

Förbättrade och förenklade regler om avdrag för tidigare års underskott

Innehållsförteckning

1	Inledning	3
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
3	Bakgrund och gällande rätt	7
3.1	Allmänt om tidigare års underskott	7
3.2	Ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag	7
3.3	En fysisk person m.fl. får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag	7
3.4	En grupp fysiska personer m.fl. förvärv tillsammans mer än 50 procent av rösterna i ett underskotts företag	8
3.5	Beloppsspärren	8
4	Höjd kvot vid tillämpning av beloppsspärren	9
5	Undantag från beloppsspärren vid vissa förvärv inom en oäkta koncern.....	11
6	Förenklade regler när en grupp personer förvärv det bestämmande inflytandet	12
6.1	Vilka förvärv som ska beaktas	12
6.2	Kriterierna för en ägarförändring	14
6.3	Indirekta förvärv av underskotts företag	15
6.3.1	Förvärv som ska anses som personens egna	15
6.3.2	Förvärv av koncern med underskotts företag	16
6.4	Avtal om rätt att förvärva andelar	17
7	Justering av bestämmelserna om beräkningen av utgiften för förvärvet i vissa fall	18
8	Ikraftträdandebestämmelser	19
9	Konsekvensanalys.....	20
9.1	Syfte och alternativa lösningar	20
9.2	Offentligfinansiella effekter	21
9.3	Effekter för företagen	23
9.4	Effekter för den ekonomiska jämställdheten	25
9.5	Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna	26
9.6	Förslagets förenlighet med EU-rätten.....	26
9.7	Övriga effekter	26
10	Författningskommentar.....	26

1 Inledning

I den sakpolitiska överenskommelsen mellan Sverigedemokraterna, Moderaterna, Kristdemokraterna och Liberalerna (Tidöavtalet) redovisas ett antal reformambitioner på skatteområdet som ska förverkligas under mandatperioden. Tidpunkten för när de olika reformerna ska genomföras är beroende av kommande bedömningar av det ekonomiska läget, reformutrymmet och finansieringsbehovet. När regeringen tillträdde inleddes arbetet med de olika reformerna. Därutöver har ett antal andra skattefrågor aktualiserats på olika politiska områden.

Inför budgetpropositionen för 2025 är det angeläget att skatteförslagen kan förberedas genom remittering. För att möjliggöra en samlad behandling av skatteförslag med budgeteffekter remitteras därför denna promemoria från Finansdepartementet. Om de skatteåtgärder som nu remitteras kommer att presenteras i budgetpropositionen för 2025, och i vilken omfattning och med vilken dimensionering, blir beroende av det ekonomiska läget, reformutrymmet och finansieringsbehovet samt de överläggningar som förs i det slutliga arbetet med budgetpropositionen.

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 denna promemoria 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.

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.

Vid tillämpning av denna paragraf gäller *följande*. Förvärv av

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 §

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

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

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

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

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

Vid tillämpning av denna paragraf gäller *bestämmelserna i*

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.*

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 samliga 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 underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskotten överstiger

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 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 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 *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.

3 Bakgrund och gällande rätt

3.1 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 inkomstlagen 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 under det föregående beskattningsåret eller som har ett eget eller övertaget underskott från tidigare år som inte har fått dras av 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 förlustbolag finns det dock bestämmelser som i vissa situationer tar bort eller begränsar rätten till avdrag.

3.2 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 det enligt 40 kap. 10 § IL en beloppsspärr. Enligt andra stycket gäller det dock inte 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.

3.3 En fysisk person m.fl. får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag

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 – erhåller det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag (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 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.

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

Enligt 40 kap. 12 § 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. Som närstående räknas make, förälder, mor- och farförälder, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling, dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i och ett svenskt handelsbolag som där den fysiska personen eller en närstående fysisk person är delägare. Som avkomling räknas också styvbarn och fosterbarn.

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.

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

3.5 Beloppsspärren

Beloppsspärren innebär enligt 40 kap. 15 § IL att underskottsföretaget 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 underskottsföretaget. 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 underskottsföretaget 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 underskottsföretaget ska minskas med kapitaltillskott som har mottagits av underskottsföretaget under de senaste två beskattningssären. Det gäller även kapitaltillskott som lämnats till ett företag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget. För att reglerna inte i onödan ska hindra affärsmässiga överlåtelser av underskottsföretag 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.

