

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen
103 33 Stockholm

Er referens: Fi2024/00136

Stockholm, 2024-04-18

Remissyttrande

Remiss av promemorian Förbättrade och förenklade regler om avdrag för tidigare års underskott

Förslagen i korthet

I promemorian föreslås ändringar av bestämmelserna i inkomstskattelagen om hur tidigare års underskott får användas efter en ägarförändring. Det huvudsakliga syftet med förslagen anges vara är att förbättra bestämmelserna och förenkla tillämpningen.

Inledningsvis föreslås ändringar i den s.k. beloppsspärren. Förslaget innebär att denna kvot höjs från 200 till 300 procent av köpeskillingen. 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 underskotts företag, 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 underskotts företag (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 underskotts företag.

Huvudmän i NSD är:

Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv
Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige

NSD

NÄRINGSLIVETS
SKATTE-
DELEGATION

Slutligen föreslås att bestämmelserna om beräkningen av utgiften för förvärvet i vissa fall, dvs. när det har gjorts ett kapitaltillskott till underskotts-företaget, 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.

Näringslivets Skattedelegation (NSD) lämnar följande synpunkter på förslagen i promemorian.

Övergripande synpunkter

NSD välkomnar regeringens ambitioner att förbättra bestämmelserna och förenkla tillämpningen.

Upprätthållandet av en väl fungerande och konkurrenskraftig företagsbeskattning är avgörande för utvecklingen av det svenska näringslivet och därmed det svenska välståndet. Företagens möjligheter att utjämna skattemässiga resultat över tid utgör här en central del. Ett nekat avdrag för underskott innebär att tidigare års avdragsgilla kostnader, exempelvis investeringskostnader, inte får dras av. För sådana begränsningar ställs höga krav på proportionerlig lagstiftning med hög grad av legitimitet. Begränsningarna i avdragsrätten för underskott har under en lång tid varit i behov av genomgripande förbättringar.

När de senaste ändringarna var på remiss 2021¹ framförde NSD i sitt remissvar behovet av att låta en utredning grundligt se över regelverket i dess helhet. Detta behov angavs bli förstärkt av om beloppsspärren, såsom då föreslogs, skulle kompletterades med en subjektiv prövning av skälen för förvärvet av underskottsföretaget. Förslaget genomfördes trots kritiken. NSD ifrågasätter återigen rimligheten i att ha dessa två parallella regelverk för avdragsbegränsning. Någon sådan utredning som NSD efterfrågade har dock tyvärr inte aviserats eller tillsatts.

De förslag som den nu aktuella promemorian begränsar sig till är enligt NSD inte tillräckliga, varför behovet av att tillsätta en utredning med uppdraget att lämna förslag på mer genomgripande förändringar kvarstår.

¹ Fi2021/02354

NSD
N Ä R I N G S L I V E T S
S K A T T E -
D E L E G A T I O N

NSD ställer sig dock positiv till att promemorian arbetats fram och remitterats och ser dessa som ett första steg till initiativ för skyndsamt åstadkomma fler förbättringsåtgärder. Närmare synpunkter på de enskilda förslagen lämnas nedan.

Höjd kvot vid tillämpning av beloppsspärren

Promemorians förslag: Underskott som får dras av efter en ägarförändring ska uppgå till ett belopp som motsvarar 300 procent av utgiften för förvärvet.

NSD har inga erinringar mot att kvoten höjs.

Undantag från beloppsspärren vid vissa förvärv inom en oäkta koncern

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

NSD tillstyrker förslaget och instämmer i de motiv som anges för ändringen. Dock anser NSD att utifrån samma principiellt korrekta grund bör förslaget kompletteras så att beloppsspärren inte heller slår till om ett av den fysiska personens direktägda innehav överlåts till annat bolag som ägs av denne person. Vidare bör av samma principiellt korrekta skäl ett kompletterande undantag införas för situationer där ett indirekt ägt underskotts företag överlåts till annat bolag ägt av den fysiska personen. Det är svårt att se att det skulle finnas några sakliga skäl till att behandla de nu nämnda situationerna på annat, mer ofördelaktigt, sätt än vad som är fallet med den situation som omnämns i promemorian. Det får vidare anses angeläget att omstruktureringar inte försvåras eller förhindras i onödan.

