

Lagrådsremiss

Förbättrade och förenklade regler om avdrag för tidigare års underskott

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 30 maj 2024

Niklas Wykman

Linnea Westman
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås en ändring i den s.k. beloppsspärren, som anger hur stor del av tidigare års underskott som får dras av efter en ägarförändring. Beloppsspärren bestäms som en kvot av utgiften för att förvärva underskottsföretaget. Förslaget innebär att denna kvot höjs från 200 till 300 procent av utgiften. Höjningen får till följd att en större del av underskott från tidigare år får behållas efter en ägarförändring och att färre företag kommer att träffas av en avdragsbegränsning.

Det föreslås vidare att det införs en undantagsregel som innebär att beloppsspärren inte ska träda in när en fysisk person eller vissa andra subjekt får ett direkt bestämmande inflytande över ett underskottsföretag, om personen redan före ägarförändringen hade ett sådant inflytande genom ett indirekt ägande.

Lagrådsremissen innehåller även förslag på ett antal ändringar i syfte att förenkla tillämpningen av regelverket när en grupp, sinsemellan oberoende fysiska personer eller vissa andra subjekt under en period förvärvar en viss andel av rösterna i ett underskottsföretag (den s.k. flockregeln). Bestämmelsen föreslås också utvidgas till att omfatta indirekta förvärv, dvs. när gruppen personer förvärvar andelar i ett företag som har det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag.

Slutligen föreslås att bestämmelserna om beräkningen av utgiften för förvärvet i vissa fall när förvärvet har gjorts genom ett kapitaltillskott till underskottsföretaget ska kunna tillämpas även när kapitaltillskottet lämnas till ett annat företag som ingår i samma koncern som underskottsföretaget.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2025.

Innehållsförteckning

1	Beslut	4
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	5
3	Ärendet och dess beredning	8
4	Bakgrund och gällande rätt	8
4.1	Allmänt om tidigare års underskott	8
4.2	Ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag	8
4.3	En fysisk person m.fl. får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag	9
4.4	En grupp fysiska personer m.fl. förvärvar tillsammans mer än 50 procent av rösterna i ett underskotts företag	9
4.5	Beloppsspärren	10
5	Höjd kvot vid tillämpning av beloppsspärren	10
6	Undantag från beloppsspärren vid vissa förvärv inom en oäkta koncern.....	13
7	Förenklade regler när en grupp personer förvärvar det bestämmande inflytandet	16
7.1	Vilka förvärv som ska beaktas	16
7.2	Kriterierna för en ägarförändring	18
7.3	Indirekta förvärv av underskotts företag	20
7.3.1	Förvärv som ska anses som personens egna	20
7.3.2	Förvärv av en koncern med underskotts företag	24
7.4	Avtal om rätt att förvärva andelar	25
8	Justering av bestämmelserna om beräkningen av utgiften för förvärvet i vissa fall	27
9	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	29
10	Konsekvensanalys.....	30
10.1	Syfte och alternativa lösningar	30
10.2	Offentligfinansiella effekter	31
10.3	Effekter för företagen	33
10.4	Effekter för den ekonomiska jämställdheten	35
10.5	Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna	36
10.6	Förslagets förenlighet med EU-rätten.....	36
10.7	Övriga effekter	36
11	Författningskommentar.....	36
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian Förbättrade och förenklade regler om avdrag för underskott från tidigare år	41
Bilaga 2	Promemorians lagförslag.....	42

Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna	45
----------	--	----

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹

dels att 40 kap. 12, 13, 15 och 15 a §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas en ny paragraf, 40 kap. 12 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

40 kap.

12 §

I andra fall än som avses i 10 § första stycket eller 11 § inträder en beloppsspärr vid ägarförändringar som innebär att, under en period av *fem* beskattningsår för ett underskotts företag, sådana förvärvare som avses i 11 § dels var och en har förvärvat andelar *med* minst 5 procent av samtliga röster i underskotts företaget, dels tillsammans har förvärvat andelar *med* mer än 50 procent av samtliga röster i underskotts företaget. *Bestämmelserna i 11 § andra stycket gäller också vid tillämpning av denna paragraf.*

Som förvärv som gjorts av en sådan person som avses i första stycket räknas också förvärv som gjorts av

1. *ett företag i vilket personen – direkt eller genom förmedling av en annan juridisk person eller av ett svenskt handelsbolag som personen har ett bestämmande inflytande över – innehar andelar med minst 5 procent av röstetalet, eller*

2. *en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som ett sådant företag som avses i 1 har ett bestämmande inflytande över.*

I andra fall än som avses i 10 § första stycket eller 11 § inträder en beloppsspärr vid ägarförändringar som innebär att, under en period av *högst tre på varandra följande* beskattningsår *när ett företag är* ett underskotts företag, sådana förvärvare som avses i 11 § dels var och en har förvärvat andelar *som representerar* minst 20 procent av samtliga röster i underskotts företaget, dels tillsammans har förvärvat andelar *som representerar* mer än 50 procent av samtliga röster i underskotts företaget. *Med förvärv av andel i ett underskotts företag likställs förvärv av andel i ett moderföretag till ett underskotts företag.*

Som förvärv som gjorts av en sådan person som avses i första stycket räknas också förvärv som gjorts av *en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som en sådan person har det bestämmande inflytandet över.*

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

Vid tillämpning av denna paragraf gäller följande. Förvärv av andelar i förhållande till tidigare andelsinnehav genom emission med lika rätt för andelsägarna ska inte räknas in i antalet förvärvade andelar. Med förvärv av andel likställs avtal om rätt att förvärva andelar i ett företag och avtal om rätt att besluta i företagets angelägenheter.

Vid tillämpning av denna paragraf gäller bestämmelserna i 11 § andra stycket. Vid tillämpningen gäller också att förvärv av andelar i förhållande till tidigare andelsinnehav genom emission med lika rätt för andelsägarna inte ska räknas in i antalet förvärvade andelar.

12 a §

Om en beloppsspärr inträder enligt 12 § ska de förvärv som har medfört ägarförändringen inte räknas med vid en senare bedömning av om en ägarförändring har skett enligt 12 §.

13 §

Bestämmelserna i 11 § gäller inte vid sådana förändringar i det bestämmande inflytandet som uppkommer genom arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden. De gäller inte heller om den som fått det bestämmande inflytandet har haft ställning som företagsledare i underskotts företaget under de två föregående beskattningsåren för detta företag.

Bestämmelserna i 11 § gäller inte 1. vid sådana förändringar i det bestämmande inflytandet som uppkommer genom arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden,

2. om den som fått det bestämmande inflytandet har haft ställning som företagsledare i underskotts företaget under de två närmast föregående beskattningsåren, eller

3. om den som fått det bestämmande inflytandet redan före ägarförändringen hade ett sådant inflytande över underskotts företaget enligt 5 § tredje stycket.

Bestämmelserna i 12 § gäller inte vid sådana förändringar i ägandet som sker på grund av arv, testamente eller bodelning.

15 §

Beloppsspärren innebär att underskotts företaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskotten överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva

Beloppsspärren innebär att underskotts företaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskotten överstiger 300 procent av utgiften för att förvärva

1. det bestämmande inflytandet över underskotts företaget i sådana fall som avses i 10 och 11 §§, eller

2. andelar *med* mer än 50 procent av rösterna i underskotts företaget i sådana fall som avses i 12 §. 2. andelar *som representerar* mer än 50 procent av rösterna i underskotts företaget i sådana fall som avses i 12 §.

Om förvärvet omfattar flera underskotts företag i samma koncern, ska avdragsutrymmet fördelas på dessa efter deras andel av koncernens sammanlagda underskott.

15 a §²

Om ett kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen har lämnats till underskotts företaget tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde och förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde, ska kapitaltillskottet vid beräkningen av utgiften enligt 15 § första stycket bestämmas till ett belopp som motsvarar det lägsta av kapitaltillskottet och det värde av tillgången som belöper sig på den förvärvade andelen i underskotts företaget. Vid beräkningen av värdet av tillgången ska kapitaltillskottet inte räknas med.

Vid bedömningen enligt första stycket ska hänsyn inte tas till tillgångar som underskotts företaget kan antas ha förvärvat i samråd med den nya ägaren.

Vid tillämpningen av *andra stycket* likställs en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag med underskotts företaget om de både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern. Vid tillämpningen av *denna paragraf* likställs en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag med underskotts företaget om de både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

2. De nya bestämmelserna tillämpas vid ägarförändringar som sker efter den 31 december 2024.

3. Vid tillämpningen av 12 § första stycket ska dock inte förvärv av andelar i ett moderföretag till ett underskotts företag som skett före den 1 januari 2025 beaktas.

² Senaste lydelse 2016:1055.

3 Ärendet och dess beredning

I budgetpropositionen för 2024 (prop. 2023/24:1 Förslag till statens budget, finansplan och skattefrågor avsnitt 1.4) aviserade regeringen att reglerna om underskott vid ägarförändringar inom bolagsbeskattningen behöver förenklas. Inom Finansdepartementet har promemorian Förbättrade och förenklade regler om avdrag för tidigare års underskott tagits fram. I promemorian lämnas förslag till bättre och enklare regler om avdrag för underskott efter en ägarförändring.

En sammanfattning av promemorians förslag finns i *bilaga 1*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*.

Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (Fi2024/00136).

I denna lagrådsremiss behandlas promemorians förslag.

4 Bakgrund och gällande rätt

4.1 Allmänt om tidigare års underskott

I 40 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns bestämmelser om hur och när tidigare års underskott får dras av i inkomstlaget näringsverksamhet. I 40 kap. 4 § IL definieras vad som avses med ett underskotts företag och i 40 kap. 9–19 d §§ IL regleras under vilka förutsättningar dessa företag får dra av underskott när det har skett en ägarförändring.

Ett underskotts företag är ett företag som hade ett underskott det föregående beskattningsåret eller som har ett eget eller övertaget underskott från tidigare år som inte har fått dras av än på grund av koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL eller bestämmelserna om rätt till avdrag för underskott efter kvalificerade fusioner eller fissioner i 37 kap. 24 och 25 §§ IL, efter verksamhetsavyttringar i 38 kap. 17 a och 17 b §§ IL eller efter partiella fissioner i 38 a kap. 18 och 19 §§ IL.

Huvudregeln innebär att underskott från tidigare beskattningsår ska dras av utan begränsning, 40 kap. 2 § IL. För att motverka handel med underskotts företag finns det dock bestämmelser som i vissa situationer tar bort eller begränsar rätten till avdrag.

4.2 Ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag

Vid ägarförändringar, som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag, inträder en beloppsspärr enligt 40 kap. 10 § första stycket IL. Enligt paragrafens andra stycke inträder dock inte beloppsspärren om det företag som får det bestämmande inflytandet ingick i samma koncern som underskotts företaget redan före

ägarförändringen. När ett företag ska anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag anges i 40 kap. 5 § IL.

4.3 En fysisk person m.fl. får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag

Beloppsspärren inträder också om en fysisk person, ett dödsbo, en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag eller ett svenskt handelsbolag – i vilket sådana personer, direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare – får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag (40 kap. 11 § första stycket IL). En fysisk person och närstående till honom räknas som en enda person, 40 kap. 11 § andra stycket IL. Utöver vad som anges om närstående i 2 kap. 22 § IL gäller i detta fall att ett svenskt handelsbolag där den fysiska personen själv eller en närstående fysisk person är delägare också räknas som närstående.

Bestämmelserna i 40 kap. 11 § IL gäller inte vid sådana förändringar i det bestämmande inflytandet som uppkommer genom arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden. De gäller inte heller om den som fått det bestämmande inflytandet har haft ställning som företagsledare i underskottsföretaget under de två föregående beskattningsåren.

4.4 En grupp fysiska personer m.fl. förvärvar tillsammans mer än 50 procent av rösterna i ett underskottsföretag

Enligt 40 kap. 12 § IL inträder en beloppsspärr vid sådana ägarförändringar som innebär att en grupp fysiska personer under en period av fem beskattningsår för ett underskottsföretag dels var och en för sig har förvärvat andelar med minst fem procent av samtliga röster i underskottsföretaget, dels tillsammans har förvärvat andelar med mer än 50 procent av samtliga röster i underskottsföretaget. Vad som sägs om en fysisk person gäller även dödsbo, annan utländsk juridisk person än utländskt bolag samt svenskt handelsbolag i vilket en sådan person som nämns i paragrafen är delägare direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag.

En fysisk person och dennes närstående räknas i sammanhanget som en enda person. Utöver vad som anges om närstående i 2 kap. 22 § IL gäller i detta fall att ett svenskt handelsbolag där den fysiska personen själv eller en närstående fysisk person är delägare också räknas som närstående.

Som förvärv som gjorts av en sådan person räknas också förvärv som gjorts av

1. ett företag i vilket personen – direkt eller genom förmedling av en annan juridisk person eller av ett svenskt handelsbolag som personen har ett bestämmande inflytande över – innehar andelar med minst fem procent av röstetalet, eller

2. en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som ett sådant företag som avses i 1 har ett bestämmande inflytande över.

Enligt 40 kap. 12 § tredje stycket IL ska förvärv av andelar i förhållande till tidigare andelsinnehav genom emission med lika rätt för andelsägarna inte räknas in i antalet förvärvade andelar. Däremot likställs avtal om rätt att förvärva andelar i ett företag och avtal om rätt att besluta i företagets angelägenheter med förvärv av andel.

Bestämmelsen gäller inte vid sådana förändringar i ägandet som sker på grund av arv, testamente eller bodelning, se 40 kap. 13 § andra stycket IL.

4.5 Beloppsspärren

Beloppsspärren innebär enligt 40 kap. 15 § IL att underskotts företaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskottet överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget. Om beloppsspärren inträder på grund av en sådan situation som anges i 40 kap. 12 § IL förhåller sig kvoten i stället till de nya ägarnas sammanlagda utgift för att förvärva andelar med mer än 50 procent av rösterna i underskotts företaget. Bestämmelsen utgår från att ju högre köpeskillingen för aktierna i ett företag är i förhållande till värdet av underskottet, desto mer substans finns det i företaget och behovet av en beloppsspärr blir då mindre (prop. 1993/94:50 s. 259).