4 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.

Skälen för promemorians förslag: Beloppsspärren i 40 kap. 15 § IL begränsar möjligheten för ett underskottsföretag 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 underskottsföretaget, eller andelar med mer än 50 procent av rösterna i underskottsföretaget i vissa fall. Syftet med beloppsspärren är framför allt att motverka handel med underskott. Införandet av spärregler motiverades med att utan spärrar 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 (s. 260) 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.

Handel med underskottsföretag 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 skatte-satsen. Om sådan handel med underskott inte motverkas skulle det innebära att en skattskyldig med en vinstgenererande tillgång eller

verksamhet kan välja att förvärva ett underskottsföretag för en överenskommen köpeskilling, placera tillgången eller verksamheten i underskottsföretaget och kvitta vinsterna mot de förvärvade underskotten. I stället för att betala skatt på vinsten betalas då ett pris till säljaren av underskottsföretaget, 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 inte är önskvärd. Beloppsspärren bör därför även framgent utformas så att den motverkar handel med underskottsföretag.

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). Underskottsföretaget 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 beloppssparren 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. när

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

Beräkningen gäller under förutsättning att hela underskottet kan utnyttjas året efter ägarförändringen. Det bör noteras att köpeskillingen i många fall inte uppgår till ett belopp som motsvarar substansvärdet med tillägg för underskottens skattemässiga värde. Det beror i första hand på beloppsspärrens konstruktion men kan också vara en följd av omständigheterna i det enskilda fallet.

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 ägarförändring 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 för överlåtelser av företag med underskott mer förmånligt och innebär att en större del av underskotten får behållas vid en ägarförändring. Bedömningen är att en höjning av kvoten kan genomföras utan att beloppsspärrens funktion att motverka handel med underskottsföretag försämras 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 dock 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.

5 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.

Skälen för promemorians förslag: Enligt 40 kap. 10 § andra och tredje styckena inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, undantas koncerninterna transaktioner från belopps- respektive koncernbidragsspärren. Något motsvarande uttryckligt undantag från beloppsspärren finns inte i 40 kap. 11 § IL såvitt avser transaktioner inom en oäkta koncern. Det skulle därför 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 kan illustrera.

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.

Skatteverket anger i sin rättsliga vägledning att den exemplifierade situationen inte utgör en ägarförändring enligt 40 kap. 11 § IL. Trots att bestämmelsen således redan tillämpas på ett sådant sätt att beloppsspärren inte inträder, är det lämpligt att det införs ett uttryckligt undantag från beloppsspärren i den beskrivna situationen. Genom en sådan ändring står det klart att tidigare års underskott inte ska begränsas när det bestämmande inflytandet i praktiken inte har ändrats. Det kan också noteras att om AB X i stället hade varit ett svenskt handelsbolag som A hade varit delägare i, skulle överlåtelsen inte ha inneburit att det bestämmande inflytandet erhållits av A. 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 ordalydelse ("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, så blir 40 kap 10 § IL tillämplig.

Mot denna bakgrund föreslås att bestämmelserna om beloppsspärren i 40 kap. 11 § IL inte ska gälla om den person som får ett direkt bestämmande inflytande hade ett sådant indirekt inflytande i underskotts företaget före ägarförändringen.

Lagförslaget

Förslaget medför ändringar i 40 kap 13 § IL.

6 Förenklade regler när en grupp personer förvärvar det bestämmande inflytandet

6.1 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 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.

Skälen för promemorians förslag: Enligt 40 kap. 12 § IL utlöses en beloppsspärr när vissa i lagtexten angivna förvärvare "under en period av fem beskattningsår för ett underskotts företag" 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 förenklings skull 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 enklare för den skattskyldige att avgöra vilka förvärv som ska beaktas.

En otydlighet 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 ställningstagande (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 heller 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 även 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 så 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 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.

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.

6.2 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 underskottsföretaget med minst 20 procent av samtliga röster, dels tillsammans förvärvat andelar i underskottsföretaget med mer än 50 procent av samtliga röster.

