

Stockholm den 16 oktober 2024

R-2024/1263

Till Finansdepartementet

Fi2024/01268

Sveriges advokatsamfund har genom remiss den 11 juni 2024 beretts tillfälle att avge yttrande över betänkandet Förbättrade ränteavdragsregler för företag (SOU 2024:37).

### **Sammanfattning**

Advokatsamfundet, som även hänvisar till tidigare yttranden över angränsande lagstiftningsförslag,<sup>1</sup> ställer sig generellt positivt till förslaget att uppdatera och förbättra de nuvarande ränteavdragsbegränsningsreglerna och välkomnar särskilt förslagen kopplade till utjämning över tid och inom koncerner samt en justering av förenklingsregeln.

Advokatsamfundet anser dock att det finns ett behov att se över hanteringen av handels- och kommanditbolag i utjämningssystemet samt att regeln om kvarstående negativa räntenetton vid ägarförändring bör anpassas till regelns syfte.

Enligt Advokatsamfundet förekommer även brister och frågetecken i förhållande till utredningens förslag avseende de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. 18–19 §§ inkomstskattelagen (1994:1229) ("IL") och Advokatsamfundet avstyrker förslaget till 24 kap. 19 § IL i dess helhet.

De huvudsakliga skälen för Advokatsamfundets bedömning utvecklas i det följande.

---

<sup>1</sup> Se Advokatsamfundets remissyttrande den 15 maj 2023 yttrande över delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6) samt över promemorian Kompletteringar till delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner, liksom remissyttrande den 20 maj 2024 över promemorian Kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner.

## Synpunkter

### *Handels- och kommanditbolag utesluts ur utjämningsystemet*

Det framgår av de föreslagna reglerna avseende utjämning av räntenetto inom en koncern, att endast företag med koncernbidragsrätt ska ingå i beräkningsenheten. Förslaget innebär att handels- och kommanditbolag faller utanför beräkningsenheten. Advokatsamfundet noterar att avsaknaden av ett system som inkluderar handels- och kommanditbolag har påtalats som en brist i de särskilda yttrandena i utredningen. Advokatsamfundet anser att det finns ett behov av att se över särbehandlingen av handels- och kommanditbolag ur ett större perspektiv, för att associationsformerna ska fungera i inkomstskattesystemet. Enligt Advokatsamfundet är det således angeläget att det inom ramen för den fortsatta beredningen av lagstiftningsärendet ser över behandlingen av handels- och kommanditbolag, för att på så sätt skapa skatteneutralitet och likabehandling mellan olika organisations- och företagsformer. Advokatsamfundet noterar i denna del att frågan behandlats av Företagsskattekommittén (SOU 2014:40).<sup>2</sup>

### *Kvarstående negativt räntenetto vid ägarförändringar*

Utredningen föreslår att nuvarande 24 kap. 27 § IL om kvarstående negativt räntenetto vid ägarförändringar ska vara oförändrad. Regeln innebär att ett företags kvarstående negativa räntenetto bortfaller vid en ägarförändring som innebär att ett annat företag utanför koncernen får ett bestämmande inflytande över företaget. Syftet med regeln är att motverka handel med företag som har kvarstående negativa räntenetton med avsikten att kringgå den generella ränteavdragsbegränsningen.<sup>3</sup>

Bestämmelsen i 24 kap. 27 § IL kan jämföras med reglerna om tidigare års underskott enligt 40 kap. IL, vilka syftar till att motverka handel med underskottsbolag. Enligt dessa regler inträder en beloppsspärr, respektive en koncernbidragsspärr, vid ägarförändringar som innebär att ett annat företag utanför koncernen får ett bestämmande inflytande över ett underskottsföretag. Det är därmed fråga om en situation som liknar den som regleras i 24 kap. 27 § IL.

---

<sup>2</sup> Se Advokatsamfundets remissyttrande den 17 oktober 2014 över Företagsskattekommitténs slutbetänkande Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet (SOU 2014:40).

<sup>3</sup> Se betänkandet, s. 188.