För att motverka att utgiften för att förvärva underskotts företaget höjs genom kapitaltillskott i syfte att kringgå beloppsspärren finns bestämmelser i 40 kap. 16 § IL. Bestämmelserna innebär att utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget ska minskas med kapitaltillskott som har mottagits av underskotts företaget under de senaste två beskattningsåren. Det gäller även kapitaltillskott som lämnats till ett företag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget. För att reglerna inte i onödan ska hindra affärsmässiga överlåtelser av underskotts företag finns det en lättnadsregel i 40 kap. 15 a § IL. Om kapitaltillskottet helt eller delvis har medfört ägarförändringen och förvärvaren därigenom har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde får det lägsta beloppet av kapitaltillskottet och tillgångens värde läggas till utgiften för förvärvet.

5 Höjd kvot vid tillämpning av beloppsspärren

<p>Regeringens förslag: Underskott som får dras av efter en ägarförändring ska uppgå till ett belopp som motsvarar 300 procent av utgiften för förvärvet.</p>
--

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Srf konsulternas förbund* ser positivt på förslaget men anger att det skulle kunna vara motiverat med en ännu större höjning. *Näringslivets Skattedelegation, Svenskt Näringsliv, Fastighetsägarna*

Sverige, Swedish Private Equity & Venture Capital Association, Bokföringsnämnden, Ekonomistyrningsverket, Förvaltningsrätten i Stockholm, Konjunkturinstitutet, Kronofogdemyndigheten, Finansbolagens förening, Kammarrätten i Göteborg och Tillväxtverket har inga synpunkter på förslaget. *Skatteverket* avstyrker förslaget och anger att om en höjning ändå genomförs bör den begränsas till 210 alternativt 220 procent.

Skälen för regeringens förslag: Beloppsspärren i 40 kap. 15 § IL begränsar möjligheten för ett underskotts företag att dra av underskott från tidigare år efter en ägarförändring till den del underskotten överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget, eller andelar med mer än 50 procent av rösterna i underskotts företaget i vissa fall. Syftet med beloppsspärren är framför allt att motverka handel med underskott. Införandet av spärregler motiverades med att utan spärarrar kommer möjligheten att utnyttja ett annat bolags förluster få stor betydelse för ägarförändringar och att en sådan utveckling inte är önskvärd (prop. 1993/94:50 s. 257). Vidare konstaterades det att syftet med spärreglerna är att systemet med förlustutjämning ska vara neutralt avseende ägarförändringar och att häri ligger att en ägarförändring som inte är motiverad av affärsmässiga skäl inte bör genomföras (se samma prop. s. 260).

Handel med underskotts företag som vid förvärvstillfället saknar andra tillgångar än en uppskjuten skattefordran är något som reglerna i 40 kap. IL avser att förhindra (jfr prop. 1993/94:50 s. 259 f.). Beloppsspärren är konstruerad med syftet att göra ett sådant förvärv ekonomiskt olönsamt, eftersom värdet av underskotten är begränsat till den nominella skattesatsen. Om sådan handel med underskott inte motverkas skulle det innebära att en skattskyldig med en vinstgenererande tillgång eller verksamhet kan välja att förvärva ett underskotts företag för en överenskommen köpeskilling, placera tillgången eller verksamheten i underskotts företaget och kvitta vinsterna mot de förvärvade underskotten. I stället för att betala skatt på vinsten betalas då ett pris till säljaren av underskotts företaget, motsvarande underskotten multiplicerat med en procentandel av den nominella skattesatsen. På så sätt skulle vissa skattskyldiga kunna uppnå en lägre beskattning än den nominella skattesatsen. En sådan utveckling är inte önskvärd. Beloppsspärren bör därför även framgent utformas så att den motverkar handel med underskotts företag.

Utgångspunkten när reglerna infördes var att ju högre köpeskillingen för andelarna i ett företag är i förhållande till värdet av underskottet, desto mer substans finns det i företaget och desto mindre är behovet av en beloppsspärr (se prop. 1993/94:50 s. 259). Underskotts företaget får efter en ägarförändring således bara behålla underskott från tidigare år med ett belopp som motsvarar den dubbla köpeskillingen för andelarna. Rätten till avdrag för överskjutande del av underskott från tidigare år faller bort för all framtid.

Beloppsspärrens konstruktion bygger på sambandet mellan underskottens skattemässiga värde och köpeskillingen för aktierna (se samma prop. s. 266). Underskottens skattemässiga värde beror i sin tur på den gällande bolagsskattesatsen. I nämnda proposition anges att underskott vid 28 procents skattesats kan värderas till mellan 0,28 och 0,17 beroende på

till vilken ränta förvärvet finansieras och när underskottet bedöms kunna utnyttjas. Eftersom värdet varierar bestämdes den slutliga beloppsgåränsen för beloppsspärren efter en rimlighetsbedömning.

När reglerna infördes var bolagsskattesatsen 28 procent. Värdet av ett givet underskott i kronor var således större då, jämfört med i dag då bolagsskattesatsen är 20,6 procent. När reglerna infördes fick hela underskottet behållas efter en ägarförändring när värdet av företagets övriga tillgångar (substansvärdet) uppgick till minst 44 procent av köpeskillingen, dvs. enligt följande formel:

$$\text{Substansvärde} \geq (1 - 2 \cdot 0,28) \text{ Köpeskillning} = 0,44 \text{ Köpeskillning.}$$

Beräkningen gäller under förutsättning att hela underskottet kan utnyttjas året efter ägarförändringen och att hela det skattemässiga värdet av underskottsavdraget ingår i köpeskillingen. Det bör noteras att köpeskillingen i många fall i praktiken inte uppgår till ett belopp som motsvarar substansvärdet med tillägg för det skattemässiga värde underskottet skulle ha om det kvittas mot ett överskott. Det beror i första hand på beloppsspärrens konstruktion, som kan medföra att förhållandet mellan företagets substansvärde och underskottet är sådant att en del av underskottsavdraget inte får rullas vidare, men kan också vara en följd av omständigheterna i det enskilda fallet, såsom när i tiden det inrullade underskottet kan utnyttjas. Utgångspunkten i beräkningen är dock att företagets fullständiga värde, inklusive det skattemässiga värdet av underskottsavdraget, är inkluderat i köpeskillingen.

Om förhållandet mellan köpeskillingen och underskottets skattemässiga värde skulle uppgå till 44 procent i dag skulle kvoten mellan det behållna underskottsavdraget och köpeskillingen behöva bestämmas till ca 270 procent.

I budgetpropositionen för 2024 (prop. 2023/24:1 Förslag till statens budget, finansplan och skattefrågor avsnitt 1.4) aviserade regeringen att reglerna om underskott vid ägarförändringar inom bolagsbeskattningen behöver förenklas. En lämplig åtgärd för att förenkla och förbättra regelverket är att höja kvoten i beloppsspärren. En höjd kvot medför att färre företag i praktiken kommer att träffas av beloppsspärren. En högre kvot gör också regelverket avseende överlåtelser av företag med underskott mer förmånligt och innebär att en större del av underskotten får behållas vid en ägarförändring. *Skatteverket* avstyrker förslaget och anser alternativt att en höjning till 210 procent eller 220 procent vore att föredra. *Skatteverket* har gjort beräkningar som visar att det räcker att höja kvoten till en procentsats i spannet 210–217 procent för att kompensera för att värdet på tidigare års underskott har minskat genom sänkningen av skattesatsen till 20,6 procent, beroende på hur värdet av underskotts prissätts och när i tiden de kan utnyttjas efter en ägarförändring.

Regeringen gör, även med beaktande av *Skatteverkets* alternativa beräkningar, bedömningen att en höjning av kvoten till 300 procent av köpeskillingen kan genomföras utan att beloppsspärrens funktion att motverka handel med underskotts företag försämrats i någon större utsträckning. Det bedöms vara rimligt att höja kvoten till en nivå där relationen mellan underskottets skattemässiga värde och köpeskillingen åtminstone återställs till den som gällde vid införandet. För att förenkla

och göra reglerna mer förmånliga för företagen bör också kvoten höjas ytterligare. Sammantaget bedöms det lämpligt att sätta kvoten så att underskott motsvarande 300 procent av utgiften för förvärvet får dras av efter en ägarförändring. Nivån på 300 procent innebär att regelverket är mer förmånligt såväl jämfört med i dag som när reglerna infördes.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 40 kap. 15 § IL.

6 Undantag från beloppsspärren vid vissa förvärv inom en oäkta koncern

Regeringens förslag: När det bestämmande inflytandet i ett underskotts företag fås av en fysisk person, ett dödsbo, en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag eller av ett svenskt handelsbolag i vilket någon av dessa är delägare, ska beloppsspärren inte tillämpas om den som får det bestämmande inflytandet redan hade ett sådant inflytande i underskotts företaget genom ett indirekt ägande före ägarförändringen.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Srf konsulternas förbund, Näringslivets skatte-delegation, Svenskt Näringsliv, Fastighetsägarna Sverige, Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA) och FAR anser att förslaget är bra men påpekar att det vore önskvärt att även undanta situationen att en fysisk person låter en oäkta koncern övergå till att bli en äkta koncern. FAR föreslår också att ett undantag ska införas för kommuners omorganisationer. FAR anser vidare att den föreslagna lagtexten är mer lättillgänglig än den nuvarande men att innebörden redan går att utläsa genom definitionen av ”bestämmande inflytande” i 40 kap. 5 § 3 stycket IL och föreslår därför att delar av definitionen i 5 § utgår, för att undvika en dubbelreglering. Skatteverket har inga invändningar mot att ett undantag införs men föreslår en något ändrad lydelse. Uppsala universitet anger att rekvisitet ”indirekt bestämmande inflytande” inte är helt enkelt att förstå och framhåller att det inte synes vara meningsfullt att göra åtskillnad mellan ”direkt” och ”indirekt” bestämmande inflytande.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 40 kap. 5 § första stycket IL anses ett företag vid tillämpning av 40 kap. IL ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är ett dotterföretag till det förra enligt 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551), 1 kap. 10–14 §§ lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar, 1 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619), eller 1 kap. 5 § stiftelselagen (1994:1220). Definitionen innebär att ett moderföretag anses ha det bestämmande inflytandet över samtliga dotterföretag, även indirekt kontrollerade dotterdotterföretag. Enligt 40 kap. 5 § tredje stycket IL anses ett utländskt bolag eller en sådan förvärvare som avses i 11 § ha bestämmande inflytande över ett företag om detta skulle ha varit ett dotterföretag till bolaget eller personen, om bolaget eller personen hade

varit ett svenskt aktiebolag. En sådan förvärvare som avses i 11 § är en fysisk person, ett dödsbo, en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag eller ett svenskt handelsbolag i vilket en fysisk person, ett dödsbo eller en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag är delägare direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag. Definitionen av bestämmande inflytande innebär att en fysisk person som kontrollerar en koncern anses ha det bestämmande inflytandet över såväl ett direkt ägt moderföretag som indirekt kontrollerade dotter- och dotterdotterföretag inom koncernen.

Enligt 40 kap. 10 § första stycket IL inträder en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr vid ägarförändringar som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag. Enligt 40 kap. 10 § andra och tredje styckena IL undantas koncerninterna transaktioner från belopps- respektive koncernbidragsspärren. Om ett moderföretag i en koncern förvärvar ett dotterdotterföretag som är ett underskottsföretag, dvs. ett indirekt ägande ersätts med ett direkt ägande, är det inte någon ägarförändring enligt 40 kap. 10 § första stycket eftersom moderföretaget enligt 40 kap. 5 § första stycket hade det bestämmande inflytandet över dotterdotterföretaget redan före förvärvet. Om ett företag förvärvar sitt systerföretag som är ett underskottsföretag följer det i stället av undantagsbestämmelsen i 40 kap. 10 § andra stycket IL att beloppsspärren inte ska tillämpas.

Enligt 40 kap. 11 § IL inträder, i andra fall än som avses i 10 § första stycket, en beloppsspärr vid ägarförändringar som innebär att det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag fås av en fysisk person, ett dödsbo, en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag, eller ett svenskt handelsbolag i vilket en fysisk person, ett dödsbo eller en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag är delägare direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag. I 40 kap. 13 § IL anges att bestämmelserna i 11 § inte gäller vid sådana förändringar i det bestämmande inflytandet som uppkommer genom arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden. De gäller inte heller om den som fått det bestämmande inflytandet har haft ställning som företagsledare i underskottsföretaget under de två föregående beskattningsåren för detta företag.

I promemorian anges att något uttryckligt undantag från beloppsspärren såvitt avser transaktioner inom en oäkta koncern inte finns i 40 kap. 11 § IL och att det därför skulle kunna uppkomma en situation där beloppsspärren blir tillämplig på grund av ett förvärv som egentligen inte innebär någon förändring av det bestämmande inflytandet i underskottsföretaget. Följande exempel anges där som en illustration.

Anta att den fysiska personen A är ensam ägare av AB X som i sin tur äger andelar motsvarande 40 procent av rösterna i underskottsföretaget AB Y. A äger också 40 procent av AB Y direkt. Resterande 20 procent ägs av den fysiska personen B. A vill nu disponera om ägandet i sin oäkta koncern och i stället direktäga båda aktiebolagen. AB X:s aktiepost i AB Y ska därför överlåtas till A. Efter överlåtelsen äger A 80 procent av AB Y, vilket innebär att A har förvärvat det bestämmande inflytandet över AB Y. Beloppsspärren blir därmed tillämplig trots att A redan innan överlåtelsen de facto hade det bestämmande inflytandet över AB Y, genom sitt direkta ägande kombinerat med ägandet i AB X.

