



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Irène Robertsson

Förlustavdrag  
- spärrar vid ägarförändring

Examensarbete  
20 poäng

Sture Bergström  
Professor i finansrätt

Skatterätt

HT 2001

# Innehåll

<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>1</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>2</b>
1.1 SYFTE	2
1.1.1 Målsättning	2
1.2 METOD	2
1.3 AVGRÄNSNING	3
1.4 DISPOSITION	4
<b>2 HISTORIK</b>	<b>5</b>
2.1 BAKGRUNDEN TILL REGERINGENS FÖRSLAG	5
2.1.1 Underskottsavdragslagen	6
2.2 REMISSINSTANSER	7
<b>3 FÖRLUSTUTJÄMNING</b>	<b>9</b>
3.1 ALLMÄNT	9
3.2 CARRY FORWARD	9
3.3 PERIODISERINGSFONDER	10
3.4 KONCERNBIDRAG	11
3.5 AVSKRIVNING	12
<b>4 SPÄRRAR</b>	<b>13</b>
4.1 ALLMÄNT	13
4.2 SPÄRRSITUATIONER	14
4.2.1 Spärrsituation 1	14
4.2.2 Spärrsituation 2	15
4.2.3 Spärrsituation 3	17
4.2.4 Spärrsituation 4	18
4.3 UNDERSKOTT/VINSTER	18
4.3.1 Årets underskott	19
<b>5 BELOPPSSPÄRREN</b>	<b>20</b>
5.1 ALLMÄNT	20

<b>5.2</b>	<b>ÄGARFÖRÄNDRING</b>	<b>20</b>
<b>5.3</b>	<b>BELOPPETS STORLEK</b>	<b>21</b>
5.3.1	Kostnaden	21
5.3.2	Successiva förvärv	23
5.3.2.1	Villkorad köpeskillning	24
5.3.2.2	Optionsavtal etc.	25
<b>5.4</b>	<b>Gåva</b>	<b>25</b>
<b>5.5</b>	<b>FLERA UNDERSKOTTSBOLAG</b>	<b>27</b>
<b>5.6</b>	<b>KAPITALTILLSKOTT</b>	<b>28</b>
5.6.1	Aktieägartillskott	30
<b>5.7</b>	<b>DISPENSMÖJLIGHET</b>	<b>31</b>
<b>5.8</b>	<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>31</b>
<b>6</b>	<b>KONCERNBIDRAGSSPÄRR</b>	<b>33</b>
<b>6.1</b>	<b>ALLMÄNT</b>	<b>33</b>
<b>6.2</b>	<b>ÄGARFÖRÄNDRING</b>	<b>33</b>
<b>6.3</b>	<b>SPÄRRSITUATIONER</b>	<b>34</b>
<b>6.4</b>	<b>KARENSTID</b>	<b>34</b>
<b>6.5</b>	<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>35</b>
<b>7</b>	<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>37</b>
	<b>LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>40</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>41</b>
	Rättsprotokoll RSV	41

# Förkortningar

Förkortning	<Förklaring
ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
Ds	Departementsstencil
FAL	Förlustavdragslagen (1960:63)
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
LAU	Lag om avdrag för underskott (1993:1539)
Prop.	Proposition
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
S1	spärrsituation 1
S2	spärrsituation 2
S3	spärrsituation 3
S4	spärrsituation 4
SN	Skattenytt
SOU	Statens Offentliga Utredningar
VPC	Värdepapperscentralen VPC AB

# 1 Inledning

## 1.1 SYFTE

Företagets inkomster varierar över de olika räkenskapsåren. För att i beskattningshänseende likställa bolag med varierande resultat med ett bolag med jämt fördelat resultat finns möjlighet att kvitta tidigare års förluster mot nya vinster, och delvis vise versa. Dessutom får en resultatutjämnning ske mellan bolag inom samma koncern om vissa förutsättningar är uppfyllda. Vid vissa ägarförändringar begränsas dock rätten till förlustutjämnning.

Den frågeställning som jag i denna uppsats skall redogöra för och besvara är vilka ägarförändringar som resulterar i att en spärrsituation uppkommer, och hur koncernbidrags- och beloppsspärren tillämpas och konsekvenserna av tillämpningen.