Beloppsspärren är konstruerad så att det ska vara ofördelaktigt att förvärva ett underskottsbolag som saknar andra tillgångar än en uppskjuten skattefordran. En högre köpeskillning för ett underskotts företag anses dock tala för mer substans i underskottsföretaget.<sup>4</sup> Genom en prövning av sambandet mellan storleken på underskotten och köpeskillingen sker en nyansering av vilka förvärv av underskottsföretag som träffas av reglerna, medan vad som kan anses vara legitima förvärv av verksamhetsdrivande bolag helt eller delvis faller utanför beloppsspärrens tillämpningsområde. Syftet med spärren är just att begränsa sådana ägarförändringar som inte är motiverade av affärsmässiga skäl,<sup>5</sup> och följaktligen inte att försvåra för sådana ägarförändringar som är lämpliga och affärsmässigt drivna.

Till skillnad från beloppsspärren möjliggör 24 kap. 27 § IL inte att någon hänsyn tas till om ett förvärv av ett företag med kvarstående negativa räntenetton utgör ett helt genuint förvärv av ett verksamhetsdrivande företag. Advokatsamfundet anser därför att begränsningen för kvarstående negativa räntenetton vid ägarförändringar är omotiverat strikt. Enligt advokatsamfundet kan syftet med regeln enligt 24 kap. 27 § IL uppnås med mindre långtgående begränsningar av möjligheterna att utnyttja ett kvarstående räntenetto och det är således önskvärt att regeringen ser till att regeln ges en begränsning som är bättre anpassad till dess syfte.

### *Justeringen av de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna*

#### **Generellt**

De riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna syftar till att motverka skatteplanering genom ränteupplägg inom en intressegemenskap.<sup>6</sup> Som framhålls i de särskilda yttrandena i utredningen finns det i dagsläget redan ett flertal regler som syftar till att förhindra missbruk av inkomstskattesystemet.<sup>7</sup> Advokatsamfundet anser att regeringen bör överväga i vilka särskilda fall, om alls, det verkligen finns ett behov av just riktade ränteavdragsbegränsningsregler och begränsa reglerna till att endast omfatta dessa fall i den fortsatta beredningen av ärendet.

---

<sup>4</sup> Se prop. 1993/94:50, s. 259.

<sup>5</sup> Se prop. 1993/94:50, s. 260.

<sup>6</sup> Se prop. 2008/08:65, s. 43 f.

<sup>7</sup> Se betänkandet s. 505 och 510.

*24 kap. 18-18a §§ IL***Systematiken i och ordalydelsen hos förslaget**

I syfte att göra de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna förenliga med etableringsfriheten föreslår utredningen en ny bestämmelse i 24 kap. 18 a § IL som inskränker tillämpningsområdet för 24 kap. 18 § andra stycket IL ("**Undantagsregeln**"). Undantagsregeln justeras emellertid inte, utan lyder fortsatt enligt följande: "[o]m skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån".

Systematiken hos förslaget kan således beskrivas som att 24 kap. 18 a § IL är ett avsteg från Undantagsregeln, vilken är ett undantag från 24 kap. 18 § första stycket IL, vilket i sin tur är ett undantag från huvudregeln i 16 kap. 1 § andra stycket IL som anger att ränteutgifter får dras av som kostnad. Denna systematik i IL framstår enligt Advokatsamfundets som onödigt komplicerad och gör därmed reglerna mer svårtillämpade och mindre förutsebara.

Även utformningen av och systematiken i den föreslagna nya 24 kap. 18 a § IL framstår enligt Advokatsamfundet som onödigt komplicerad och där det är svårt att förstå i vilka typer av situationer som Undantagsregeln ska eller inte ska tillämpas. Förståelsen för regeln försvåras ytterligare av att själva ordalydelsen i bestämmelsens olika stycken är svårtillgänglig och att ett av rekvisiten innefattar ett hypotetiskt test av en fiktiv möjlighet att lämna koncernbidrag.