FAR anför att innebörden av nuvarande regler är att beloppsspärren inte utlöses i det exempel som anges i promemorian, eftersom den fysiska personen enligt 40 kap. 5 § tredje stycket IL anses ha det bestämmande inflytandet över underskotts företaget redan före transaktionen. Det vore en fördel med en mer lättillgänglig lagtext än nuvarande korshänvisningar men det finns samtidigt en risk för tillämpningsproblem vid överlappningar. Skatteverket framför att det kan uppstå osäkerhet och bli oklart om begreppen ”direkt” och ”indirekt” förs in i lagtexten vid reglering av undantag från 11 § eftersom begreppet bestämmande inflytande i sig innefattar att inflytandet kan vara både ”direkt” och ”indirekt”. Skatteverket har inga invändningar mot att undantaget införs i 40 kap. 13 § IL men föreslår att bestämmelsen ges en annan utformning än den föreslagna. Uppsala universitet framför att det bör göras en distinktion mellan å ena sidan ägande av andelar i ett företag ”att inneha” och å andra sidan bestämmande inflytande, och att det inte är meningsfullt att göra åtskillnad mellan ”direkt” och ”indirekt” bestämmande inflytande.

Regeringen instämmer i den bedömning som gjordes i promemorian, att trots att lagen redan tillämpas på ett sådant sätt att beloppsspärren inte inträder i den beskrivna situationen, är det lämpligt av pedagogiska skäl att det införs en uttrycklig undantagsbestämmelse. Såsom remissinstanserna påpekar kan det dock skapa nya osäkerheter om uttrycket ”indirekt” anges i förhållande till bestämmande inflytande, eftersom begreppet bestämmande inflytande inkluderar indirekt utövat inflytande. Den situation som avses är att det sker ett förvärv av andelar som innebär att ett ägande går från att vara indirekt till direkt. Bestämmelsen bör därför tydliggöras med anledning av vad remissinstanserna framfört. Avsikten är att det ska stå klart att tidigare års underskott inte ska begränsas när det bestämmande inflytandet i praktiken inte har ändrats i en sådan situation.

Det kan också noteras att om AB X i exemplet ovan i stället hade varit ett svenskt handelsbolag som A hade varit delägare i, skulle överlåtelsen inte heller ha inneburit att A genom förvärvet fick det bestämmande inflytandet. Beloppsspärren hade då inte aktualiserats. Det beror på att en fysisk person och ett handelsbolag som den fysiska personen är delägare i behandlas som en enda person vid beräkningen, se 40 kap. 11 § andra stycket IL.

Vid en ägarförändring kan förutsättningarna för att tillämpa både 40 kap. 10 och 11 §§ IL vara uppfyllda samtidigt. I ett sådant fall framgår det av lagtextens lydelse (”I andra fall än som avses i 10 § första stycket...”) att 40 kap. 10 § IL ska tillämpas i första hand. Förslaget medför inte någon förändring av den turordning som finns mellan dessa bestämmelser. Det innebär också att vid den omvända situationen, dvs. när en fysisk person överlåter ett direkt ägt underskotts företag till ett företag som personen äger, blir 40 kap. 10 § IL tillämplig. Srf konsulternas förbund, Näringslivets skattedelegation, Svenskt Näringsliv, Fastighetsägarna Sverige, SVCA och FAR anser att det vore önskvärt att även undanta situationen att en fysisk person låter en oäkta koncern övergå till att bli en äkta koncern och framhåller att sådana transaktioner mycket sällan görs i syfte att genom skatteplanering utnyttja underskott utan av andra organisatoriska skäl, vilket inte bör försvåras eller förhindras i onödan. FAR föreslår också att situationen att en kommun överför ett direkt eller indirekt ägt underskotts företag till ett aktieföretag som ägs direkt eller

indirekt av samma kommun ska undantas från beloppsspärrens tillämpningsområde. De framförda förslagen faller utanför det aktuella lagstiftningsärendet och behandlas därför inte vidare här.

Mot denna bakgrund föreslås att det införs en uttrycklig bestämmelse att beloppsspärren i 40 kap. 11 § IL inte ska gälla om en person som får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag hade ett sådant inflytande i underskottsföretaget redan före ägarförändringen, enligt 40 kap. 5 § tredje stycket.

Lagförslaget

Förslaget medför ändringar i 40 kap. 13 § IL.

7 Förenklade regler när en grupp personer förvärvar det bestämmande inflytandet

7.1 Vilka förvärv som ska beaktas

Regeringens förslag: Bara förvärv som skett under en period av högst tre på varandra följande beskattningsår när ett företag är ett underskottsföretag ska beaktas vid tillämpning av bestämmelserna om ägarförändringar på grund av successiva förvärv av flera fysiska personer eller vissa andra subjekt.

Om en beloppsspärr inträder på grund av successiva förvärv av flera fysiska personer m.fl. ska de förvärv som har medfört ägarförändringen inte räknas med vid en senare bedömning av om en ägarförändring har skett.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* anser att förslagen är av godo då de syftar till att skapa ökad förutsägbarhet. *Srf konsulternas förbund* ser positivt på förslagen. *Näringslivets skattedelegation*, *Svenskt Näringsliv*, *Fastighetsägarna Sverige*, *Swedish Private Equity & Venture Capital Association* och *Skatteverket* tillstyrker förslagen.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 40 kap. 12 § IL utlöses en beloppsspärr när vissa i lagtexten angivna förvärvare ”under en period av fem beskattningsår för ett underskottsföretag” dels har förvärvat andelar med minst fem procent av rösterna, dels tillsammans har förvärvat andelar med mer än 50 procent av samtliga röster i underskottsföretaget.

Av förenklingsskäl bör den period under vilken förvärv ska beaktas vid bedömningen av om det har skett en sådan ägarförändring som utlöser beloppsspärren sänkas. Det bedöms lämpligt att perioden sänks från fem till tre år. Genom att perioden förkortas bör det bli lättare för den skattskyldige att avgöra vilka förvärv som ska beaktas.

En fråga som har bedömts vara otydlig i lagstiftningen är om sådana förvärv som har gjorts innan det förvärvade företaget har blivit ett underskottsföretag enligt 40 kap. 4 § IL ska räknas med vid beräkningen (se t.ex. *Svensk Skattetidning* 2010 s. 436). Skatteverket har i ett ställ-

ningstagande (Spärregel i underskottsreglerna, den 11 oktober 2010, dnr 131 629341-10/111) uttalat att verkets uppfattning är att 40 kap. 12 § IL ska tolkas så att endast förvärv av andelar i företag som vid förvärvstidpunkten utgör underskottsföretag ska beaktas. Det framgår inte av lagtexten vilka förvärv som ska beaktas eller hur beräkningen av ägarförändringen i övrigt ska göras, t.ex. i de fall beloppsspärren tidigare har inträtt under den period som beräkningen avser. Det bör därför klargöras hur reglernas ska tillämpas i dessa situationer.

Förvärv som gjorts innan företaget blev ett underskottsföretag kan typiskt sett inte antas ha gjorts i syfte att utnyttja framtida underskott. Sådana förvärv bör därför inte beaktas vid beräkningen av om det har skett en ägarförändring enligt 40 kap. 12 § IL. Lagtexten bör förtydligas så att det framgår att det bara är förvärv av andelar när ett företag är ett underskottsföretag som ska beaktas. Ett företag som har haft underskott och som därefter redovisar vinst och kvittar hela underskottet från tidigare år mot vinsten, är inte längre att betrakta som ett underskottsföretag. Om företaget redovisar underskott igen ett senare år bör en ny treårsperiod inledas. Detta innebär att förvärv som gjorts under tidigare perioder när företaget var ett underskottsföretag inte ska räknas med vid bedömningen av om det skett en ägarförändring enligt 40 kap. 12 § IL.

Det bör även förtydligas att perioden inte måste omfatta tre beskattningsår utan högst tre beskattningsår. Av detta följer att om ett företag bara har varit ett underskottsföretag under två beskattningsår ska beräkningen göras med beaktande av förvärv under dessa två år. Förslaget att perioden ska vara högst tre beskattningsår innebär också att om ett företag är ett underskottsföretag under en period som överstiger tre beskattningsår, utan att en beloppsspärr har inträtt, är det förvärv under de tre senaste beskattningsåren som ska beaktas vid beräkningen av om det skett en ägarförändring.

Det bör också tydliggöras att förvärv som har inneburit en ägarförändring inte ska räknas med vid framtida sådana beräkningar. Ett enskilt förvärv ska således bara kunna föranleda att beloppsspärren inträder en gång. Ett och samma förvärv ska inte räknas dubbelt. Anta att tre personer har förvärvat 20 procent var av röstetalet i ett underskottsföretag under år 1. Förvärven utgör en sådan ägarförändring som medför att beloppsspärren blir tillämplig. Därefter förvärvar två av personerna ytterligare 10 procent vardera av röstetalet år 2. Vid bedömningen av om de senare förvärven utgör en sådan ägarförändring som medför att beloppsspärren inträder ska inte förvärven år 1 räknas med. Det bör noteras att det gäller oavsett om beloppsspärren faktiskt har medfört att underskottet har reducerats eller inte. *Näringslivets skattedelegation* m.fl. anför att de delar bedömningen att förvärv som har gjorts innan företaget blev ett underskottsföretag typiskt sett inte kan antas ha gjorts i syfte att utnyttja framtida underskott och anser att detta principiella synsätt borde få genomslag även i övriga definitioner av ägarförändring, till exempel i 40 kap. 10 § IL. Detsamma gäller principen att förvärv som en gång har medfört att beloppsspärren är tillämplig inte bör räknas med flera gånger, exempelvis en situation där ett bolags innehav rör sig kring ett 50-procentigt innehav – ömsom över, ömsom under. Sådana ändringar faller dock utanför det aktuella lagstiftnings-ärendet och behandlas därför inte vidare här.

Sammanfattningsvis föreslås att bara förvärv som skett under en period av högst tre på varandra följande beskattningsår när ett företag är ett underskotts företag ska beaktas vid tillämpning av bestämmelserna om ägarförändringar på grund av successiva förvärv av flera fysiska personer eller vissa andra subjekt. Om en beloppsspärr inträder på grund av sådana successiva förvärv ska de förvärv som har medfört ägarförändringen inte räknas med vid en senare bedömning av om en ägarförändring har skett.

Lagförslaget

Förslaget medför att en ny paragraf, 40 kap. 12 a § IL, införs och att ändringar görs i 40 kap. 12 § första stycket samma lag.

7.2 Kriterierna för en ägarförändring

Regeringens förslag: En beloppsspärr ska inträda vid ägarförändringar som innebär att två eller flera personer dels var och en förvärvat andelar i underskotts företaget med minst 20 procent av samtliga röster, dels tillsammans förvärvat andelar i underskotts företaget med mer än 50 procent av samtliga röster.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* ser positivt på förslaget men anser att det kvarstår flera osäkerhetsfaktorer och tolkningsproblem. *Srf konsulternas förbund*, *Näringslivets skattedelegation*, *Svenskt Näringsliv*, *Fastighetsägarna Sverige* och *Swedish Private Equity & Venture Capital Association* tillstyrker förslaget. *FAR* är positiv till de förenklingar som föreslås men anser att regeln även fortsatt är alltför komplex i förhållande till sitt syfte. *Skatteverket* och *Ekobrottsmyndigheten* tillstyrker förslaget att höja gränsen för ägarinflytande men endast till tio procent.

Skälen för regeringens förslag: Syftet med reglerna i 40 kap. 12 § IL är att förhindra att en grupp från varandra oberoende personer förvärvar andelar i ett underskotts företag i syfte att gemensamt utnyttja företagets underskott.

Två villkor gäller för att beloppsspärren ska inträda. Enligt det första villkoret ska två eller flera personer var för sig ha förvärvat andelar med minst 5 procent av röstetalet i underskotts företaget. Som ytterligare förutsättning gäller att dessa personer gemensamt förvärvat andelar i företaget med mer än 50 procent av röstetalet. De yttersta gränserna för när beloppsspärren i 40 kap. 12 § IL inträder är således

1. när 2 inte närstående personer förvärvar andelar motsvarande 25 respektive 26 procent av rösterna i ett underskotts företag, och
2. när 11–20 inte närstående personer vardera förvärvar andelar motsvarande 5 procent av rösterna i ett underskotts företag.

I den andra situationen ska det vara minst 11 personer som inte är närstående som tillsammans förvärvar andelar i underskotts företaget. Sett till syftet med bestämmelsen förutsätts dessa elva personer ha förvärvat sina respektive andelar i syfte att utnyttja företagets underskott. Vidare krävs det, med beaktande av bestämmelsen i 40 kap. 11 § IL, att ingen av

dessa personer genom förvärvet själv skulle få ett bestämmande inflytande över underskotts företaget. Sammantaget framstår ett sådant förfarande inte som särskilt sannolikt. Med hänsyn till detta och då reglerna om underskott vid ägarförändring inom bolagsbeskattningen behöver förklaras bedöms det vara ändamålsenligt att höja kriteriet för hur stor andel av underskotts företaget som måste förvärvas av varje enskild person. Efter en samlad bedömning är det lämpligt att kravet på individuellt förvärv sätts till 20 procent av rösterna i underskotts företaget. Det innebär att den övre gränsen för tillämpningen sätts så att det krävs att 3–5 fristående personer samverkar. I en sådan situation framstår det som mer sannolikt att de inblandade personernas förvärv av andelarna i underskotts företaget kan ha skett i syfte att utnyttja företagets underskott.

Skatteverket tillstyrker en höjning av gränsen för individuella förvärv men avstyrker förslaget att höja gränsen till 20 procent av röstetalet och föreslår i stället att kravet höjs till 10 procent, vilket även *Ekobrottsmyndigheten* förordar. Skatteverket anser att en gräns om 20 procent innebär att bestämmelsen kan brista i träffsäkerhet och öppna upp för kringgåenden varför en sådan höjning är mycket olämplig. Om utgångspunkten är att upp till fem personers samverkan ska utlösa beloppsspärren, kan kravet på en enskild persons förvärv inte höjas till mer än 10 procent av rösterna. Exempelvis kan tre personer förvärva andelar som ger dem 19 procent var av röstetalet, dvs. sammanlagt 57 procent, utan att beloppsspärren utlöses enligt förslaget. Eftersom bara tre personer samverkar så att de får ett gemensamt bestämmande inflytande borde beloppsspärren enligt Skatteverkets mening vara tillämplig enligt utgångspunkten i promemorian. Samtliga personer behöver inte heller förvärva lika många andelar.