Skälen för promemorians förslag: Syftet med reglerna i 40 kap. 12 § IL är att förhindra att en grupp från varandra oberoende personer förvärvat andelar i ett underskottsföretag 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 fem procent av röstetalet i underskottsföretaget. 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 två inte närstående personer förvärvat andelar motsvarande 25 respektive 26 procent av rösterna i ett underskottsföretag, och
2. när 11–20 inte närstående personer vardera förvärvat andelar motsvarande fem procent av rösterna i ett underskottsföretag.

I den andra situationen ska det vara minst elva personer som inte är närstående som tillsammans förvärvat andelar i underskottsföretaget. 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 underskottsföretaget. 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 underskottsföretaget 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 underskottsföretaget. 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 sannolikt att de inblandade personernas förvärv av andelarna i underskottsföretaget kan ha skett i syfte att utnyttja företagets underskott.

Bestämmelserna i 40 kap. 12 § första stycket IL innebär att en beloppsspärr ska inträda om två eller fler personer förvärvat minst en viss andel av rösterna i ett underskottsföretag. Vad som innefattas i uttrycket förvärvat 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

specialmotiveringen 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 föreligga någon oklarhet om hur bestämmelsen ska tillämpas i det avseendet. Såvitt framkommit har den nuvarande lydelsen av bestämmelsen inte heller medfört några tillämpningsproblem i praktiken.

Lagförslaget

Förslaget medför ändringar i 40 kap. 12 § första stycket 1 och 2 IL.

6.3 Indirekta förvärv av underskotts företag

6.3.1 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 underskotts företag 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.

Skälen för promemorians förslag: I samband med att bedömningen av om det har skett en ägarförändring i ett underskotts företag görs ska till en persons förvärv också läggas sådana förvärv som gjorts av vissa av personen direkt eller indirekt ägda företag. Enligt nu gällande bestämmelser (40 kap. 12 § andra stycket IL) ska en sådan sammanräkning ske om en person som avses i 40 kap. 11 § IL direkt eller indirekt innehar andelar med minst fem procent av röstetalet i det företag som förvärvat andelarna i underskotts företaget. Genom att såväl direkt som indirekt ägande ska beaktas och kravet på ägande är så lågt som fem procent kan svårigheter uppkomma för såväl underskotts företag 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 ägarförändring 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 fem procent medför i princip inte något reellt inflytande i ett företag. Att någon skulle förvärva andelar i ett underskotts företag via ett till fem procent ägt företag i syfte att utnyttja underskotten i det indirekt ägda företaget framstår inte som särskilt sannolikt. Mot denna bakgrund föreslås 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 andelar i underskotts företaget. I dessa fall har personen i fråga ett reellt inflytande över det förvärvande företaget.

Bedömningen av indirekt ägande bör 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. Det bör framgå av lagtexten och det föreslås därför att en sådan bestämmelse ska införas.

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.

Lagförslaget

Förslaget medför ändringar i 40 kap. 12 § andra och tredje styckena IL.

6.3.2 Förvärv av koncern med underskotts företag

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 underskotts företag.

De andelar i ett underskotts företag 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 underskotts företaget.

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

Det bör därför anges i lagtexten att en beloppsspärr inträder när sådana förvärvare som avses i 11 § under en underskottsperiod, direkt eller indirekt, enskilt har förvärvat andelar som representerar minst 20 procent och tillsammans mer än 50 procent av samtliga röster i ett underskotts företag. Genom att precisera att de förvärvade andelarna ska representera ett visst andelsinnehav tydliggörs att andelarna i underskotts företaget inte

måste förvärfvas direkt av förvärvaren utan förvärvet kan ske genom ett annat företag. När bestämmelsen nu föreslås gälla för indirekta förvärv kan den tillämpas vid förvärv av en koncern som innehåller underskottsföretag, på samma sätt som 40 kap. 10 och 11 §§ IL. Beräkningen av storleken på den indirekt förvärvade andelen ska göras på samma sätt som när underskottsföretaget förvärfvas av ett indirekt ägt företag, se avsnitt 6.3.1. Fördelningen ska göras med utgångspunkt i varje persons andel av samtliga röster i det företag som förvärvar eller sedan tidigare äger underskottsföretaget. Det innebär 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 underskottsföretag anses varje person 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.