Jag kommer att kommentera de oklarheter och brister som jag uppmärksammar gällande spärrsituationerna, koncernbidragsspärren och beloppsspärren under arbetets gång.

### 1.1.1 Målsättning

Den primära målsättningen med min uppsats är givetvis att besvara ovan angivna frågor. Jag har dessutom velat ge en överskådlig bild av underskottsavdrag och hur den rätten påverkas av ägarförändringar. För att lyckas med detta har jag ansett det nödvändigt att översiktligt behandla de möjligheter som finns till resultatutjämnning. Därefter har jag närmare gått in på de spärrar som inträffar vid ägarförändringar, d.v.s. koncernbidrags- och beloppsspärren.

## 1.2 METOD

Jag har använt mig av traditionell juridisk metod vilket innebär att jag utgått ifrån lagtext, förarbete, rättsfall och doktrin. Litteratur och rättsfall är dock starkt begränsat på området. Lars Samuelssons har skrivit en avhandling i ämnet, Förlustutjämnning. Samuelssons avhandling blev klar innan företagsskattereformens förslag om koncernbidrags- och koncernbidragsspärr trädde i kraft. Jag har därför till största del försökt lösa oklarheter i lagtexten med hjälp av förarbeten.

Då lagtexten är svåröverskådlig och krånglig och konsekvenserna blir stora om en spärrsituation är för handen har jag haft som målsättning att ge en

överskådlig blick över de hinder som finns för resultatutjämnning. Tyvärr har det visat sig att lagtexten i kombination med förarbeten inte är tydlig utan många frågetecken kvarstår.

## 1.3 AVGRÄNSNING

Jag kommer att utgå ifrån skattereformen 1990 då den tidsmässiga spärren för att rulla förluster framåt togs bort. I FAL (1960:63) skulle underskottet utnyttjas inom en tio års period. Jag kommer inte att beröra FAL mer än att som en utgångspunkt i varför begränsningarna av förlustavdrag efter ägarbyte skärptes. Underskottsavdragslagen (1993:1539) trädde i kraft 1 januari 1994. Dessa begränsningar återfinns numera i kapitel 40 IL. Syftet med lagen var att förhindra handel med förlustavdrag oavsett vilken verksamhet bolaget bedrev, och att samma regler skulle gälla för både fåmansbolag och flermansbolag.

De begränsningar jag avser att behandla är de som inträffar vid ägarförändringar. Jag kommer därför inte att utveckla de begränsningar för underskottsavdrag som inträder vid konkurs, ackord och skuldsanering. Inte heller den s.k. lex Kockum regeln i 14:17,18 IL kommer jag att gå in vidare på. Dessa begränsningar berör inte ägarförändringar, utan avser fall där hela eller delar av företagets skulder bortfallit genom ackordsuppgörelser eller genom skuldövertagande. Av utrymmesskäl har jag inte heller gått in på fusioner och fissioner trots att spärrsituationer kan uppkomma även i dessa fall<sup>1</sup>.

Jag har i mina exempel använt mig av aktiebolag även om jag inte helt bortsett från andra ägandeformer. Att jag fokuserat på aktiebolag beror på att detta är en verksamhetsform som både kan ge och ta emot koncernbidrag. Enligt skattelagstiftningen jämställs även ekonomisk förening med aktiebolag.

Jag kommer bara att behandla den nationella lagstiftningen. Eftersom mitt arbete handlar om spärrlagstiftning kommer den inte att strida vare sig mot icke-diskrimineringsklausuler i skatteavtal eller i EG-fördraget. För att beröras av spärrarna krävs att det finns en möjlighet till resultatutjämnning. Resultatutjämningsmöjligheten berörs i högsta grad av ickediskrimineringsklausuler och fördraget. Däremot inskränkningen kan inte strida mot dessa avtal eftersom nationella företag får diskrimineras i förhållande till utländska.

---

<sup>1</sup> Ulf Magnusson & Simone Johannisson har behandlat konsekvenserna av spärrarna i samband med fusioner och andra omstruktureringar i Skattenytt 1999 s.405 *Underskott – ett minerat område med fallgropar*.

## 1.4 DISPOSITION

Uppsatsen är indelad i sju kapitel. I detta första kapitel har jag redogjort för de frågor jag kommer att ta upp, liksom de avgränsningar som är gjorda.