FAR är positiv till de föreslagna förenklingarna men anser att regelverket även efter de föreslagna ändringarna är alltför komplext i förhållande till dess syfte. För det fall en ägarförändring enligt den s.k. flockregeln verkligen syftar till att förvärva ett underskotts företag för avdragets skull borde bestämmelsen i 40 kap. 17 a § IL hindra att underskottet får dras av. För att minska företagets konsultkostnader och samtidigt minska risken för att underskott går förlorade vid affärsmässigt motiverade ägarförändringar föreslår *FAR* att beloppsspärren inte ska utlösas vid en ägarförändring enligt 40 kap. 12 § IL, utan endast om förutsättningarna enligt 40 kap. 17 a § är uppfyllda, dvs. om underskotten varit det övervägande skälet till ägarförändringen.

Regeringen konstaterar att förslaget att beloppsspärren inte ska utlösas vid en ägarförändring enligt den s.k. flockregeln om inte underskotten varit det övervägande skälet till ägarförändringen faller utanför det aktuella lagstiftningsärendet varför det inte behandlas vidare här. Vad gäller en höjning av gränsen för individuella förvärv har förslaget att höja gränsen till 20 procent fått stöd från en majoritet av remissinstanserna, varav flera vill se ytterligare förenklingar av regelverket. En höjning av gränsen för röstetalet till endast 10 procent, vilket förordas av Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten, bedöms inte ge en tillräcklig förenkling för företagen. Sammantaget bedöms den föreslagna gränsen om 20 procent av röstetalet vara väl avvägd.

Bestämmelserna i 40 kap. 12 § första stycket IL innebär att en beloppsspärr ska inträda om två eller fler personer förvärvar minst en viss andel

av rösterna i ett underskotts företag. Vad som innefattas i uttrycket förvärva anges dock inte uttryckligen i lagtexten. Det skulle kunna ses som en brist att det av lagtexten inte klart framgår hur beräkningen ska göras om en och samma aktiepost bytt ägare – förvärvats – flera gånger under perioden. Av författningskommentaren till bestämmelsen framgår det dock tydligt att det inte ska ske någon dubbelräkning (se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 460). Det kan därmed inte anses finnas någon oklarhet om hur bestämmelsen ska tillämpas i det avseendet. Den nuvarande lydelsen av bestämmelsen verkar inte heller ha medfört några tillämpningsproblem i praktiken.

Lagförslaget

Förslaget medför ändringar i 40 kap. 12 § första stycket IL.

7.3 Indirekta förvärv av underskotts företag

7.3.1 Förvärv som ska anses som personens egna

Regeringens förslag: Som förvärv som görs av en fysisk person, ett dödsbo, en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag eller ett svenskt handelsbolag i vilket någon sådan person är delägare, ska också räknas förvärv som görs av en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag över vilket en sådan person har det bestämmande inflytandet.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med regeringens. Promemorians förslag innebär att olika personers inflytande i ett företag som förvärvar andelar i ett underskotts företag i vissa fall ska räknas samman och att en regel om kvotering av röstinflytande i sådana fall införs.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation, Svenskt Näringsliv, Fastighetsägarna Sverige* och *Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA)* anser att förslaget rör de mest komplicerade och svårtillämpade delarna av regelverket. Lagtexten är svårtillgänglig och begreppet ”indirekt förvärv” synes ha två olika innebörder. *FAR* ser positivt på höjningen av gränsen om 5 procent till 50 procent och föreslår att endast sådana förvärv som sker genom ett bolag som kontrolleras av en enskild person eller en enskild närstående ska beaktas. *Kammarrätten i Göteborg* önskar ett klagörande av användningen av begreppen ”företag” respektive ”juridisk person”. *Uppsala universitet* anser att lagtexten innehåller vaga rekvisit, såsom begreppet ”indirekt” förvärv. *Sveriges advokatsamfund* pekar på att det även fortsatt kommer att finnas tillämpningssvårigheter med regelverket. *Skatteverket* tillstyrker förslaget om förenkling men har synpunkter på bestämmelsens utformning och vilka konsekvenser det kan få.

Skälen för regeringens förslag

Gränsen för när indirekta förvärv ska beaktas höjs

I samband med att bedömningen av om det har skett en ägarförändring i ett underskotts företag görs enligt 40 kap. 12 § IL ska det utöver personers

direkta förvärv av andelar också beaktas sådana förvärv som gjorts av vissa av sådana personers direkt eller indirekt ägda företag. Enligt nu gällande bestämmelser (40 kap. 12 § andra stycket IL) ska indirekta förvärv beaktas om en person som avses i 40 kap. 11 § IL direkt eller indirekt innehar andelar med minst 5 procent av röstetalet i det företag som förvärvat andelar i underskottsföretaget. Genom att såväl direkt som indirekt ägande ska beaktas och kravet på ägande är så lågt som fem procent kan svårigheter uppkomma för såväl underskottsföretag som Skatteverket att utreda och fastställa de förändringar i ägandet som skett och om de är av den omfattningen att beloppsspärren inträder.

Regeringen gör i budgetpropositionen för 2024 bedömningen att reglerna om underskott vid ägarförändringar inom bolagsbeskattningen behöver förenklas. Att höja det i 40 kap. 12 § andra stycket IL uppställda kravet på visst minsta ägande skulle vara en lämplig åtgärd för att uppnå detta. Ett ägande om 5 procent medför i princip inte något reellt inflytande i ett företag. Att någon skulle förvärva andelar i ett underskottsföretag via ett till 5 procent ägt företag i syfte att utnyttja underskotten i det indirekt ägda företaget framstår inte som särskilt sannolikt. Mot denna bakgrund föreslås att indirekta förvärv bara ska beaktas om någon – via direkt eller indirekt ägande – innehar mer än 50 procent av rösterna i det företag som förvärvat andelar i underskottsföretaget. I dessa fall har personen i fråga ett reellt inflytande över det förvärvande företaget. Förslaget att höja gränsen för vilka indirekta förvärv som ska beaktas från 5 procent av röstetalet till mer än 50 procent välkomnas av remissinstanserna. Några av remissinstanserna ifrågasätter innebörden av ”indirekt ägande” och ”indirekt förvärv” och efterfrågar förtydliganden. Bland andra *Näringslivets skattedelegation* påpekar att begreppet ”indirekt förvärv” synes betyda både förvärv av andelar i ett annat bolag som ingår i samma koncern som underskottsföretaget, och förvärv som görs genom att ett företag – som ägs av fysiska personer – förvärvar andelar i ett underskottsföretag. Regeringen konstaterar att den form av indirekt förvärv som gränsen om 5 procent respektive mer än 50 procent av röstinflytandet som nu diskuteras avser den senare typen av indirekta förvärv, dvs. förvärv som görs genom att ett företag – som ägs av en fysisk person – förvärvar andelar i ett underskottsföretag. Den typen av indirekta förvärv omfattas redan i dag av regelverket och den ändring som föreslås är att sådana indirekta förvärv av andelar i underskottsföretaget endast ska likställas med förvärv som en person gör, om personen i fråga innehar mer än 50 procent av röstetalet i det företag som förvärvar andelar i underskottsföretaget.

Skatteverket anser att förslaget i promemorian öppnar upp för att bestämmelsen blir enkel att kringgå genom ägande och förvärv via andra juridiska personer än företag, en situation som i nu gällande lagtext omfattas av ledet mellan tankstrecken i 40 kap. 12 § andra stycket första punkten IL. Också ändringen i inledningen av det andra stycket riskerar att få en materiell betydelse. *Kammarrätten i Göteborg* påpekar att konsekvenserna av att låta begreppet ”företag” ersätta begreppet ”juridisk person” inte har kommenterats i promemorian. Regeringen instämmer i Skatteverkets synpunkt att även indirekta förvärv via sådana juridiska personer som inte utgör utländska bolag och som därmed inte omfattas av den snävare definitionen av begreppet ”företag” som gäller i 40 kap. IL

bör omfattas. Bestämmelsen i 40 kap. 12 § andra stycket IL bör därför i dessa delar utformas i enlighet med Skatteverkets förslag.

Finns det behov av att beakta gemensamt ägande och att införa en fördelningsregel?

I promemorian bedöms att indirekt ägande inte bör begränsas till att avse en enskild person utan omfatta samtliga personer som omfattas av 40 kap. 11 § IL. För att avgöra om mer än 50 procents innehav av röstetalet är uppfyllt i ett företag som förvärvar andelar i ett underskottsföretag, föreslås i promemorian att alla inblandade personers innehav i det förvärvande företaget ska beaktas.

En fråga som då uppkommer är hur de av företaget förvärvade andelarna i ett underskottsföretag ska fördelas om det är flera personer som innehar andelar i det förvärvande företaget. I promemorian görs bedömningen att fördelningen bör göras utifrån hur många röster respektive förvärvare har av samtliga röster i det förvärvande företaget. *Uppsala universitet* frågar vad det innebär att "indirekt" inneha andelar som når upp till röstetalen minst 20 procent respektive minst 50 procent, efterfrågar ett förtydligande och gör en jämförelse med CFC-regelverket i 39 a kap. IL. *Sveriges Advokatsamfund* understryker den osäkerhet och de tillämpnings-svårigheter som föreligger i förhållande till om underskottsföretaget eller den som avser att investera i ett underskottsföretag verkligen kan göra de kontroller som är nödvändiga för att kunna tillämpa regelverket och den föreslagna kvoteringsregeln korrekt. *Näringslivets skattedelegation*, *Svenskt Näringsliv*, *Fastighetsägarna Sverige* och *SVCA* anger att reglerna om hur indirekt förvärv i ett underskottsföretag ska beaktas tillhör de mest komplicerade och svårtillämpade delarna av regelverket. Utredningen avseende de faktiska omständigheterna är många gånger tidsödande och kostsam för bolagen och den föreslagna lagtexten är svårtillgänglig. *FAR* är positiv till förslaget att höja gränsen för vissa indirekta förvärv från 5 procents röstinflytande till mer än 50 procent men anger att det även fortsatt ställs höga krav på underskottsföretag när det gäller att utreda och bedöma ägarskaran. Ett alternativ vore att endast sådana förvärv som sker genom ett bolag som kontrolleras av en enskild person eller en enskild närstående krets ska beaktas. *Skatteverket* tillstyrker att reglerna förenklas men har synpunkter på utformningen och lämnar alternativa skrivningsförslag.

När det gäller den föreslagna fördelningsregeln kan regelverket lätt kringgåas om man inte tar hänsyn till att det kan finnas ett bestämmande inflytande i något led, vilket innebär att beloppsspärren inte blir tillämplig trots att en begränsad krets personer i realiteten har uppnått ett så stort inflytande att de gemensamt kan bestämma över ett förvärvat underskottsföretag. Skatteverket anser att i de fall en person själv har det bestämmande inflytandet, alternativt att flera personer tillsammans äger andelar så att de gemensamt har ett bestämmande inflytande, i något eller några led i en företagsstruktur där ett förvärv av andelar i ett underskottsföretag sker så bör det bestämmande inflytandet vid fördelningen räknas som ett inflytande till 100 procent. Skatteverket föreslår också en ny definition av begreppet gemensamt bestämmande inflytande som endast ska gälla vid tillämpning av 40 kap. 12 § andra

stycket IL, och som avser situationen att flera personer tillsammans har det bestämmande inflytandet över en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag.

Regeringen konstaterar att reglerna avseende indirekta förvärv av ett underskotts företag är komplicerade samtidigt som de är en nödvändig del av regelverket för att säkerställa att flockregeln inte enkelt kan kringgås. Syftet med nu aktuella förslag är dock att förenkla regelverket. Med hänsyn till remissinstansernas synpunkter bedömer regeringen att förslaget att räkna samman olika personers inflytande i det företag som förvärvat andelar i underskotts företaget tynger och komplicerar regelverket.

Regeringen instämmer i Skatteverkets synpunkt att ett bestämmande inflytande i ett led i en indirekt ägarkedja bör räknas som ett inflytande till 100 procent. Förslaget att höja gränsen för vilka indirekta förvärv i ett underskotts företag som ska beaktas till att endast beakta juridiska personer i vilket en sådan person som avses i 40 kap. 11 § IL har mer än 50 procent röstinflytande (direkt eller indirekt), innebär att endast indirekta förvärv där det föreligger ett bestämmande inflytande ska beaktas. Med tanke på att ett bestämmande inflytande ska räknas som ett inflytande till 100 procent behöver då inte någon vidare kvotering göras. Definitionen av bestämmande inflytande i 40 kap. 5 § tredje stycket IL innebär att ett utländskt bolag, en fysisk eller annan person som omfattas av 40 kap. 11 § IL som kontrollerar en koncern anses ha det bestämmande inflytandet över såväl ett direkt ägt moderföretag som indirekt kontrollerade dotter- och dotterdotterföretag inom koncernen. Begreppet ”bestämmande inflytande” har därmed en vidare innebörd jämfört med att äga andelar med mer än 50 procent av samtliga röster i ett företag eftersom även indirekt ägda företag omfattas. Som angetts ovan bör bestämmelsen även fortsatt omfatta indirekt ägande genom ”juridiska personer” och inte begränsas till ”företag”.

Vidare förslås som angetts ovan att förvärvet måste omfatta minst 20 procent av röstetalet i underskotts företaget för att det ska beaktas. Ett exempel hämtat från Skatteverkets rättsliga vägledning kan illustrera. En fysisk person X och två aktiebolag, AB A och AB B, förvärvat 1/3 var av andelarna (en andel = en röst) i ett underskotts företag. Den fysiska personen A äger minst 5 procent av röstetalet i AB A och den fysiska personen B har motsvarande ägande i AB B. De två aktiebolagens förvärv räknas enligt nu gällande regler som förvärv som omfattas av 40 kap. 12 § IL. Förvärven som AB A och AB B gör skulle på samma sätt räknas som förvärv om A och B indirekt genom andra bolag de har bestämmande inflytande över äger minst 5 procent av röstetalet i AB A respektive AB B.