Det bör också göras motsvarande språkliga ändringar 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 och tredje styckena och 15 § IL.

6.4 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.

Skälen för promemorians förslag: Av de ovan lämnade förslagen följer att bara sådana förvärv som görs under en treårsperiod när ett företag är ett underskottsföretag 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 § likställs avtal om rätt att förvärva andelar i ett företag och avtal om rätt att besluta i företagets angelägenheter med faktiska förvärv. Bestämmelsen tynger det redan komplicerade regelsystemet och kan mot bakgrund av de förändringar som föreslås ovan inte längre anses motiverad. Med hänsyn till detta och till syftet att förenkla reglerna om underskott vid ägarförändringar bör bestämmelsen avskaffas.

Lagförslaget

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

7 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 underskotts företag ska likställas med ett kapitaltillskott till underskottsföretaget vid beräkningen av utgiften för förvärvet.

Skälen för promemorians förslag: Innebörden av beloppsspärren anges i 40 kap. 15 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Storleken på de underskott som får behållas efter en ägarförändring beror på hur stor utgiften är för att förvärva det bestämmande inflytandet eller motsvarande andel 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 något annat företag inom samma koncern. Syftet med regeln är att motverka att effekterna av beloppsspärren undviks genom att substansvärdet i underskottsföretaget ökas inför förvärvet.

För att bestämmelsen i 16 § inte ska hindra affärsmässigt betingade förvärv av underskottsföretag 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 underskottsföretaget 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 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 underskottsföretaget. Innan ändringen var bestämmelsen formulerad så att även kapitaltillskott till ett företag som ingår i samma koncern som underskottsföretaget, 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 underskottsföretaget 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 underskottsföretag var likställda med direkta förvärv innan ändringarna 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 läggas till 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.

Lagförslaget

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

8 Ikraftträdandebestämmelser

Promemorians förslag: Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2025 och tillämpas vid ägarförändringar som sker efter den 31 december 2024. Indirekta förvärv som görs före den 1 januari 2025 ska dock inte beaktas vid bedömningen av om det har skett en ägarförändring.

Skälen för promemorians 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 6.3.2, 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 indirekta förvärv som har gjorts före ikraftträdandet. Det innebär att indirekta förvärv som genomförs före den 1 januari 2025 inte ska beaktas vid bedömningen av om det har skett en ägarförändring. Indirekta förvärv den 1 januari 2025 eller senare ska dock beaktas.

9 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslagets effekter i den omfattning som bedöms lämpligt i det aktuella lagstiftningsärendet och med beaktande av förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

De offentligfinansiella effekterna till följd av ändrade skatte- och avgiftsregler beräknas i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner. Beräkningarna görs i ikraftträdandeårets priser och volymer och utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förändringarna i skattereglerna. Antagandet om oförändrat beteende ger en god uppskattning av åtgärdernas effekt på kort och medellång sikt. På längre sikt, och för att analysera andra konsekvenser än de offentligfinansiella effekterna, kan ett mer dynamiskt synsätt behöva användas, där skattebaser tillåts påverkas av regeländringen.

9.1 Syfte och alternativa lösningar

Promemorian innehåller förslag på ändringar av bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229) om hur tidigare års underskott får användas efter en ägarförändring. Det huvudsakliga syftet med förslagen är att förenkla tillämpningen av bestämmelserna. Om förslagen inte genomförs utblir dessa förenklingar för företagen. Inriktningen i arbetet har varit att förenkla existerande regelverk och några alternativa lösningar har därför inte varit aktuella.

I promemorian 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 återställs till den nivå som gällde när reglerna infördes och skattesatsen var högre.

Vidare föreslås undantag från beloppsspärren vid vissa förvärv inom en oäkta koncern (se avsnitt 5). 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 överlåtelse men det innebär i sig ingen påverkan på företagets administrativa kostnader. Bedömningen är 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. Bedömningen är 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.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2025 och tillämpas vid ägarförändringar som sker efter den 31 december 2024. Indirekta förvärv

som görs före den 1 januari 2025 ska dock inte beaktas vid bedömningen av om det har skett en ägarförändring. Några andra överväganden om ikraftträdandetidpunkt än de som redogörs för i avsnitt 8 har inte gjorts.

Information om de nya reglerna bör tillhandahållas av Skatteverket.