Det hypotetiska testet innefattar även en fiktiv prövning av reglerna om koncernbidragsspärr enligt 40 kap. 18–19 §§ IL. Utfallet av de föreslagna reglerna kommer således i vissa fall att bero på hur internationella koncerner har valt att strukturera sig i andra länder än Sverige. I sådana situationer – där det inte finns något behov att bedöma koncernbidragsspärren – kan reglerna bli svårtillämpade. Advokatsamfundet ställer sig frågande till om det är proportionerligt att det hypotetiska testet även innefattar en fiktiv prövning av reglerna om koncernbidragsspärr, när en sådan ordning kan bli orimligt betungande för internationella koncerner.

## 24 kap. 19 § IL

### Förslagets beredning och utformning

Med hänsyn till domen i HFD 2024 ref. 6 har utredningen föreslagit en ändrad lydelse av den så kallade förvärvsregeln enligt 24 kap. 19 § IL. Advokatsamfundet uppfattar att ändringen innebär att begreppet ”väsentligen affärsmässigt motiverat” utmönstras och i stort ersätts av en kodifiering av nuvarande praxis från Högsta förvaltningsdomstolen (”HFD”) avseende tolkningen av väsentligen affärsmässigt motiverat. Bestämmelsen föreslås ha följande lydelse:

Första stycket gäller inte om förvärvet har direkt samband med och är föranlett av ett förvärv av delägaraktier från någon utanför intressegemenskapen. Det gäller inte heller om skulden har uppkommit som ett led i att strukturera om verksamheten i intressegemenskapen inför en försäljning av andelar till någon utanför intressegemenskapen och skulden svarar mot ett i tiden begränsat finansieringsbehov inom intressegemenskapen.

Avsikten med ändringen är att eliminera det diskriminerande inslaget i 24 kap. 19 § IL.

Advokatsamfundet noterar att betänkandet överlämnades så kort tid som tre månader efter det domen från HFD, som föranlett förslaget, hade publicerats. Tiden för förslagets beredning har således varit begränsad och det saknas en mera omfattande redovisning av om och hur syftet med justeringen – att åstadkomma förenlighet med etableringsfriheten – uppnås. Det redovisas inte heller vad den föreslagna justeringen av 24 kap. 19 § IL kan få för effekter för företagen.

Advokatsamfundet anser att det kan ifrågasättas om det är lämpligt att byta ut begreppet ”väsentligen affärsmässigt motiverat” mot en närmast kasuistisk uppräkningslista, eftersom det inte går att utesluta att begreppet hade kunnat omfatta ytterligare situationer som ännu inte prövats av HFD.

Genom den föreslagna utformningen av 24 kap. 19 § IL begränsas avdragsrätten även vid fullt ut affärsmässigt motiverade interna förvärv av delägaraktier som inte sker i samband med externa förvärv eller inför externa försäljningar. Den föreslagna utformningen synes därför träffa annat än bara situationer av skatteplanering och skattemissbruk, vilket går utöver syftet med de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna. Här noteras även att det i förarbetena uttalas att det är viktigt att reglerna utformas så att affärsmässigt bedrivna verksamheter i



möjligaste mån inte påverkas negativt.<sup>8</sup> Advokatsamfundet ifrågasätter därför starkt om det är lämpligt att utforma en begränsningsregel som gäller oberoende av förekomsten av en skatteförmån och som kan komma att tillämpas på fullt ut affärsmässigt motiverade interna förvärv av delägarätter, särskilt då bakgrunden till utredningens förslag är att anpassa 24 kap. 19 § IL till EU-rätten. Enligt Advokatsamfundets uppfattning blir det oproportionerligt att lösa problematiken med det diskriminerande inslaget, på ett sätt som innebär att regeln även i fortsättningen får ett omotiverat omfattande tillämpningsområde, vilket kommer att leda till nya processer där dess laglighet prövas.

Mot denna bakgrund avstyrker Advokatsamfundet att den förslagna ändringen genomförs.