Nu aktuellt förslag innebär att det i stället för ett röstinflytande om minst 5 procent ska krävas att de fysiska personerna A och B har det bestämmande inflytandet över, dvs. kontrollerar mer än 50 procent av röstetalet i AB A respektive AB B för att förvärvet av underskotts företaget ska utgöra en ägarförändring som utlöser beloppsspärren. Det bestämmande inflytandet över AB A respektive AB B kan också utövas indirekt genom andra bolag som A respektive B har det bestämmande inflytandet över, om dessa i sin tur kontrollerar mer än 50 procent av röstetalet i AB A respektive AB B. Det görs inte någon kvotering med hänsyn till att AB A respektive AB B inte behöver vara helägda av A

respektive B utan eftersom en fysisk person (A respektive B) har det bestämmande inflytandet över AB A respektive AB B räknas de förvärv som dessa företag gör som sådana förvärv som omfattas av 40 kap. 12 § första stycket IL. Eftersom förvärven som görs av X, AB A och AB B dels var och en för sig avser mer än 20 procent av röstinflytandet i underskottsföretaget (33,3 procent), dels tillsammans avser mer än 50 procent av röstinflytandet (100 procent), är beloppsspärren tillämplig. Förvärv som en mellanliggande förvärvare (en juridisk person) gör i underskottsföretaget kan ensamt utgöra det förvärv som beaktas men det kan också läggas samman med andra förvärv (direkta och indirekta) som är eller ska räknas som personens egna, vid bedömningen av om en person har förvärvat andelar med minst 20 procent av röstetalet. Exemplet ovan kan varieras på så sätt att den fysiska personen X endast förvärvade 15 procent av andelarna i underskottsföretaget och att ett aktiebolag, AB X, förvärvade 18,3 procent av andelarna. Under förutsättning att X har det bestämmande inflytandet över AB X ska de två förvärven räknas samman och X ska därmed anses ha förvärvat andelar som representerar 33,3 procent av röstetalet i underskottsföretaget.

Lagförslaget

Förslaget medför ändringar i 40 kap. 12 § andra stycket IL.

7.3.2 Förvärv av en koncern med underskottsföretag

Regeringens förslag: Ett förvärv av andelar i ett moderföretag till ett underskottsföretag ska likställas med ett förvärv av andelar i underskottsföretaget, vid tillämpning av den s.k. flockregeln.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med regeringens. Promemorians förslag inkluderar dock en regel om kvotering av röstinflytande.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation, Svenskt Näringsliv, Fastighetsägarna Sverige* och *Swedish Private Equity & Venture Capital Association* framför att mot bakgrund av hur lagstiftningen i övrigt är utformad framstår förslaget förvisso som konsekvent. Förslaget riskerar dock att ytterligare öka komplexiteten, särskilt i koncerner som inte är helägda kan tillämpningsproblem uppstå vad gäller beräkning av ägarandel. Frågan är om nyttan av att införa regeln överväger de tillämpningsproblem som kan uppstå. *Skatteverket* tillstyrker förslaget att även förvärv av andelar i ett företag som äger andelar i ett underskottsföretag omfattas av regelverket, men har synpunkter på förslagets utformning.

Skälen för regeringens förslag: De nuvarande bestämmelserna i 40 kap. 12 § IL omfattar inte det fallet att ett antal personer förvärvat andelar i en juridisk person och därigenom indirekt får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag. Bestämmelserna om ägarförändringar i 40 kap. 10 och 11 §§ IL omfattar även indirekta förvärv, varför det finns systematiska skäl för att också 40 kap. 12 § IL ges en sådan innebörd.

Det bör därför införas en bestämmelse som likställer förvärv av andel i ett moderföretag till ett underskottsföretag, med förvärv av andel direkt i

underskotts företaget. Genom att lydelsen i lagtexten justeras så att de förvärvade andelarna ska ”representera” ett visst andelsinnehav tydliggörs att andelarna i underskotts företaget inte måste förvärvas direkt av förvärvaren utan förvärvet kan ske indirekt. När bestämmelsen nu föreslås gälla för indirekta förvärv kan den tillämpas vid förvärv av en koncern som innehåller underskotts företag, på samma sätt som 40 kap. 10 och 11 §§ IL.

I promemorian anges att en fördelning av det indirekt förvärvade röstetalet ska göras med utgångspunkt i varje persons andel av samtliga röster i det företag som förvärvar eller sedan tidigare äger underskotts företaget. Enligt promemorian innebär det att om 4 personer förvärvar 25 procent var av AB A (dvs. tillsammans 100 procent) och AB A har ett helägt dotterbolag, AB B, som är ett underskotts företag ska varje person anses ha förvärvat 25 procent och tillsammans 100 procent av AB B. Om de i stället förvärvar bara 20 procent var i AB A anses de ha förvärvat 20 procent vardera och 80 procent tillsammans av AB B. Om AB A endast äger 60 procent av AB B anses de ha förvärvat 12 procent vardera och 48 procent tillsammans. Som angetts ovan i avsnitt 7.3.1 finns det skäl att vid en kedja av indirekt ägande likställa ett bestämmande inflytandet med ett inflytande till 100 procent. Det innebär att det, i det sistnämnda exemplet där AB A endast äger 60 procent av AB B, inte bör göras någon kvotering. Eftersom den föreslagna bestämmelsen är begränsad till förvärv av andelar i ett moderföretag till ett underskotts företag, föreligger det alltid ett bestämmande inflytande över underskotts företaget. Någon särskild regel om kvotering behöver därmed inte införas.

Skatteverket anser att det är motiverat att även låta situationer där det företag som förvärvas innehar en mindre ägarandel i underskotts företaget träffas av bestämmelsen. Som ett exempel nämns situationen att ett underskotts företag ägs till lika delar av tre aktiebolag, och att tre fysiska personer förvärvar varsitt av de tre aktiebolagen. Gemensamt förvärvar då de tre fysiska personerna kontrollen över underskotts företaget. Regeringen finner dock att det inte är motiverat att utöka regeln ytterligare.

Det bör också göras en motsvarande språklig ändring i 40 kap. 15 § IL så att det blir tydligt att en utgift för ett indirekt förvärv, i exemplet ovan utgiften för att förvärva andelarna i AB A, kan föranleda tillämpning av beloppsspärren.

Lagförslaget

Förslaget medför ändringar i 40 kap. 12 § första stycket och 15 § IL.

7.4 Avtal om rätt att förvärva andelar

Regeringens förslag: Bestämmelsen om att avtal om rätt att förvärva andelar i ett företag och avtal om rätt att besluta i företagets angelägenheter ska likställas med faktiska förvärv slopas.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation, Svenskt Näringsliv, Fastighetsägarna Sverige och Swedish Private Equity &*

Venture Capital Association tillstyrker förslaget. *Skatteverket* avstyrker förslaget. *FAR* efterfrågar ett förtydligande av regeln om att förvärv i förhållande till tidigare andelsinnehav genom emission med lika rätt till andelsägarna inte ska beaktas och föreslår att beloppsspärren i 40 kap. 12 § IL ska kompletteras med ett undantag för interna omstruktureringar, att beloppsspärren i 37 kap. 22 § IL inte ska vara tillämplig vid fusioner eller fissioner inom en koncern samt att fusionsspärren i 37 kap. 24 § IL endast ska omfatta sådant underskott som är föremål för en koncernbidragsspärr.

Skälen för regeringens förslag: Av lagrådsremissens förslag följer att bara sådana förvärv som görs under en treårsperiod när ett företag är ett underskotts företag ska beaktas då det ska bedömas om beloppsspärren i 40 kap. 12 § IL inträder. Vidare föreslås bestämmelser som anger utgångspunkten för beräkningen av dessa ägarförändringar. I det tredje stycket i den nuvarande lydelsen av 40 kap. 12 § IL likställs avtal om rätt att förvärva andelar i ett företag och avtal om rätt att besluta i företagets angelägenheter med faktiska förvärv av andelar. I promemorian föreslås att bestämmelsen ska slopas. *Skatteverket* avstyrker förslaget och framför att om bestämmelsen slopas finns det en risk för att syftet med bestämmelsen i 12 § inte uppnås genom att en begränsad krets fysiska personer kan kombinera förvärv av andelar med olika former av avtal för att undvika att det inträder en beloppsspärr, trots att de i realiteten uppnår ett gemensamt inflytande på mer än 50 procent av rösterna. I kombination med övriga förslag i promemorian ökar risken ytterligare. Mot bakgrund av detta anser *Skatteverket* att bestämmelsen inte bara har en funktion för att likställa ägarförändringar enligt 12 § med ägarförändringar enligt 40 kap. 11 § IL, utan även utgör en skyddsregel för att hindra kringgåenden. *Skatteverket* föreslog år 2010 att regeln skulle avskaffas (promemorian Vissa förenklingar av reglerna i 40 kap. inkomstskattelagen 1999:1229, Fi2010/05281 s. 22). För att ta ställning till om *Skatteverket* fortfarande anser att bestämmelsen bör slopas har verket analyserat bakgrunden till att bestämmelsen ursprungligen infördes och verket bedömer nu att det fortsatt bör finnas skäl som motiverar bestämmelsen. *Skatteverket* vill också uppmärksamma att det finns ett förslag om en modernisering av koncerndefinitionen som innebär att ett företag ska anses vara moderföretag och en juridisk person ska anses vara dotterföretag, om företaget har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen (SOU 2022:29). Vid bedömningen ska vissa kriterier beaktas särskilt men det ska inte längre krävas att företaget äger andelar i den juridiska personen för att ett koncernförhållande ska uppstå.

Regeringen gör följande bedömning. Flera remissinstanser, däribland *Sverige Advokatsamfund*, *Näringslivets skattedelegation* och *FAR* har påpekat att regelverket i 40 kap. IL anses vara svårtillämpat inte minst vad gäller praktiska problem för ett underskotts företag med flera delägare att kartlägga ägarförhållanden ”högre upp” i ägarkedjor. Denna kritik gör sig än mer gällande i förhållande till avtal mellan (indirekta) aktieägare som är fysiska personer, vilka inte återspeglas i företagets aktiebok. *Skatteverket* menar att bestämmelsen kan ha en funktion som skyddsregel för att hindra kringgåenden. När det gäller balansgången mellan att å ena sidan ge *Skatteverket* verktyg för att kunna angripa kringgåenden och å andra sidan säkerställa rättssäkra och praktiskt tillämpbara regler för företagen finner regeringen att företagets intresse i det här fallet bör ges

företräde. Med hänsyn till detta och till syftet att förenkla reglerna om underskott vid ägarförändringar bör bestämmelsen avskaffas.

FAR efterfrågar ett förtydligande av regeln om att förvärv i förhållande till tidigare andelsinnehav genom emission med lika rätt till andelsägarna inte ska beaktas, och anger att om det som anges i paragrafen förutsätter att samtliga delägare utnyttjar sin rätt till förvärv så vore det önskvärt att det framgick direkt av ordalydelsen. *FAR* föreslår också att beloppsspärren i 40 kap. 12 § IL ska kompletteras med ett undantag för interna omstruktureringar, att beloppsspärren i 37 kap. 22 § IL inte ska vara tillämplig vid fusioner eller fissioner inom en koncern samt att fusionsspärren i 37 kap. 24 § IL endast ska omfatta sådant underskott som är föremål för en koncernbidragsspärr. Sådana ändringar faller dock utanför det aktuella lagstiftningsärendet och behandlas därför inte vidare här.

Lagförslaget

Förslaget medför ändringar i 40 kap. 12 § tredje stycket IL.

8 Justering av bestämmelserna om beräkningen av utgiften för förvärvet i vissa fall

Regeringens förslag: Ett kapitaltillskott som lämnas till en juridisk person eller till ett svenskt handelsbolag som såväl före som efter en ägarförändring ingår i samma koncern som ett underskotts företag ska likställas med ett kapitaltillskott till underskottsföretaget vid beräkningen av utgiften för förvärvet.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation, Svenskt Näringsliv, Fastighetsägarna Sverige och Swedish Private Equity & Venture Capital Association* tillstyrker förslaget. *Kammarrätten i Göteborg* har inga synpunkter på förslaget utöver att begreppet ”företag” ersätter begreppet ”juridisk person”, utan att konsekvensen av ändringen kommenteras. *Skatteverket* tillstyrker att bestämmelsen införs men föreslår att den får en annan utformning och att begreppet juridisk person behålls i lagtexten.

Skälen för regeringens förslag: Innebörden av beloppsspärren anges i 40 kap. 15 § IL. Storleken på de underskott som får behållas efter en ägarförändring beror på hur stor utgiften är för att förvärva det bestämmande inflytandet eller andelar med mer än 50 procent av rösterna. Av 40 kap. 16 § IL följer vidare att utgiften för förvärvet ska minskas med kapitaltillskott som under de senaste två åren har lämnats till underskottsföretaget eller till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget. Syftet med regeln är att motverka att effekterna av beloppsspärren undviks genom att substansvärdet i

underskotts företaget ökas inför förvärvet. Bestämmelsen gäller även kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen.

För att bestämmelsen i 16 § inte ska hindra affärsmässigt betingade förvärv av underskotts företag genom kapitaltillskott infördes ett undantag som ursprungligen placerades i 40 kap. 16 a § IL (se prop. 2009/10:47) men som nu återfinns i 15 a §. Bestämmelserna om kapitaltillskott i 16 § ska främst motverka sådana förfaranden där skattefrågan kan antas utgöra det övervägande skälet för ägarförändringen. När underskotts företaget har ett positivt substansvärde eller en pågående verksamhet är det mer sannolikt att ägarförändringen är affärsmässigt motiverad.

När undantagsregeln fick en ny utformning 2017 (se prop. 2016/17:1 volym 1a s. 234–237) och flyttades till 15 a § gjordes det vissa språkliga ändringar av första stycket som fick till följd att undantagsregeln bara är tillämplig när kapitaltillskottet lämnas direkt till underskotts företaget. Före ändringen var bestämmelsen formulerad så att även kapitaltillskott till ett företag som ingår i samma koncern som underskotts företaget, t.ex. ett moderföretag, omfattades. Det uttrycktes även i författningskommentaren till den nya 16 a § (se prop. 2009/10:47 s. 16):

Om ägarförändringen i underskotts företaget har skett genom ett indirekt förvärv ska bedömningen av värdet på tillgångarna omfatta hela den företagsgrupp som förvärvet omfattar.