Förenklade regler när en grupp personer förvärvar det bestämmande inflytandet - Vilka förvärv som ska beaktas

Promemorians förslag:

- Bara förvärv som skett under en period av högst tre på varandra följande beskattningsår när ett företag är ett underskotts företag ska

NSD
N Ä R I N G S L I V E T S
S K A T T E -
D E L E G A T I O N

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 med flera ska de förvärv som har medfört ägarförändringen inte räknas med vid en senare bedömning av om en ägarförändring har skett.

I promemorian anförs bland annat följande beträffande det första av dessa förslag. *”Förvärv som gjorts innan företaget blev ett underskotts företag 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 § 1L.” (Vår understrykning).* NSD delar denna bedömning och tillstyrker förslaget.

Av samma skäl finns det enligt NSD anledning att i den vidare beredningen av detta lagstiftningsärende överväga att justera övriga definitioner av ägarförändring där denna principiella grundsyn inte fått genomslag, till exempel i 40 kap. 10 §. Reglerna är förvisso utformade på något olika sätt men då den principiella utgångspunkten för reglerna är densamma bör samma principiella grund få genomslag även i dessa andra situationer.

NSD tillstyrker även det andra av ovanstående två förslag. Den principiella syn som ligger till grund för detta förslag borde i princip ha samma relevans även vid övriga ägarförändringssituationer, så att exempelvis en situation där ett bolags innehav rör sig kring ett 50-procentigt innehav - ömsom över, ömsom under. Av detta skäl anser NSD att även detta bör övervägas i den vidare beredningen.

Kriterierna för en ägarförändring

Promemorians 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.

NSD anser att förslaget en välkommen förbättring, i avvaktan på en större översyn. NSD tillstyrker därför förslaget.

Indirekta förvärv av underskotts företag

- Förvärv som ska anses som personens egna

Promemorians förslag: Till 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 ett företag i vilket personen, ensam eller tillsammans med andra, innehar andelar med mer än 50 procent av rösterna. De andelar i ett underskottsföretag som förvärvas av ett sådant företag ska fördelas mellan de aktuella personerna med utgångspunkt i hur många röster var och en har av samtliga röster i det förvärvande företaget.

Enligt NSD är det i denna del av 40:12 IL som många av de praktiska problemen med regeln ligger. Då reglerna är svårtillgängliga beskrivs nedan mer utförligt vad som anges i promemorian.

I samband med att bedömningen av om det har skett en ägarförändring i ett underskottsföretag görs ska till en persons förvärv också läggas sådana förvärv som gjorts av vissa av personen direkt eller indirekt ägda företag. Idag ska en sådan sammanräkning ske om en person som avses i 40:11 IL - direkt eller indirekt - innehar andelar med minst fem procent av röstetalet i det företag som förvärvat andelarna i underskottsföretaget.

I promemorian anförs att då såväl direkt som indirekt ägande ska beaktas samt att kravet på ägande är så lågt som fem procent kan svårigheter uppkomma för såväl underskottsföretag som Skatteverket att utreda om förändringar i ägandet som skett och om de är av den omfattningen att beloppsspärren inträder.

Det anförs vidare i promemorian att ett ägande om fem procent i princip inte medför något reellt inflytande i ett företag och att någon skulle förvärva andelar i ett underskottsföretag via ett till fem procent ägt företag i syfte att utnyttja underskotten i det indirekt ägda företaget framstår inte som särskilt sannolikt. Med anledning härav föreslås i promemorian att en sammanläggning av förvärv bara bör göras om någon – via direkt eller indirekt ägande – innehar mer än 50 procent av rösterna i det företag som förvärvat

NSD

NÄRINGS-
LIVETS
SKATTE-
DELEGATION

andelar i underskotts företaget. I dessa fall anses personen i fråga ha ett reellt inflytande över det förvärvande företaget.

Bedömningen av indirekt ägande ska dock inte begränsas till att avse en enskild person utan bör omfatta samtliga personer som omfattas av 40 kap. 11 § IL. För att avgöra om 50 procents innehav är uppfyllt ska således alla inblandade personers innehav beaktas.