**Kapitel 2** Detta kapitel är ägnat att utgöra bakgrund och utgångspunkt till resterande del av uppsatsen. Jag redogör kort för de regler som gällde före 1990 års skattereform, Förlustavdragslagen (FAL). Detta för att förstå bakgrunden till Underskottsavdragslagen (LAU), och vad lagstiftaren ville uppnå med den nya lagen. LAU återfinns nu i kapitel 40 Inkomstskattelagen.

**Kapitel 3** Jag tar i kapitel tre upp de möjligheter som skatterättsligt godkänts för resultatutjämning. Det är delar av dessa möjligheter som begränsas vid vissa ägarförändringar.

**Kapitel 4** Kapitel fyra behandlar de spärrar som enligt lagtexten kan uppkomma vid ägarförändringar. Inledningsvis lämnas en kort redogörelse för syftet med spärrarna. Här definieras också vad som utgör förlustbolag. Därefter redogörs för de fyra spärrsituationerna.

**Kapitel 5** I det femte kapitlet försöker jag klarlägga när och hur beloppsspärren skall tillämpas, liksom dess förhållande till koncernbidragsspärren.

**Kapitel 6** Inledningsvis i kapitel sex har jag redogjort för bakgrunden till koncernbidragsspärren och syftet med denna. Därefter har jag redogjort för de spärrsituationer som utlöser koncernbidragsspärren.

**Kapitel 7** Detta avslutande kapitel innehåller en sammanfattning av de föregående kapitlen. Jag tar också upp de oklarheter som finns i kapitel 40 IL. Avslutningsvis lämnar jag förslag på vad som borde förändras och hur problemen kan lösas.

Jag har inte samlat definitionerna i ett särskilt kapitel. Definition av särskilda begrepp sker löpande i texten. Jag har dock markerat vissa begrepp med fetstil.

## 2 Historik

Enligt svensk lagstiftning är resultatutjämnning möjlig mellan olika beskattningsår. Den metod vi använder är carry forward, d.v.s. att en kvittning av vinsten får ske mot tidigare års förluster. Det finns också vissa möjligheter att kvitta ett negativt resultat mot tidigare års vinster genom att återföra medel ur periodiseringsfond<sup>2</sup>.

Huvudregeln är att underskottet får föras fram i tiden till dess det fullt ut kvittats mot senare vinster. Underskottsavdraget skapar en skattemässig neutralitet mellan bolag som har en jämn vinst över åren, och de bolag som varierar kraftigt i sitt resultat.

Innan 1990 års skattereform reglerades förlustavdrag i 1960 års förlustavdragslag (FAL). Aktiebolag hade då rätt att under en period av tio år kvitta underskott mot överskott. Den 1 januari 1994 kom en ny lag, Underskottsavdragslagen (LAU). Tidsgränsen för underskottsframförande togs då bort.

I FAL fanns begränsningar vid handel med förlustbolag. Vid ägarförändringar begränsades förlustavdragen för fåmansföretag i 8 § och för flermansbolag i 9 §. Spärreglerna fyllde dock inte sitt syfte, i synnerhet då ägarförändringar skedde i flermansbolag.

### 2.1 BAKGRUNDEN TILL REGERINGENS FÖRSLAG

Undantag från förlustutjämnning före 1990 års skattereform bestod av fem regler. Den första, skalbolagsregeln, var tillämplig på flermansföretag. Den andra regeln gällde särskilt fåmansbolag. Dessutom fanns spärren ”Lex Kockum”, en spärr som inträffade vid konkurs och ackord och en särskild reglering gällande allmännyttiga bostadsföretag.

Skalbolagsregeln var tillämplig då ny ägare direkt eller indirekt fick röstmajoritet i bolaget. Om den nye ägaren inte genom förvärvet hade erhållit tillgång av verkligt eller särskilt värde försvann hela det samlade underskottet i samband med ägarförändringen. Enligt förarbetena skulle regeln tillämpas restriktivt, och inte i fall där företaget drev verksamhet. Bestämmelsen ”verkligt och särskilt värde” innebar enligt praxis inte att

---

<sup>2</sup> Avsättning till periodiseringsfond är dock begränsad till maximalt 25 % av årets beskattningsbara resultat för juridisk person, och 30 % för fysisk person och dödsbo. Fonden skall inom sex år efter avsättningen vara återförd till beskattning. (IL 30:5).