Det får därmed anses stå klart att indirekta förvärv av underskotts företag var likställda med direkta förvärv innan ändringarna trädde i kraft 2017. I förarbetena till den senaste ändringen nämns det inget om indirekta förvärv och alla exempel som ges avser direkta förvärv. Det finns emellertid inget som tyder på att någon förändring var avsedd när det gäller indirekta förvärv. Till exempel föreslogs ingen ändring av 40 kap. 16 § IL i den delen. Kapitaltillskott till andra koncernföretag ska fortfarande minska utgiften för förvärvet.

Avsaknaden av motivering tyder på att inskränkningen av 40 kap. 15 a § IL i förhållande till den tidigare lydelsen av 40 kap. 16 a § IL var oavsiktlig. Det är rimligt att även kapitaltillskott som har medfört ägarförändringen vid affärsmässigt betingade förvärv av en koncern som innehåller underskotts företag ska beaktas vid beräkningen av utgiften för förvärvet. Bestämmelsen bör därmed formuleras om så att det klart framgår att den gäller även för sådana kapitaltillskott som lämnas till ett annat företag som ingår i samma koncern som underskotts företaget. *Skatteverket* anför att det är önskvärt att bestämmelsen blir tydlig genom att det direkt av lagtexten går att utläsa att det som avses är kapitaltillskott till underskotts företagets moderföretag. *Skatteverket* anför vidare att omfattningen av bestämmelsen inskränks genom förslaget i promemorian, att låta begreppet ”företag” ersätta begreppet ”juridisk person”. Också *Kammarrätten i Göteborg* ifrågasätter den föreslagna ändringen i tredje stycket.

Regeringen instämmer i remissinstansernas bedömning att begreppet ”företag” är ett snävare begrepp än ”juridisk person”, varför begreppet ”juridisk person” bör behållas. När det gäller *Skatteverkets* synpunkt att det bör anges att det som avses är kapitaltillskott till moderföretaget, anser regeringen att även en sådan ändring skulle innebära ett snävare

tillämpningsområde än vad som var avsett när bestämmelsen infördes. Det bedöms därför lämpligast att genomföra den föreslagna ändringen genom att regeln om ”koncernsyn” i tredje stycket utvidgas till att omfatta både första och andra stycket.

Lagförslaget

Förslaget medför ändringar i 40 kap. 15 a § IL.

9 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2025 och tillämpas vid ägarförändringar som sker efter den 31 december 2024. Vid tillämpningen av 40 kap. 12 § första stycket IL ska dock inte förvärv av andelar i ett underskottsföretags moderföretag som har skett före den 1 januari 2025 beaktas vid bedömningen av om det sker en ägarförändring efter den 31 december 2024.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: De föreslagna ändringarna bör träda i kraft så snart som möjligt. Bedömningen är att det tidigast kan ske den 1 januari 2025.

De flesta av de lagändringar som nu föreslås är till fördel för de skattskyldiga. Dels innebär förslagen att färre situationer när en grupp av från varandra oberoende personer förvärvat andelar i ett underskotts-företag ska anses utgöra en ägarförändring. Dels föreslås att en större andel av underskott från tidigare år ska få behållas efter en ägarförändring. En ägarförändring anses ske först när andelar motsvarande ett bestämmande inflytande har förvärvats.

Vid bedömningen av om det har skett en ägarförändring ska hänsyn tas till förvärv av andelar i företaget som gjorts under tidigare år. De nya mer generösa bestämmelserna bör tillämpas vid ägarförändringar som sker efter den 31 december 2024 även om de till en del omfattar förvärv som har gjorts tidigare.

När det gäller utvidgningen av 40 kap. 12 § IL till att också omfatta indirekta förvärv, se avsnitt 7.3.2, finns det dock skäl för en annan bedömning. Med hänsyn till att den ändringen är till nackdel för de skattskyldiga bör ändringen inte tillämpas på förvärv av andelar i ett underskotts-företags moderföretag som har gjorts före ikraftträdandet. Det innebär att sådana förvärv som genomförs före den 1 januari 2025 inte ska beaktas vid bedömningen av om det har skett en ägarförändring efter den 31 december 2024. Förvärv av andelar i ett underskotts-företags moderföretag som sker den 1 januari 2025 eller senare ska dock beaktas.

10 Konsekvensanalys

Regelrådet finner att konsekvensutredningen uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning (förordningen har upphävts den 6 maj 2024 och ersatts med förordningen [2024:183] om konsekvensutredningar).

10.1 Syfte och alternativa lösningar

Lagradsremissen innehåller förslag på ändringar av bestämmelserna i inkomstskattelagen om hur tidigare års underskott får användas efter en ägarförändring. Det huvudsakliga syftet med förslagen är att förenkla tillämpningen av dessa bestämmelser. Om förslagen inte genomförs utblir dessa förenklingar för företagen. *Regelrådet* finner att redovisningen av alternativa lösningar är bristfällig och menar att det vore önskvärt att förslagsställaren åtminstone resonerat om det finns andra möjliga sätt att förenkla bestämmelserna. Inriktningen i arbetet har varit att förenkla existerande regelverk och regeringen bedömer att det inte finns några uppenbara alternativa lösningar för att uppnå syftet med förslagen i denna lagradsremiss.

I lagradsremissen föreslås att kvoten som används vid tillämpning av beloppsspärren höjs från 200 till 300 procent. Ändringen innebär att förhållandet mellan det skattemässiga värdet på företagets underskott och värdet på övriga tillgångar i företaget justeras, dels för att kompensera för att skattesatsen var högre när reglerna infördes, dels för att göra reglerna mer förmånliga för företagen.

Vidare föreslås undantag från beloppsspärren vid vissa förvärv inom en öakta koncern. Förslaget medför att de skattemässiga konsekvenserna inte behöver beaktas vid vissa typer av omstruktureringar av ägandet och att det uppstår ett större utrymme för affärsmässiga överlåtelser men det innebär i sig ingen påverkan på företagets administrativa kostnader. Det bedöms att det slags omstruktureringar som påverkas av att reglerna justeras sannolikt har varit så ofördelaktiga på grund av beloppsspärren att de varit mycket ovanliga eller ens förekommit alls. Det finns därför inget underlag som kan användas för att beskriva konsekvenserna av förslaget. Konsekvenserna för de offentliga finanserna bedöms vara marginella.

Regelverket föreslås dessutom förenklas genom ändringar av de relativt komplicerade och svårtillämpade bestämmelserna om ägarförändring vid förvärv av flera personer i samverkan. Det bedöms att successiva förvärv av flera självständiga fysiska personer eller vissa andra subjekt är mycket ovanliga och att förslaget påverkar få eller inga företag. Även detta förslag bedöms medföra marginella eller inga konsekvenser för de offentliga finanserna. *Skatteverket* anger i sitt remissvar att förslaget medför att incitamentsstrukturen för samverkan mellan ägare som är oberoende av varandra förändras betydligt och att konsekvensanalysen därför bör beakta de dynamiska effekterna och effekterna på den organiserade brottsligheten. Som *Skatteverket* framhåller medför förslaget att utrymmet för att genomföra omstruktureringar utan att det medför skattemässiga konsekvenser ökar. Regeringen gör dock bedömningen att förslaget inte

på något allvarligt sätt ökar möjligheterna att använda företag i kriminellt syfte. Möjligheterna till ägarbyten påverkas inte i sig av förslaget samtidigt som utrymmet att använda underskottsavdrag i kriminellt syfte bedöms vara litet.

Övriga avsnitt i denna konsekvensanalys behandlar konsekvenserna av förslaget om höjd kvot vid tillämpning av beloppsspärren.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2025 och tillämpas vid ägarförändringar som sker efter den 31 december 2024. Indirekta förvärv enligt 40 kap. 12 § IL som görs före den 1 januari 2025 ska dock inte beaktas vid bedömningen av om det sker en ägarförändring efter den 31 december 2024. Några andra överväganden om ikraftträdandetidpunkt än de som redogörs för i avsnitt 9 har inte gjorts.

Information om de nya reglerna bör tillhandahållas av Skatteverket.

10.2 Offentligfinansiella effekter

Beräkningen av den offentligfinansiella effekten utgår från det samband som finns mellan ett underskotts företags substansvärde, det skattemässiga värdet av företagets underskott och köpeskillingen vid ägarförändringen. Med dagens regler får ett underskotts företag inte dra av underskott till den del underskottet överstiger 200 procent av köpeskillingen. I beräkningen antas därför att köpeskillingen bestäms enligt följande formel:

$$\text{Köpeskilling} = \text{Substansvärde} + 2 \text{ Köpeskilling} \cdot 0,206.$$

Detta innebär vidare att ett underskotts företag kan ta med sig hela sitt underskott efter en ägarförändring om substansvärdet i företaget utgör minst ca 60 procent av köpeskillingen:

$$\text{Substansvärde} \geq (1 - 2 \cdot 0,206) \text{ Köpeskilling} \approx 0,6 \text{ Köpeskilling}.$$

Som angetts tidigare i lagrådsremissen gäller beräkningen under förutsättning att hela det skattemässiga värdet av underskottsavdraget ingår i köpeskillingen (se avsnitt 5). Värdet av underskottet beror utöver skattereglerna (beloppsspärren och skattesatsen) också på när i tiden underskottet kan utnyttjas. Om underskotten kan användas först längre fram i tiden måste värdet av dem diskonteras till överlåtelse tidpunkten så att nuvärdet kan jämföras mot köpeskillingen. Osäkerheten om hur lång tid det kommer att ta att utnyttja underskotten påverkar möjligheterna att exakt räkna ut vid vilken köpeskilling hela underskottsavdraget i praktiken kommer att kunna utnyttjas.

I de offentligfinansiella beräkningarna antas också dagens regler medföra att priset på ett underskotts företag motsvarar företagets substansvärde dividerat med 0,6. Vid denna köpeskilling gäller att den överlåtande parten får ut det högsta möjliga priset för det underskott som finns i företaget. En högre köpeskillning skulle innebära att köparen betalar ett överpris för underskotten. Andra omständigheter, som t.ex. transaktionskostnader och asymmetrisk information, kan påverka köpeskillingen nedåt, men brist på

detaljerad information om prissättningen gör att beräkningarna inte beaktar sådana faktorer.

I lagrådsremissen föreslås att kvoten vid tillämpningen av beloppsspärren höjs från 200 till 300 procent. Det innebär att underskotts företagen kan behålla en större del av sina underskott vid en ägarförändring, vilket bör leda till att företagets värde ökar och att priset vid en överlåtelse blir högre än tidigare. Med den föreslagna nivån på kvoten antas priset på underskotts företagen motsvara substansvärdet dividerat med 0,4 i stället för dividerat med 0,6 (Substansvärde $\geq (1 - 3 \cdot 0,206)$ Köpeskilling $\approx 0,4$ Köpeskilling). En kvot på 300 procent innebär vidare att underskotts företagen får behålla en större del av underskotten vid en ägarförändring och företagets kvarvarande underskott kan som mest uppgå till den köpeskilling som antas gälla med de föreslagna reglerna multiplicerat med 3.

För att beräkna den offentligfinansiella effekten används uppgifter från SCB:s Företagsregister och individdatabas (FRIDA). FRIDA består av ett flertal databaser som tillsammans omfattar den totala populationen företag. Informationen i FRIDA kommer från flera källor, men de uppgifter som används i denna beräkning kommer ursprungligen från taxerings- och SRU-uppgifter (standardiserade räkenskapsutdrag) från Skatteverket.

Under perioden 2019–2021 har i genomsnitt ca 900 företag per år utnyttjade underskott från föregående år som har reducerats på grund av en ägarförändring. Företagen hade i genomsnitt ca 2 miljarder kronor per år i kvarvarande underskott efter det att beloppsspärren hade tillämpats. Om kvoten hade varit 300 procent i stället hade det funnits utrymme att beakta i genomsnitt ytterligare ca 1 miljard kronor per år i kvarvarande underskott i företagen. Det skattemässiga värdet av detta uppgår till ca 200 miljoner kronor.

Ett underskott i ett företag som överlåtits kan under de sex år som följer efter överlåtelsen inte användas för utjämning mot ett överskott i ett annat företag i samma koncern. Det innebär att underskottet under de sex första åren endast kan räknas av mot ett överskott som genererats i den egna verksamheten. Det är dock inte säkert att alla företag kan utnyttja de högre kvarvarande underskotten direkt efter ägarförändringen. Hur underskottsavdragen kommer att fördelas över tid efter det att de nya reglerna trätt i kraft går inte att bedöma.

För att beräkna den årliga offentligfinansiella effekten antas att det tar fem år innan samtliga företag har utnyttjat de underskott som med förslaget om ändrade regler får behållas efter en ägarförändring. Antagandet i kombination med ett antagande om en linjär förändring över tid innebär att en femtedel av de företag som överlåtits kommer att kvitta hela sitt underskott mot ett överskott det första året, två femtedelar av företagen kommer att kvitta underskottet det andra året, tre femtedelar det tredje året osv. Sammantaget innebär detta att den offentligfinansiella effekten bedöms uppgå till –40 miljoner kronor 2025, –80 miljoner kronor 2026, –120 miljoner kronor 2027, –160 miljoner kronor 2028 och –200 miljoner kronor 2029. Den varaktiga effekten bedöms uppgå till –200 miljoner kronor, se tabell 10.1.

Tabell 10.1 Offentligfinansiell effekt

Miljoner kronor, fasta priser och baser

	Effekt från	Bruttoeffekt		Nettoeffekt		Varaktig effekt
		2025	2025	2026	2027	
Höjd kvot vid tillämpning av beloppsspärr	2025-01-01	-40	-40	-80	-120	-200

Källa: Egna beräkningar.

10.3 Effekter för företagen

Företag som berörs av förslaget

De företag som berörs av förslaget om höjd kvot vid tillämpningen av beloppsspärr är företag som har avyttras under året, har skattemässiga underskott och ett förhållande mellan substansvärde, underskott och köpeskilling som innebär att dagens regler om beloppsspärr är tillämpliga. Förslaget innebär att dessa företag får behålla en större del av sina underskott efter en ägarförändring än i dag. Som en följd av detta kommer underskotts företagen att värderas högre och köpeskillingen vid en eventuell överlåtelse bör bli högre.