En fråga som uppkommer är hur de av företaget förvärvade andelarna i ett underskotts företag ska fördelas om det är fler personer som innehar andelar i det förvärvande företaget. Bedömningen är att fördelningen bör göras utifrån hur många röster respektive förvärvare har av samtliga röster i det förvärvande företaget.

Följande exempel kan åskådliggöra tillämpningen:

Anta att de fysiska personerna A, B och C under året har förvärvat 10 procent vardera av ett underskotts företag. AB X har under samma period förvärvat 40 procent. De fysiska personerna äger tillsammans 70 procent av AB X. A äger 35 procent, B 15 procent och C 20 procent. Vid beräkningen av om det skett en ägarförändring som utlöser beloppsspärren anses A ha förvärvat 24 procent ($=10 + 0,4 \times 35$), B 16 procent ($=10 + 0,4 \times 15$) och C 18 procent ($=10 + 0,4 \times 20$). Beloppsspärren blir inte tillämplig eftersom bara A uppfyller kriteriet om förvärv av 20 procent av rösterna i underskotts företaget.

Förslaget föranleder enligt NSD följande synpunkter. Som nämnts ovan innehåller nu aktuella regler om hur indirekt förvärv i ett underskotts företag ska beaktas de kanske mest komplicerade och svårtillämpade delarna av reglerna. Det ska särskilt noteras att komplexiteten ligger såväl i tolkningen av reglerna som utredningen av de relevanta faktiska omständigheterna. Utredningen avseende de faktiska omständigheterna är många gånger mycket tidsödande och kostsamma för bolagen. Promemorian innehåller förvisso förslag som torde innebära vissa förbättringar jämfört med dagens regler. Det kan dock ifrågasättas om förändringarna är tillräckliga för att medföra mer påtagliga förenklingar för företagen och Skatteverket. Förslaget innebär att förvärv som gjorts av ett företag i vilket till exempel en fysisk person ensam eller tillsammans andra fysiska personer innehar mer än 50 procent av röstetalet ska beaktas. Även ett indirekt ägande, genom ett annat företag eller ett svenskt handelsbolag som har det bestämmande inflytandet i det förvärvande företaget, beaktas. Vid indirekta ägande i det förvärvande företaget måste rimligen röstetalet i ägarkedjan räknas fram genom att röstetalet i varje led multipliceras med varandra. Det innebär att det även framöver blir nödvändigt att gå bakom en direkt ägare och utreda

NSD
N Ä R I N G S L I V E T S
S K A T T E -
D E L E G A T I O N

ägarförhållandena ”högre upp” i ägarkedjan. Det är inte heller helt givet hur en sådan beräkning ska ske då just denna fråga inte synes vara särskilt kommenterad (notera att exemplet ovan gäller då det finns flera personer som äger andelar direkt i det förvärvande företaget). Det nu sagda ger vid handen att det även fortsättningsvis ofta kommer att krävas omfattande utredningsarbete, och samarbete hos aktieägarna, för att klarlägga ägarförhållandena.

Lagtexten får även anses vara svårtillgänglig. Exempelvis synes begreppet ”indirekt förvärv” ha två olika innebörder i förslaget till 40 kap. 12 § IL. Såvitt kan förstås avses i paragrafen med indirekt förvärv dels förvärv av andelar i ett annat bolag som ingår i samma koncern som underskottsföretaget, dels förvärv som görs genom att ett företag - som ägs av fysiska personer - förvärvar andelar i ett underskottsföretag (samt rimligen även förvärv av andelar i till exempel ett moderföretag till ett underskottsföretag). Att på detta sätt ge ett och samma begrepp två olika innebörder i samma paragraf skapar ytterligare osäkerhet rörande tolkningen av reglerna.

Komplexiteten och svårigheterna som följer med förslaget visar enligt NSD på behovet av en sådan större översyn som NSD efterfrågar ovan.

- *Förvärv av koncern med underskottsföretag*

Promemorians förslag: En beloppsspärr ska inträda vid indirekta ägarförändringar, dvs. när en grupp personer var och en har förvärvat andelar som representerar minst 20 procent av samtliga röster, och tillsammans har förvärvat andelar som representerar mer än 50 procent av samtliga röster, i ett företag som direkt eller indirekt har det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag. De andelar i ett underskottsföretag som förvärvas indirekt, genom ett förvärv av ett annat företag, ska fördelas mellan de aktuella personerna med utgångspunkt i hur många röster var och en har av samtliga röster i det företag som förvärvar eller sedan tidigare äger underskottsföretaget.