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

9.2 Offentligfinansiella effekter

Den offentligfinansiella beräkningen 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

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

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:

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

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 bidrar till svårigheterna att påverka möjligheterna att exakt räkna ut vid vilken köpeskillning 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 köpeskillning 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 promemorian 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 ($\text{Substansvärde} \geq (1 - 3 \cdot 0,206) \text{ Köpeskillning} \approx 0,4 \text{ Köpeskillning}$). En kvot på 300 procent innebär vidare att underskotts-

företagen får behålla en större del av underskotten vid en ägarförändring och företagens kvarvarande underskott kan som mest uppgå till den köpeskillning som antas gälla med de föreslagna reglerna multiplicerat med tre.

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 outnyttjade 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 1,6 miljarder kronor i kvarvarande underskott i företagen. De outnyttjade underskott från föregående år som finns i de företag som överlåtits uppgår dock till cirka 1 miljard kronor per år, vilket medför att det skattemässiga värdet i praktiken uppgår till cirka 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 är okänt.

För att beräkna den årliga offentligfinansiella effekten antas att det tar fem år innan samtliga företag har utnyttjat de underskott de förvärvat. Antagandet i kombination med ett antagande om en linjär förändring över tid innebär att en femtedel av de företag som överlåtits kommer att kvitta underskottet 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 9.1

Tabell 9.1 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.

9.3 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 köpeskillning som innebär att dagens regler om beloppsspärr är tillämpliga. Förslaget innebär att ett dessa företag får behålla en större del av sina underskott efter en ägarförändring än i dag. Som en följd av detta kommer underskottsföretagen att värderas högre och köpeskillningen 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 9.2.

En del av dessa företag kommer med förslaget i fortsättningen inte att träffas av reglerna om beloppsspärr. Detta gäller underskottsföretag vars substansvärde utgör mindre än 60 procent av företagets värde med dagens regler, men mer än 40 procent med de föreslagna reglerna. Bedömningen är 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 underskottsföretag. En större del av företagets underskott kan utnyttjas efter ägarförändringen, men den förvärvande parten måste å andra sidan betala en högre köpeskillning vid förvärvet. Den s.k. koncernbidragsspärr innebär att underskottsföretaget 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.

Branschtilhörigheten 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 företaget huvudsakligen verkar i. Många företag som redovisar SNI-avdelningen Verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik kan t.ex. ingå i en i en koncern som huvudsakligen bedriver verksamhet som 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 träffas av reglerna om beloppsspärren behöver inte längre ange reduktion av underskott med hänsyn till ägarförändring i sin deklaration. 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. Bedömningen är 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 karaktäristika. 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.

9.4 Effekter för den ekonomiska jämställdheten

De som berörs av förslagen är köpare och säljare av företag med underskott. Fysiska personer berörs av förslaget i egenskap av direkta eller indirekta ägare till sådana företag. De berörs genom att förslaget medför 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.

9.5 Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

För Skatteverket medför förslagen att informationsmaterial behöver justeras. Den löpande verksamheten påverkas genom att förslaget medför en marginell lättnad, eftersom det bör bli färre överlåtelse 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.

9.6 Förslagens förenlighet med EU-rätten

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

9.7 Övriga effekter

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

10 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 underskottsföretag, 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 underskottsföretaget, och

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

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

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

2. *ett företag* eller ett svenskt handelsbolag som ett sådant företag 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 förvärvat underskotts företaget.

Paragrafen innehåller bestämmelser om en beloppsspärr vid ägarförändringar när en grupp oberoende fysiska personer var för sig och tillsammans förvärvat en viss minsta andel av rösterna i ett underskotts företag.

I första stycket anges kriterierna för att en beloppsspärr ska inträda.

Ändringen 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 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.

Villkoren i första stycket har delats upp på två punkter. Ändringarna innebär också att det fallet när ett antal personer förvärvat andelar i en juridisk person och därigenom indirekt får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag omfattas. 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 svenskt handelsbolag i vilket någon av de nämnda personerna direkt eller indirekt är delägare) har förvärvat andelar, direkt eller indirekt, som representerar minst 20 procent av samtliga röster i ett underskotts företag. Därutöver ska förvärvarna tillsammans ha förvärvat andelar, direkt eller indirekt, som representerar mer än 50 procent av rösterna i underskotts företaget. Med indirekta förvärv avses att personen förvärvat andelar i ett annat företag som ingår i samma koncern som underskotts företaget. Hur den förvärvade andelen ska beräknas vid indirekta förvärv anges i tredje stycket 2.

