tillämpningen av SFL.

För att det inte ska råda några oklarheter att en anmälningsskyldighet uppkommer även i situationer där misstankar om brott ( t.ex. de som finns uppräknade i punkt 6 ) har upptäckts inom andra verksamheter inom Skatteverket exempelvis verksamheter som omfattas av lagen (2020:000) om omställningsstöd, lagen (2013:948) om stöd vid korttidsarbete, lagen (2015:899) om identitetskort för folkbokförda i Sverige samt folkbokföringslagen (1991:481) behöver ett klagörande ske i förordningen. Skatteverket anser därför att det behövs ett tillägg i förordningen som gör att skyldigheten att brottsanmäla misstänkta brott som finns uppräknat i 18 kap. 8 § SFF även omfattar annan verksamhet inom Skatteverket som inte faller in under SFL.

Det är i 1 kap. 1 § SFF som tillämpningsområdet för förordningen bestäms. Utvidgningar och inskränkningar av huvudtillämpningsområdet bör därför finnas i den paragrafen.

#### **2.3.10 Personuppgiftsbehandling (avsnitt 4.8)**

##### **Behandling i beskattningsdatabasen**

Skatteverket tillstyrker förslaget till ändring i 1 kap. 1 § och 2 kap. 3 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet (SdbL), 1 kap. 4 § lagen (2020:000) om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets

beskattningsverksamhet samt 2 § förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet (SdbF). Skatteverket anser därutöver att det behövs ett tillägg i 2 § 2 SdbF för att Skatteverket ska få behandla uppgifter för urval och kontroll av omställningsstöd i beskattningsdatabasen.

### Skatteverkets förslag

Skatteverket föreslår att 2 § 2 SdbF får följande lydelse.

2. om planerad, beslutad, pågående eller avslutad revision och annan kontroll av skatter och avgifter *samt stöd*.

### Skatteverkets bedömning

I 2 kap. 2 och 3 § SdbL framgår vilka personer Skatteverket får behandla uppgifter om samt vilka övriga uppgifter som får behandlas i beskattningsdatabasen. Med stöd av 2 § 1 SdbF får Skatteverket behandla de uppgifter som behövs vid handläggning av ärenden enligt de i punkten angivna författningarna. I punkten 2 finns stöd för att behandla uppgifter för att göra urval och kontroll av skatter och avgifter.

Promemorians förslag innebär att ett tillägg görs i 2 § 1 SdbF för handläggning av ärenden med stöd av lagen om omställningsstöd. Promemorian föreslår däremot inget tillägg i punkten 2 för urval och kontroll. Skatteverkets uppfattning är att urval och kontroll inte kan anses innefattas i ordet ”handläggning” i punkten 1 och att det därför enligt nuvarande förslag inte finns stöd för urval och kontroll av omställningsstöd i beskattningsdatabasen. Skatteverket anser därför att det behövs ett tillägg i 2 § 2 SdbF som innebär att urval och kontroll får göras även vid utbetalning av stöd.

#### 2.3.11 Gallring

Promemorian tar inte ställning till om uppgifter och handlingar om omställningsstöd ska bevaras eller gallras.

Riksarkivet har i rekommendationer till statliga myndigheter med anledning av Corona-pandemin uppmanat myndigheterna att bevara handlingar som innehåller uppgifter om Corona eller som på olika sätt belyser hur Corona-pandemin påverkar verksamheten. Skatteverket anser därför att lagstiftaren kommer att behöva ta särskild ställning till om uppgifter och handlingar om omställningsstöd hos Skatteverket ska bevaras eller gallras.

I och med att SdbL:s tillämpningsområde kommer att utvidgas ytterligare genom den nya lagen om omställningsstöd kommer beskattningsdatabasen att innehålla fler uppgifter än bara rena beskattningsuppgifter. Handlingar och uppgifter i ärenden om omställningsstöd kommer visserligen att behandlas inom beskattningsverksamheten, men som en egen verksamhetsgren. Ärenden om omställningsstöd kommer att regleras i en egen lag och kommer inte att omfattas av samma materiella regler och förfarandebestämmelser som beskattningsärenden omfattas av. Först i de fall där Skatteverket har fattat ett beslut om utbetalning av omställningsstöd och detta ska redovisas i en inkomstdeklaration kommer uppgifter ur omställningsstödsärenden att hanteras som beskattningsuppgifter. Uppgifterna omfattas då av det regelverk som gäller för beskattningsärenden.