Bedömningen är att ca 900 företag per år kommer att påverkas av förslaget. Slutsatsen bygger på den analys av företag i FRIDA som under perioden 2019–2021 hade utnyttjade underskott från föregående år som har reducerats på grund av en ägarförändring som redogörs för i avsnitt 10.2. En del av dessa företag kommer med förslaget i fortsättningen inte att få sina underskott begränsade av reglerna om en beloppsspärr. Detta gäller underskotts företag vars substansvärde utgör mindre än 60 procent av företagets värde med dagens regler, men mer än 40 procent med de föreslagna reglerna. Det bedöms att detta rör sig om ca 500 företag per år. Dessa företag kommer inte längre att behöva ange reduktion av underskott med hänsyn till ägarförändring i sin deklaration. Hur detta bedöms påverka företagens administrativa kostnader redogörs för senare i detta delavsnitt.

Förslaget påverkar också de som förvärvar underskotts företag. En större del av företagets underskott kan utnyttjas efter ägarförändringen, men den förvärvande parten måste å andra sidan betala en högre köpeskilling vid förvärvet. Den s.k. koncernbidragsspärr innebär att underskotts företaget inte kan kvitta underskott som uppkommit före det beskattningsår ägarförändringen sker mot koncernbidrag. Spärren gäller under det beskattningsår ägarförändringen sker och de fem följande åren. Denna tidsfördröjning innebär att det direkta värdet av underskottsavdraget reduceras för det förvärvande företaget.

Branschtillhörigheten för de 900 företag som skulle ha påverkats av en höjd kvot vid tillämpningen av beloppsspärr om den införts 2019–2021 har analyserats med hjälp av redovisningen av Svensk näringsgrensindelning (SNI) i FRIDA. Företagen finns representerade i samtliga SNI-avdelningar. Cirka 20 procent av företagen saknar SNI-kod. De flesta företag som har SNI-kod är verksamma inom SNI-avdelningarna

Verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik (20 procent). Därefter kommer Handel; reparation av motorfordon och motorcyklar (17 procent) och Byggverksamhet (11 procent). Den största andelen av kvarvarande underskott efter tillämpning av beloppsspärren finns i avdelningarna Verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik (34 procent), Handel; reparation av motorfordon och motorcyklar (17 procent) och Transport och magasinering (12 procent). Branschtillhörigheten bör tolkas med viss försiktighet och ger inte alltid nödvändigtvis en rättvisande bild av i vilken bransch ett företag huvudsakligen verkar i. Många företag som redovisar SNI-avdelningen Verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik kan t.ex. ingå i en koncern som huvudsakligen bedriver verksamhet som egentligen borde klassificeras med en annan SNI-kod.

För ca 80 procent av företagen saknas information om antalet anställda. Det går inte att avgöra om det beror på att företagen inte har några anställda eller på att uppgiften inte har lämnats. Av de företag som angett anställda har 13 procent 0–9 anställda, 4 procent 10–49 anställda och 1 procent 50–249 anställda. Gruppindelningen motsvarar den som gäller i EU:s definition av mikroföretag samt små och medelstora företag. De företag som har angett antalet anställda förefaller således vara små i termer av antal anställda, men bortfallet av information begränsar träffsäkerheten i bedömningen.

Vad gäller företagens nettoomsättning saknas information för ca 55 procent av företagen. Av övriga företag har ca 40 procent en nettoomsättning mellan 0 och 20 miljoner kronor, 3 procent mellan 20 och 100 miljoner kronor och 1 procent mellan 100 och 500 miljoner kronor. Gränsvärdena avspeglar de gränsvärden som gäller i EU:s definition av små och medelstora företag, men eftersom dessa anges i euro råder inte total överensstämmelse. Även grupperingen efter nettoomsättning tyder på att de företag som påverkas av förslaget framför allt är små företag. Återigen finns dock ett betydande bortfall av information som kan påverka slutsatsen.

Administrativa kostnader

De företag som inte längre kommer att få sina underskott från tidigare år begränsade av reglerna om en beloppsspärr behöver inte längre ange reduktion av underskott med hänsyn till ägarförändring i sin inkomstdeklaration. För att beräkna hur mycket de administrativa kostnaderna minskar för dessa företag används Tillväxtverkets regelräknare. Kostnaderna beräknas genom att den tid det bedöms ta att utföra den rapportering som inte längre behöver göras multipliceras med en uppskattad timlön för den personen som lämnar uppgifterna. Det administrativa arbetet antas utföras av en person som tjänar 47 200 kronor 2025 (avser en redovisningsekonom i privat sektor; år 2022 var den genomsnittliga månadslönen för en sådan person 41 400 kronor enligt SCB, lönen har skrivits fram till 2025 års priser med en prognos för lönesummans utveckling mellan 2022 och 2025). Enligt Tillväxtverkets rekommendationer ska lönen multipliceras med schablonvärdet 1,84 för att inkludera semesterersättning, arbetsgivaravgifter och overhead-

kostnader. Om antalet arbetade timmar per månad antas vara 160 och att 500 företag inte längre behöver utföra en arbetsuppgift som tar 5 minuter att genomföra kan minskningen av den administrativa kostnaden beräknas till sammanlagt ca 27 000 kronor.

Övriga konsekvenser för företag

Förslaget innebär att de skattemässiga konsekvenserna inte behöver beaktas vid lika många företagsöverlåtelser som i dag. Det betyder att fler överlåtelser kan avgöras på rent affärsmässiga grunder. I förlängningen innebär det att förslaget bidrar till att förbättra näringslivets dynamik och funktionssätt.

De ändrade reglerna bedöms inte medföra någon ökad risk för missbruk. Det grundläggande syftet med beloppsspärren, att förhindra handel med företag vars enda värde är det skattemässiga värdet av ett underskottsavdrag, har inte ändrats. För att ett underskottsavdrag ska kunna utnyttjas efter en överlåtelse måste det fortfarande finnas något annat värde i företaget. Det bedöms därför att överlåtelser även fortsättningsvis i huvudsak kommer att göras av affärsmässiga skäl.

Förslaget gäller samtliga företag, men påverkar i praktiken endast en liten grupp företag med specifika karakteristika. Därför bedöms förslaget inte påverka konkurrensförhållandena mellan företag. Reglerna har inte heller någon särskild påverkan på företag med avseende på storlek och någon särskild hänsyn behöver därför inte tas till mindre företag vid reglernas utformning. Värt att notera i sammanhanget är dock att de flesta företag som påverkas och får lägre administrativa kostnader till följd av det bedöms vara små. Förslaget bedöms inte påverka företagen i andra avseenden än vad som är beskrivna ovan.

10.4 Effekter för den ekonomiska jämställdheten

De som berörs av förslagen är köpare och säljare av företag med underskott. Fysiska personer berörs i egenskap av direkta eller indirekta ägare till sådana företag. De berörs genom att förslagen medför att möjligheterna att genomföra affärsmässigt motiverade omstruktureringar ökar vilket i sin tur kan leda till att värdet av de överlåtna företagen ökar. Det är inte möjligt att få fram uppgifter om könsfördelningen mellan berörda fysiska personer. Generellt äger och driver män företag i större utsträckning än kvinnor. Detta talar för att män skulle beröras i högre grad av förslaget än kvinnor, vilket på marginalen skulle kunna leda till försämrad ekonomisk jämställdhet. Det är inte möjligt att bedöma storleken på en sådan effekt, men den bedöms vara liten.

På samma sätt kan den ekonomiska fördelningen på marginalen påverkas negativt eftersom personer som befinner sig relativt högre upp i inkomstskalan i större utsträckning tenderar att äga och driva företag.

10.5 Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

För Skatteverket medför förslagen att informationsmaterial behöver justeras. Den löpande verksamheten påverkas genom att förslaget om höjd beloppsspärr medför en marginell lättnad, eftersom det bör bli färre överlåtelser av underskotts företag som är föremål för bedömningar med anledning av beloppsspärren. De ekonomiska konsekvenserna för Skatteverket ryms inom befintliga anslagsramar.

För de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms förslaget inte få några effekter.

10.6 Förslagens förenlighet med EU-rätten

Förslagen bedöms vara förenliga med EU-rätten, inklusive EU:s regelverk om statligt stöd.

10.7 Övriga effekter

Förslagen bedöms inte medföra några effekter för offentlig sektor, miljön, sysselsättningen eller inflationen.

11 Författningskommentar

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

40 kap.

12 § I andra fall än som avses i 10 § första stycket eller 11 § inträder en beloppsspärr vid ägarförändringar som innebär att, under en period av *högst tre på varandra följande* beskattningsår *när ett företag är* ett underskotts företag, sådana förvärvare som avses i 11 § dels var och en har förvärvat andelar *som representerar* minst 20 procent av samtliga röster i underskotts företaget, dels tillsammans har förvärvat andelar *som representerar* mer än 50 procent av samtliga röster i underskotts företaget. *Med förvärv av andel i ett underskotts företag likställs förvärv av andel i ett moderföretag till ett underskotts företag.*

Som förvärv som gjorts av en sådan person som avses i första stycket räknas också förvärv som gjorts av *en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som en sådan person har det bestämmande inflytandet över.*

Vid tillämpning av denna paragraf gäller *bestämmelserna i 11 § andra stycket. Vid tillämpningen gäller också att förvärv* av andelar i förhållande till tidigare andelsinnehav genom emission med lika rätt för andelsägarna *inte* ska räknas in i antalet förvärvade andelar.

Paragrafen innehåller bestämmelser om en beloppsspärr vid ägarförändringar när en grupp oberoende fysiska personer eller vissa andra subjekt

var för sig och tillsammans förvärvar en viss minsta andel av rösterna i ett underskotts företag.

I *första stycket* anges kriterierna för att en beloppsspärr ska inträda. En ändring görs som innebär att de förvärv som ska beaktas vid bedömningen av om det har skett en ägarförändring ska ha gjorts under en period av högst tre på varandra följande beskattningsår, i stället för som tidigare fem år, när ett företag är ett underskotts företag. Vad som avses med underskotts företag anges i 4 §. Om företaget har varit ett underskotts företag under en kortare period än tre år ska förvärv bara beaktas under den period företaget varit ett underskotts företag. Om företaget har varit ett underskotts företag under en längre period än tre år ska förvärv bara beaktas om de gjorts under de senaste tre beskattningsåren.

Första stycket ändras också på så sätt att gränsen för hur stort förvärv i underskotts företaget som beaktas höjs, från 5 procent av röstinflytandet per person till 20 procent. Vidare införs det en bestämmelse om att ett indirekt förvärv av ett underskotts företag i form av förvärv av ett moderföretag till underskotts företaget, ska likställas med ett förvärv av underskotts företaget. Vad som avses med moderföretag anges i 7 §. Av definitionen framgår att det inte bara är underskotts företagets direkta moderföretag som avses utan även indirekta moderföretag högre upp i en koncernstruktur omfattas. För att tydliggöra att förvärv kan ske indirekt används uttrycket att förvärvet ska representera minst 20 procent av röstetalet i underskotts företaget.

För att en beloppsspärr ska inträda krävs således att sådana personer som anges i 11 § (fysisk person, dödsbo, annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag eller ett svenskt handelsbolag i vilket någon av de nämnda personerna direkt eller indirekt är delägare) har förvärvat andelar som representerar minst 20 procent av samtliga röster i ett underskotts företag. Därutöver ska förvärvarna tillsammans ha förvärvat andelar som representerar mer än 50 procent av rösterna i underskotts företaget. Om förvärv har skett av andelar i underskotts företagets moderföretag gäller gränserna om minst 20 procents röstinflytande per förvärvare och minst 50 procent av röstinflytandet tillsammans, i stället för moderföretaget.

Sammantaget innebär bestämmelserna att en beloppsspärr inträder om två personer tillsammans förvärvar mer än 50 procent av rösterna i ett underskotts företag och båda personerna förvärvar minst 20 procent av rösterna. Om den ena personen förvärvar 15 procent och den andra personen 40 procent inträder det således inte någon beloppsspärr. En beloppsspärr inträder dock om tre personer förvärvar 20 procent vardera av rösterna, eftersom de då tillsammans har förvärvat 60 procent.

Av *andra stycket* framgår att vissa andra förvärv räknas som sådana förvärv som gjorts av sådan person som avses i första stycket, dvs. av en fysisk person, ett dödsbo, en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag eller ett svenskt handelsbolag i vilket någon av de nämnda personerna direkt eller indirekt är delägare. Detta gäller förvärv som görs av en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som en sådan person som avses i första stycket har det bestämmande inflytandet över. Vad som avses med bestämmande inflytande anges i 5 § tredje stycket. Av definitionen av bestämmande inflytande framgår att detta omfattar inte bara direkt ägande utan också indirekt kontrollerade dotter- och dotterdotterföretag. Det är därmed inte möjligt att undvika

sammanläggning av förvärven genom en djupare koncernstruktur, dvs. genom att lägga fler bolag mellan förvärvaren och underskotts företaget.

I *tredje stycket* anges inledningsvis att vad som följer av bestämmelserna i 11 § andra stycket även ska gälla vid tillämpningen av denna paragraf. Motsvarande bestämmelse finns i nuvarande första stycket. I 11 § andra stycket anges att en fysisk person och dennes närstående ska behandlas som en enda person. Där anges också vilka som ingår i närståendekretsen. I stycket finns också en bestämmelse om att förvärv genom emission med lika rätt för andelsägarna inte ska räknas med vid beräkningen. Bestämmelsen fanns även tidigare i stycket och har endast ändrats redaktionellt.

Övervägandena finns i avsnitt 7.

12 a § Om en beloppsspärr inträder enligt 12 § ska de förvärv som har medfört ägarförändringen inte räknas med vid en senare bedömning av om en ägarförändring har skett enligt 12 §.

Paragrafen är ny. Av paragrafen framgår att förvärv som medför att det inträder en beloppsspärr vid en ägarförändring enligt 12 § inte ska räknas med vid en senare sådan bedömning. Ett enskilt förvärv ska således bara kunna föranleda att beloppsspärren inträder en gång. Därmed tydliggörs det att ett och samma förvärv inte ska medföra fler än en ägarförändring enligt 12 §.

Övervägandena finns i avsnitt 7.1.