Mot bakgrund av hur lagstiftningen i övrigt är utformad framstår förvisso förslaget som konsekvent. Mot det ska dock ställas att förslaget riskerar att ytterligare öka komplexiteten i regelverket när förvärv av andelar i andra bolag än underskottsföretaget ska beaktas. Särskilt i koncerner som inte är helägda riskerar regeln att medföra tillämpningsproblem bland annat med

NSD

NÄRINGS-
LIVETS
SKATTE-
DELEGATION

avseende på hur beräkning av ägarandelar ska göras. Detta görs sig särskilt gällande i situationer då även förvärvet av andelarna i koncernbolaget har gjorts av ett indirekt ägt företag enligt 40 kap. 12 § andra stycket IL. Som påpekats ovan är det långt ifrån entydigt hur reglerna rörande ”indirekta förvärv” ska förstås. Det finns således en uppenbar risk att förslaget medför att ett redan svårtillämpat regelverk blir än mer komplicerat. Frågan är om nyttan av att införa nu aktuell regel överväger jämfört med de tillämpningsproblem som regeln riskerar att medföra.

Avtal om rätt att förvärva andelar

Promemorians 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.

NSD tillstyrker förslaget. Med det slopas en bestämmelse som visat sig mycket svår att tillämpa i praktiken, särskilt vad gäller bestämmelsen rörande ”avtal om rätt att besluta i företagets angelägenheter”.

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

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

Det framgår att det är fråga om att korrigera ett oavsiktligt misstag vid tidigare en lagändring. NSD tillstyrker förslaget.

Avslutande kommentarer

Som angivits inledningsvis anser NSD att det är välkommet att regeringen nu tar initiativ till att förbättra och förenkla reglerna i 40 kap. IL. Dagens regler, och då särskilt reglerna i 40 kap. 12 § IL, kan inte beskrivas som annat än synnerligen komplicerade. I praktiken krävs ofta ett omfattande utredningsarbete för det enskilda företaget för att fastställa om underskotten kan ha gått förlorade, helt eller delvis, till följd av en ägarförändring enligt

N S D
N Ä R I N G S L I V E T S
S K A T T E -
D E L E G A T I O N

flockregeln. Även efter att ett omfattande utredningsarbete har genomförts är det dock många gånger svårt att med säkerhet uttala sig om en ägarförändring har skett eller inte. Svårigheterna är ofta av såväl praktisk som rättslig natur.

Om företaget väl lyckats konstatera att en ägarförändring har skett uppkommer nästa svårighet, nämligen att tillämpa reglerna om beloppsspärren för att utröna om, och i så fall i vilken omfattning, underskotten kan ha gått förlorade till följd av ägarförändringen. Vid bestämmande av beloppsspärren behöver man ha en omfattande information om såväl den köpeskillning förvärvarna har haft för andelarna samt även om tillskott som lämnats till (bland annat) underskottsföretaget. Dessa regler återfinns idag i 40 kap. 15 – 16 §§ IL och en tillämpning av nämnda regler är ofta förenad med betydande svårigheter, särskilt när ägarförändringen har skett enligt 40 kap. 12 § IL.

Den förslag som nu presenteras i promemorian innebära förvisso förbättringar och förenklingar av dagens regler. Även med beaktande av dessa förändringar så lär emellertid reglerna i många situationer alltjämt vara mycket svåra att tillämpa i praktiken. Svårigheterna kommer även framöver att vara av såväl praktisk natur som rättslig natur. Företagen kommer även framöver att behöva vidta omfattande och kostsamma utredningar för att försöka bedöma om underskotten kan ha gått förlorade. Mot bakgrund härav vill NDS återigen betona vikten av att reglerna i 40 kap. IL i sin helhet blir föremål för en grundlig utredning i syfte att ytterligare förbättra och förenkla reglerna.

NÄRINGSLIVETS SKATTEDELEGATION

Johan Fall

Richard Hellenius