För det fall att lagstiftaren anser att uppgifterna och handlingarna i ärenden om omställningsstöd ska gallras anser Skatteverket att det inte är tydligt att befintlig bestämmelse gällande gallring i 2 kap. 11 § SdbL, utifrån dess ordalydelse samt utifrån vad som framgår av förarbetena, även omfattar dessa ärenden. Bestämmelsen är utformad utifrån att beskattningsdatabasen endast innehåller uppgifter som finns för beskattningsändamål. Ordalydelsen tar enligt Skatteverket specifikt syfte på de förfaranderegler som gäller för beskattningsärenden och utgår från en gallringstidpunkt som beräknas utifrån beskattningsperiod. För uppgifter och handlingar om omställningsstöd finns ingen sådan period. Vidare blir problematiken med bevarande och gallring tydligt i ärenden gällande återkrav av omställningsstöd eftersom dessa ärenden inte kommer att vara att tidsbegränsade. Det innebär att Skatteverket kan ha svårt att kontrollera vissa beskattningsuppgifter som gallrats i enlighet med 2 kap. 11 § SdbL. Skatteverket ser det som tveksamt att bestämmelsen kan omfatta även ärenden om omställningsstöd och att det därför är mycket angeläget att lagstiftaren förtydligar hur och på vilket sätt bestämmelsen kan tillämpas på samtliga typer av ärenden om omställningsstöd samt vilka uppgifter och handlingar som behöver undantas från gallring med stöd av SdbF.

### **2.3.12 Övriga synpunkter på lagtext, skälen eller författningskommentarer**

#### **8 § lagen om omställningsstöd**

Det framgår inte av lagtexten i 8 § lagen om omställningsstöd när ett beslutat stöd ur ett ränteperspektiv ska anses ha krediterats på skattekontot. Enligt Skatteverkets bedömning bör beloppet anses ha krediterats på beslutsdagen. Skatteverket föreslår att ett tredje stycke införs i 8 § lagen om omställningsstöd som får följande lydelse.

*Om stöd ska tillgodoräknas ska intäktsränta i skattekontot beräknas från och med dagen efter beslutsdagen.*

#### **15 § förordningen om omställningsstöd**

Högsta domstolen har kommit fram till att staten, i egenskap av gäldenär, i princip har samma möjligheter som andra gäldenärer att använda en fordran till kvittning (NJA 2005 s. 3). För att säkerställa att Skatteverket kan kvitta utbetalningar av omställningsstöd mot Skatteverkets fordringar mot företaget som inte hanteras inom skattekontosystemet eller är restförda hos Kronofogdemyndigheten - t.ex. fordringar på återbetalning av felaktigt utbetalda belopp avseende skattereduktion, så anser Skatteverket att 15 § förordningen om omställningsstöd bör utformas på ett liknande sätt som 14 kap. 8 § skatteförfarandeförordningen.

Enligt 14 kap. 8 § skatteförfarandeförordningen får Skatteverket även besluta om återbetalning på annat sätt om särskilda förhållanden föranleder det. Detta kan till exempel ske genom utbetalningsavi. För undvikande av missförstånd avseende möjligheterna till utbetalning av omställningsstöd bör lydelsen ändras. Skatteverket föreslår att 15 § förordningen om omställningsstöd får följande lydelse.

*Utbetalning ska ske till konto hos ett bank- eller kreditmarknadsföretag enligt 14 kap. 8 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261).*

*Skatteverket får enligt 14 kap. 8 § andra stycket skatteförfarandeförordningen besluta om utbetalning på annat sätt om särskilda förhållanden föranleder det.*



**Företrädaransvar (avsnitt 4.4.6)**

Under rubriken skälen för promemorians förslag på s. 73 anges att företrädarens betalningsansvar enligt förslaget bör omfatta inte bara belopp som faktiskt utbetalats till företaget, utan även belopp som kvittats eller avräknats vid utbetalningen till företagets skattekonto. Ansvar bör enligt Skatteverkets bedömning omfatta som mest hela det belopp som den juridiska personen har gjorts ansvarig för (återkravet). Ett beviljat omställningsstöd som krediterat skattekontot och helt eller till viss del har kvittats, avräknats eller utmätts för andra fordringar ska inte påverka vilket belopp företrädaren kan hållas solidariskt ansvarig för. Ansvarsbeloppet är därför inte beroende av vad som faktiskt har utbetalats till den juridiska personen (jfr. prop. 1993/1994:50 s. 291).