13 § Bestämmelserna i 11 § gäller inte

1. vid sådana förändringar i det bestämmande inflytandet som uppkommer genom arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden,

2. om den som fått det bestämmande inflytandet har haft ställning som företagsledare i underskotts företaget under de två närmast föregående beskattningsåren, eller

3. om den som fått det bestämmande inflytandet redan före ägarförändringen hade ett sådant inflytande över underskotts företaget enligt 5 § tredje stycket.

Bestämmelserna i 12 § gäller inte vid sådana förändringar i ägandet som sker på grund av arv, testamente eller bodelning.

I paragrafen finns bestämmelser om undantag från reglerna om en beloppsspärr i 11 och 12 §§.

Första stycket innehåller undantag från 11 §. Stycket har delats upp i tre punkter.

Av *punkt 1* framgår att 11 § inte gäller vid ägarförändringar som uppkommer genom arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden. Bestämmelsen finns i nuvarande paragraf och förs in i punktlistan utan ändring.

I *punkt 2* anges att 11 § inte gäller om den som fått det bestämmande inflytandet har haft ställning som företagsledare i underskotts företaget under de två närmast föregående beskattningsåren. Det är underskotts företagets beskattningsår som avses. Bestämmelsen finns i nuvarande paragraf och ändras endast språkligt.

Punkt 3 är ny. Där anges att 11 § inte gäller om den som fått det bestämmande inflytandet redan före ägarförändringen hade ett sådant bestämmande inflytande över underskotts företaget enligt 5 § tredje

stycket. Bestämmelsen innebär till exempel att beloppsspärren i 11 § inte blir tillämplig om en fysisk person förvärvat det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag från ett aktiebolag som personen redan har det bestämmande inflytandet över. Definitionen av bestämmande inflytande i 5 § tredje stycket innebär nämligen att den fysiska personen anses ha ett bestämmande inflytande inte bara över ett direktägt företag utan även över företag som är dotterföretag till det direktägda företaget.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

15 § Beloppsspärren innebär att underskotts företaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskotten överstiger 300 procent av utgiften för att förvärva

1. det bestämmande inflytandet över underskotts företaget i sådana fall som avses i 10 och 11 §§, eller

2. andelar som *representerar* mer än 50 procent av rösterna i underskotts företaget i sådana fall som avses i 12 §.

Om förvärvet omfattar flera underskotts företag i samma koncern, ska avdragsutrymmet fördelas på dessa efter deras andel av koncernens sammanlagda underskott.

Paragrafen innehåller grundläggande bestämmelser om innebörden av beloppsspärren.

Av *första stycket* följer att när beloppsspärren inträder får underskotts företaget inte behålla underskott som överstiger 300 procent av utgiften för förvärvet. Ändringen innebär att kvoten höjs från 200 till 300 procent. Utgiften för förvärvet kan antingen avse utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet (10 och 11 §§) eller utgiften för att förvärva andelar med mer än 50 procent av rösterna (12 §).

Uttrycket ”andelar som representerar” är avsett att tydliggöra att även indirekta förvärv omfattas av bestämmelsen.

Övervägandena finns i avsnitt 5 och 7.3.2.

15 a § Om ett kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen har lämnats till underskotts företaget tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde och förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde, ska kapitaltillskottet vid beräkningen av utgiften enligt 15 § första stycket bestämmas till ett belopp som motsvarar det lägsta av kapitaltillskottet och det värde av tillgången som belöper sig på den förvärvade andelen i underskotts företaget. Vid beräkningen av värdet av tillgången ska kapitaltillskottet inte räknas med.

Vid bedömningen enligt första stycket ska hänsyn inte tas till tillgångar som underskotts företaget kan antas ha förvärvat i samråd med den nya ägaren.

Vid tillämpningen av *denna paragraf* likställs en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag med underskotts företaget om de både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern.

I paragrafen finns bestämmelser om beräkningen av utgiften för förvärvet i vissa fall när det har lämnats ett kapitaltillskott till underskotts företaget som helt eller delvis har medfört ägarförändringen.

Av *tredje stycket* framgår att en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som ingår i samma koncern som underskotts företaget ska likställas med underskotts företaget vid tillämpning av paragrafen. Ändringen innebär att även i förhållande till beräkningsregeln i första

stycket ska ett sådant företag likställas med underskotts företaget. Därmed kan bestämmelserna i första stycket tillämpas även när kapitaltillskottet i fråga, dvs. ett kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen, lämnas till ett annat företag inom samma koncern som underskotts företaget.

Övervägandena finns i avsnitt 8.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.
2. De nya bestämmelserna tillämpas vid ägarförändringar som sker efter den 31 december 2024.
3. Vid tillämpningen av 12 § första stycket ska dock inte förvärv av andelar i ett moderföretag till ett underskotts företag som skett före den 1 januari 2025 beaktas.

Av första punkten framgår att lagen träder i kraft den 1 januari 2025.

Av andra punkten framgår att de nya bestämmelserna ska tillämpas vid ägarförändringar som sker efter den 31 december 2024.

Av tredje punkten framgår att förvärv av andelar i ett underskotts företags moderföretag som har skett före den 1 januari 2025 inte ska beaktas vid tillämpningen av 12 § första stycket. Den nya bestämmelsen i 12 § första stycket som innebär att förvärv av andelar i ett moderföretag till ett underskotts företag likställs med förvärv av andelar i underskotts företaget är till nackdel för de skattskyldiga. Ändringen ska därför inte tillämpas på förvärv av andelar som har gjorts före ikraftträdandet. Förvärv av andelar i ett underskotts företags moderföretag som sker den 1 januari 2025 eller senare ska dock beaktas.

Övervägandena finns i avsnitt 9.

Sammanfattning av promemorian Förbättrade och förenklade regler om avdrag för underskott från tidigare år

I budgetpropositionen för 2024 (prop. 2023/24:1 Förslag till statens budget, finansplan och skattefrågor, avsnitt 1.4) aviserade regeringen att reglerna om underskott vid ägarförändring inom bolagsbeskattningen behöver förenklas. I promemorian föreslås ändringar av bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229) om hur tidigare års underskott får användas efter en ägarförändring. Det huvudsakliga syftet med förslagen är att förbättra bestämmelserna och förenkla tillämpningen.

Det föreslås ändringar i den s.k. beloppsspärren, som är den regel som anger hur stor del av tidigare års underskott som får dras av efter en ägarförändring. Beloppsspärren bestäms som en kvot av utgiften för att förvärva ett underskottsföretag. Förslaget innebär att denna kvot höjs från 200 till 300 procent av köpeskillingen. Höjningen får till följd att en större del av underskottet från tidigare år får behållas efter en ägarförändring och att färre företag kommer att träffas av en avdragsbegränsning avseende sådana underskott.

Det föreslås vidare att det införs en undantagsregel som innebär att beloppsspärren inte ska träda in när en fysisk person eller vissa andra subjekt får ett direkt bestämmande inflytande över ett underskottsföretag, om personen redan före ägarförändringen hade ett sådant inflytande indirekt.

Promemorian innehåller även förslag på ett antal ändringar i syfte att förenkla tillämpningen av regelverket när en grupp, sinsemellan oberoende, fysiska personer under en period förvärvar en viss andel av rösterna i ett underskottsföretag (den s.k. flockregeln). Bestämmelsen föreslås också utvidgas till att även omfatta indirekta förvärv, dvs. när gruppen fysiska personer förvärvar andelar i ett företag som har det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag.

Slutligen föreslås att bestämmelserna om beräkningen av utgiften för förvärvet i vissa fall när det har gjorts ett kapitaltillskott till underskottsföretaget ska kunna tillämpas även när kapitaltillskottet lämnas till ett annat företag som ingår i samma koncern som underskottsföretaget.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2025.

Promemorians lagförslag

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹

dels att 40 kap. 12, 13, 15 och 15 a §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas en ny paragraf, 40 kap. 12 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

40 kap.

12 §

I andra fall än som avses i 10 § första stycket eller 11 § inträder en beloppsspärr vid ägarförändringar som innebär att, under en period av *fem* beskattningsår för ett underskottsforetag, sådana förvärvare som avses i 11 § dels var och en har förvärvat andelar *med* minst 5 procent av samtliga röster i underskottsforetaget, dels tillsammans har förvärvat andelar *med* mer än 50 procent av samtliga röster i underskottsforetaget. *Bestämmelserna i 11 § andra stycket gäller också vid tillämpning av denna paragraf.*

Som förvärv *som gjorts av en sådan person som avses i första stycket* räknas också förvärv som gjorts av

1. ett foretag i vilket *personen – direkt eller genom förmedling av en annan juridisk person eller av ett svenskt handelsbolag som personen har ett bestämmande inflytande över – innehar andelar med minst 5 procent av röstetalet,* eller

2. *en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som ett*

I andra fall än som avses i 10 § första stycket eller 11 § inträder en beloppsspärr vid ägarförändringar som innebär att, under en period av *högst tre på varandra följande* beskattningsår när ett foretag är ett underskottsforetag, sådana förvärvare som avses i 11 §

1. var och en har förvärvat andelar, *direkt eller indirekt, som representerar* minst 20 procent av samtliga röster i underskottsforetaget, *och*

2. tillsammans har förvärvat andelar, *direkt eller indirekt, som representerar* mer än 50 procent av samtliga röster i underskottsforetaget.

Som förvärv *enligt första stycket* räknas också förvärv som gjorts av

1. ett foretag i vilket *en eller flera personer som avses i 11 § innehar andelar med mer än 50 procent av samtliga röster,* eller

2. *ett foretag* eller ett svenskt handelsbolag som ett sådant foretag

sådant företag som avses i 1 har ett bestämmande inflytande över.

Vid tillämpning av denna paragraf gäller *följande*. Förvärv av andelar i förhållande till tidigare andelsinnehav genom emission med lika rätt för andelsägarna ska *inte* räknas in i antalet förvärvade andelar. *Med förvärv av andel likställs avtal om rätt att förvärva andelar i ett företag och avtal om rätt att besluta i företagets angelägenheter.*

som avses i 1 har ett bestämmande inflytande över.

Vid tillämpning av denna paragraf gäller *bestämmelserna i 11 § andra stycket*. *Vid tillämpningen gäller också att*

1. förvärv av andelar i förhållande till tidigare andelsinnehav genom emission med lika rätt för andelsägarna inte ska räknas in i antalet förvärvade andelar, och

2. indirekta förvärv enligt första och andra styckena ska fördelas mellan personerna med utgångspunkt i varje persons andel av samtliga röster i det företag som äger eller förvärvar underskotts-företaget.

12 a §

Om en beloppsspärr inträder enligt 12 § ska de förvärv som har medfört ägarförändringen inte räknas med vid en senare bedömning av om en ägarförändring har skett enligt 12 §.

13 §

Bestämmelserna i 11 § gäller inte vid sådana förändringar i det bestämmande inflytandet som uppkommer genom arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden. *De gäller inte heller* om den som fått det bestämmande inflytandet har haft ställning som företagsledare i underskottsföretaget under de två föregående beskattningsåren *för detta företag*.

Bestämmelserna i 11 § gäller inte *1. vid sådana förändringar i det bestämmande inflytandet som uppkommer genom arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden,*

2. om den som fått det bestämmande inflytandet har haft ställning som företagsledare i underskottsföretaget under de två närmast föregående beskattningsåren, eller

3. om den som fått ett direkt bestämmande inflytande hade ett indirekt bestämmande inflytande i underskottsföretaget före ägarförändringen.

Bestämmelserna i 12 § gäller inte vid sådana förändringar i ägandet som sker på grund av arv, testamente eller bodelning.

15 §

Beloppsspärren innebär att underskottsföretaget inte får dra av

Beloppsspärren innebär att underskottsföretaget inte får dra av

underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskotten överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva

underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskotten överstiger 300 procent av utgiften för att, *direkt eller indirekt*, förvärva

1. det bestämmande inflytandet över underskotts företaget i sådana fall som avses i 10 och 11 §§, eller

2. andelar *med* mer än 50 procent av rösterna i underskotts företaget i sådana fall som avses i 12 §.

2. andelar *som representerar* mer än 50 procent av rösterna i underskotts företaget i sådana fall som avses i 12 §.

Om förvärvet omfattar flera underskotts företag i samma koncern, ska andragsutrymmet fördelas på dessa efter deras andel av koncernens sammanlagda underskott.

15 a §²

Om ett kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen har lämnats till underskotts företaget tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde och förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde, ska kapitaltillskottet vid beräkningen av utgiften enligt 15 § första stycket bestämmas till ett belopp som motsvarar det lägsta av kapitaltillskottet och det värde av tillgången som belöper sig på den förvärvade andelen i underskotts företaget. Vid beräkningen av värdet av tillgången ska kapitaltillskottet inte räknas med.

Vid bedömningen enligt första stycket ska hänsyn inte tas till tillgångar som underskotts företaget kan antas ha förvärvat i samråd med den nya ägaren.

Vid tillämpningen av *andra stycket* likställs *en juridisk person* eller ett svenskt handelsbolag med underskotts företaget om de både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern.

Vid tillämpningen av *denna paragraf* likställs *ett företag* eller ett svenskt handelsbolag med underskotts företaget om de både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

2. De nya bestämmelserna tillämpas vid ägarförändringar som sker efter den 31 december 2024. Vid tillämpningen av 12 § första stycket ska dock inte indirekta förvärv före den 1 januari 2025 beaktas.

Efter remiss har yttranden över promorian Förbättrade och förenklade regler om avdrag för tidigare års underskott lämnats av Bokföringsnämnden, Ekobrottsmyndigheten, Ekonomistyrningsverket, FAR, Fastighetsägarna Sverige, Finansbolagens förening, Företagarna, Förvaltningsrätten i Stockholm, Kammarrätten i Göteborg, Konjunkturinstitutet, Kronofogdemyndigheten, Näringslivets Skattedelegation, Regelrådet, Skatteverket, Srf konsulternas förbund, Svenskt Näringsliv, Sveriges advokatsamfund, Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA), Tillväxtverket och Uppsala universitet (juridiska fakulteten).

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att yttra sig: Förvaltningsrätten i Härnösand, Institutet för näringslivsforskning, Lantbrukarnas Riksförbund, Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys), Näringslivets Regelnämnd, Svensk Försäkring och Svenska Bankföreningen.

Utöver instanserna på remisslistan har ett yttrande också inkommit från en privatperson.