**Det ingår inte i utredningens uppdrag att föreslå ändringar av 24 kap. 19 § IL**

Utredningen har lämnat förslag till ändringar av 24 kap. 19 § IL med motiveringen att HFD under utredningstiden har kommit fram till att den nuvarande bestämmelsens andra stycke inte är förenlig med etableringsfriheten.<sup>9</sup> I betänkandet konstateras det visserligen att frågan om bestämmelsens förenlighet med etableringsfriheten inte var aktuell när uppdraget tilldelades. Det anförs å andra sidan att frågan är en följd av EU-domstolens dom i *Lexel*,<sup>10</sup> vilken är anledningen till att utredningen fick i uppdrag att se över 24 kap. 18 § IL. Utredningen anser således att det ligger inom uppdraget att även föreslå anpassningar av 19 §.

Det i sammanhanget relevanta utredningsdirektivet är utformat enligt följande:

Utredaren ska [...] utifrån rättspraxis, inklusive avgöranden från EU-domstolen, analysera hur undantagsregeln i 24 kap. 18 § andra stycket IL bör ändras eller anpassas för att vara förenlig med EU-rätten samtidigt som det ska beaktas att regeln effektivt ska förebygga skatteundandraganden och inte ska kunna kringgås.<sup>11</sup>

Advokatsamfundet anser att ordalydelsen ovan inte medger att direktivet tolkas som att utredningsuppdraget inkluderar en översyn av 24 kap. 19 § IL. Visserligen föregås

---

<sup>8</sup> Se prop. 2008/08:65, s. 43 f.

<sup>9</sup> Se HFD 2023 ref. 6, pp. 12–23.

<sup>10</sup> Se mål C-484/19, *Lexel*, ECLI:EU:C:2021:34.

<sup>11</sup> Se Finansdepartementet, Dir. 2022:28, *Tilläggsdirektiv till utredningen En uppföljning av de nya skatte- reglerna för företagssektorn (Fi 2021:07)*, s. 7.



direktivet ovan av en redogörelse för den rättspraxis, däribland *Lexel*,<sup>12</sup> som enligt regeringen gett upphov till frågan om 24 kap. 18 § IL är förenlig med EU-rätten. Denna redogörelse har emellertid endast karaktären av en bakgrundsbeskrivning och är därför inte av ett sådant slag att den kan läggas till grund för slutsatsen att utredningens uppdrag även inkluderar en översyn 24 kap. 19 § IL.

Mot denna bakgrund är det Advokatsamfundets uppfattning att utredningen har agerat utanför sitt uppdrag i och med utredningen och lämnande av förslaget till ändring av 24 kap. 19 § IL. Detta faktum utgör enligt Advokatsamfundet ett ytterligare skäl för att utredningens förslag till ändring av 24 kap. 19 § IL inte bör läggas till grund för ny lagstiftning.

#### *Det behövs en mer grundlig översyn av reglerna*

Av direktiven framgår det att utredningen inte hade att bedöma behovet av reglerna om riktade ränteavdragsbegränsningar som sådana, utan att utgångspunkten var att reglerna skulle behållas.<sup>13</sup> Mot bakgrund av de brister i och problem med reglerna som uppmärksammats i såväl utredningen som detta remissvar är det emellertid Advokatsamfundets uppfattning att 24 kap. 18–19 §§ IL bör bli föremål för en grundlig utredning. Advokatsamfundet anser nämligen att varken de nuvarande eller de föreslagna reglerna är tillfredsställande ur ett förutsebarhets- och rättssäkerhetsperspektiv. Direktiven till en sådan utredning bör utformas så att utredningen först ska överväga frågan om reglerna verkligen behövs och, om svaret på den frågan skulle visa sig vara jakande, göra ett ordentligt omtag på hela regelverket och dess utformning för att säkerställa att reglerna är såväl proportionerliga med syftet som förenliga med EU-rätten.

SVERIGES ADVOKATSAMFUND

Mia Edwall Insulander

---

<sup>12</sup> Se mål C-484/19, *Lexel*, ECLI:EU:C:2021:34

<sup>13</sup> Se Finansdepartementet, Dir. 2022:28, *Tilläggsdirektiv till utredningen En uppföljning av de nya skatte-reglerna för företagssektorn (Fi 2021:07)*, s. 7.