Sammantaget innebär bestämmelserna att en beloppsspärr inträder om två personer tillsammans förvärvat mer än 50 procent av rösterna i ett underskotts företag och båda personerna förvärvat minst 20 procent av rösterna. Om den ena personen förvärvat 15 procent och den andra personen 40 procent inträder det således inte någon beloppsspärr. En beloppsspärr inträder dock om tre personer förvärvat 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 avses i första stycket, dvs. sådana förvärv som utgör en ägarförändring som innebär att en beloppsspärr ska inträda. Det är enligt punkten 1 förvärv som görs av ett företag i vilket en eller flera personer som avses i 11 § (fysisk person, dödsbo, annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag eller svenskt handelsbolag i vilket någon av de nämnda personerna direkt eller indirekt är delägare) innehar andelar med mer än 50 procent av samtliga röster. Det innebär till exempel att om en fysisk person förvärvat 10 procent av rösterna i ett underskotts företag och ett företag som ägs av den fysiska personen förvärvat 10 procent, anses den fysiska personen ha förvärvat 20 procent av rösterna i underskotts företaget vid beräkningen av om det skett en ägarförändring.

Enligt *punkten 2* ska som förvärv enligt första stycket även räknas ett förvärv av ett företag eller ett svenskt handelsbolag som ett sådant företag som avses i första punkten har ett bestämmande inflytande över. Det är därigenom 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. Den bestämmelsen fanns tidigare i paragrafens första stycke. I 11 § andra stycket anges att en fysisk person och dennes närstående ska behandlas som en enda person och där anges också vilka som ingår i närståendekretsen.

Vid tillämpningen av paragrafen gäller även vad som följer av första och andra punkten. I *punkten 1* finns 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 nu infogats i punktlistan.

Punkten 2 är ny. Där anges att 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 förvärvat underskotts företaget. I första stycket regleras indirekta förvärv som innebär att andelar förvärvas i ett annat företag som ingår i samma koncern som underskotts företaget. I andra stycket regleras indirekta förvärv som görs genom att ett företag som ägs av personen förvärvat andelar i ett underskotts företag. I denna punkt finns bestämmelser som anger hur personens andel av rösterna ska beräknas i båda dessa fall av indirekta förvärv.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

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 6.1.

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 ett direkt bestämmande inflytande hade ett indirekt bestämmande inflytande i underskotts företaget före ägarförändringen.

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 §. I 11 § finns bestämmelser om att en beloppsspärr inträder vid ägarförändringar som innebär att 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 får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag. Stycket har delats upp i tre punkter.

Av *punkten 1* framgår att 11 § inte gäller vid ägarförändringar som uppkommer genom arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden. Bestämmelsen fanns även tidigare i paragrafen och har nu infogats i punktlistan.

I *punkten 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 fanns även tidigare i paragrafen och har efter vissa språkliga ändringar infogats i punktlistan.

Punkten 3 är ny. Där anges att 11 § inte gäller om den som fått ett direkt bestämmande inflytande hade ett indirekt bestämmande inflytande i underskotts företaget före ägarförändringen. Bestämmelsen innebär till exempel att bestämmelserna om en beloppsspärr i 11 § inte blir tillämpliga om en fysisk person förvärvar det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag från ett aktiebolag som personen redan har det bestämmande inflytandet över.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

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, *direkt eller indirekt*, 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 mer än 50 procent av rösterna (12 §). Bestämmelsen har ändrats så att det klart framgår att även indirekta förvärv omfattas.

Övervägandena finns i avsnitt 4 och 6.3.2.

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 *ett företag* 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 ett företag eller ett svenskt handelsbolag som ingår i samma koncern som underskotts företaget ska likställas med underskotts företaget vid tillämpning av paragrafen. Vad som avses med företag framgår av 3 §. 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 lämnas till ett annat företag inom samma koncern som underskotts företaget.

Övervägandena finns i avsnitt 7.