På s. 73 anges att det inte är nödvändigt med hänvisning till 59 kap. 12 § SFL, då förutsättningarna för företrädaransvaret avseende återkravet på omställningsstöd regleras särskilt i lagen om omställningsstöd. Hänvisningen borde antingen ske till 59 kap. 14 § SFL som också avser krav på belopp som tidigare betalats ut eller till samtliga bestämmelser om förutsättningar för företrädaransvar i 12-14 §.

I författningskommentaren anges att företrädarens solidariska betalningsansvar motsvarar det omställningsstöd som återkrävs av företaget. Det bör dock framgå att ett solidariskt ansvar endast kan krävas för obetalda belopp på grund av den accessoriska principen. Att företrädaransvar är accessoriskt innebär att en företrädare bara är betalningsansvarig i samma omfattning som den juridiska personen. Om huvudfordran sätts ned eller faller bort minskar företrädarens ansvar därför i motsvarande mån (prop. 2002/03:128 s. 37).

**Indrivning, verkställighet och preskription (avsnitt 4.6)**

I författningskommentaren till 27 § lagen om omställningsstöd anges att innan en fordran får lämnas för indrivning ska den betalningsskyldige uppmanas att betala enligt lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar. Kravet framgår dock av 3 § indrivningsförordning (1993:1229). På motsvarande sätt anges i kommentaren att indrivningslagen innebär att Skatteverket skyndsamt ska underrätta Kronofogdemyndigheten om fordringen har betalats, satts ned eller fallit bort eller om anstånd har beviljats med betalningen. Detta framgår dock av 8-9 § indrivningsförordningen.

I kommentaren till 32 § lagen om omställningsstöd anges att en fordran på omställningsstöd som ska betalas ut enligt 8 § får utmätas först efter det att Kronofogdemyndigheten har fått tillfälle att ta fordran i anspråk enligt lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter.

Skattekontots grundläggande princip är att inbetalda och andra belopp som tillgodoräknas skattekontot ska räknas av från den sammanlagda skulden och inte någon specificerad skuld. Skattekontot urskiljer med andra ord inte enskilda belopp utan stämmer av ett aktuellt saldo genom att belopp debiteras eller krediteras. Det innebär att det inte är säkert att det direkt går att utläsa om en viss skatt eller avgift är betald eller om saldot på skattekontot helt eller delvis består av viss fordran. Det som eventuellt kommer att betalas ut från skattekontosystemet är därför i praktiken vanligtvis inte företagets fordran på omställningsstöd utan ett motsvarande belopp. Det bör framgå att det inte är möjligt för Kronofogdemyndigheten att ta en fordran avseende omställningsstöd i anspråk om det finns fler poster registrerade på kontot, utan enbart ett visst motsvarande belopp på skattekontot.

**Författningskommentarer***8 § lagen om omställningsstöd*

I kommentaren till 8 § lagen om omställningsstöd anges att det av andra stycket framgår att om en avstämning av skattekontot visar att det finns ett överskott på kontot efter kreditering av ett omställningsstöd ska utbetalning ske om det inte finns hinder mot detta enligt 64 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244) och beloppet inte behövs för avräkning enligt lag (1985:146) om avräkning vid skatter och avgifter. Återbetalning kommer att ske efter att beslutet om stöd krediterat skattekontot och inte i samband med månadsavstämningen av skattekontot. För att en utbetalning ska ske automatiskt krävs att utbetalningen kan ske till ett visst konto enligt 15 § i förordningen.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Katrin Westling Palm och föredragits av juristen Åsa Johansson. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Fredrik Rosengren, rättschefen Gunilla Hedwall samt avdelningscheferna Marie Carlsson och Anette Landén.

Katrin Westling Palm