verksamheten som bedrevs behövde ha något samband med det förvärvade bolagets verksamhet<sup>3</sup>. Denna spärregel var i praktiken enbart tillämplig då tillgångarna i bolaget bestod av finansiella tillgångar, och dessutom mycket lätt att kringgå.<sup>4</sup>

Spärreglerna för fåmansbolag omfattade bolag som antingen vid räkenskapsårets utgång eller följande räkenskapsårs ingång var ett fåmansbolag. För dessa bolag fanns två spärrsituationer. Den första var om nuvarande ägare förvärvade ytterligare aktie som innebar att denne uppnådde över 50 % av rösterna i bolaget. Den andra situationen som omfattades av spärren var då mer än 50 % av aktierna bytte ägare. Vid dessa situationer försvann hela det samlade underskottsavdragsmöjligheten i bolaget.<sup>5</sup>

Spärren Lex Kockum, tillämpades på aktiebolag och ekonomisk förening, som helt eller till stora delar överlät sin verksamhet till ett statligt eller kommunalt bolag. Syftet med Lex Kockum-spärren var att förhindra att avdrag gavs för tidigare förluster efter det att stat eller kommun tagit över skulderna i bolaget. Spärren tillkom efter att Kockum AB överlät varvsrörelsen, inklusive skulderna, till staten. Kockums behöll dock ett fastighetsbolag. Hade den då gällande lagstiftningen inte kompletterats hade det varit möjligt för Kockums att kvitta det gamla underskottet mot kommande vinster, trots att staten tagit över ansvaret för skulderna.<sup>6</sup>

Utgångsläget vid framtagandet av de nya spärreglerna har varit att de skulle vara generella, d.v.s. att de skulle vara tillämpliga både för fåmansbolag och flermansbolag. De skulle också vara neutrala i förhållande till ägarförändringar. Neutralitetsprincipen innebär att ett koncernbidrag till ett förlustbolag inte skulle vara större än det hade varit vid oförändrat ägande. Dessutom skulle spärrperioden skulle vara begränsad, och därefter skulle inga restriktioner gälla.<sup>7</sup>

### **2.1.1 Underskottsavdragslagen**

I stället för att materiellt ändra i FAL stiftades en helt ny lag, Lag (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet (LAU). Den nya lagen skulle gälla generellt oavsett verksamhet eller ägarform. Spärregler infördes som syftade till att stoppa handel med förlustbolag. Två spärrar var föreslagna:

1. koncernbidragsspärren
2. kapitaltillskottsspärren

---

<sup>3</sup> RÅ 1988 ref.48

<sup>4</sup> Prop. 1993/94:50 s.256f

<sup>5</sup> Prop. 1993/94:50 s.256f

<sup>6</sup> SOU 1992:67 s.75

<sup>7</sup> Prop. 1993/94 s.257f

Syftet med spärarna var att förhindra en osund handel med underskottsbolag. Koncernbidragsspärren skulle drabba ägarförändringar hos juridiska personer. Spärren omfattade koncernbidrag från bolag som innan ägarförändringen skedde inte kunde ge koncernbidrag till underskottsbolaget. Kan koncernbidrag lämnas med skatterättslig verkan efter ägarförändringen begränsas den rätten om ägarförändringen omfattar ett underskottsbolag under en karensperiod. Den andra spärren, kapitaltillskottsspärren, skulle komplettera koncernbidragsspärren. Den avkastning som uppkom genom tillskottet skulle omfattas av spärren. Det skulle inte vara möjligt att överföra avkastning till underskottsbolaget som därefter kunde kvittas mot det tidigare underskottet. Avkastningen skulle av enkelhetsskäl beräknas schablonmässigt med utgångspunkt i statslåneräntan. Spärren ansågs viktig för att inte koncernbidragsspärren skulle kunna kringgå genom ett kapitaltillskott.<sup>8</sup>

Ytterligare ett förslag på spär tillkom i promemorian<sup>9</sup>, beloppsspärren. Beloppsspärren skulle tillämpas både på fysiska och juridiska personer. Spärren innebar att delar av det ackumulerade underskottet skulle falla bort helt. Det underskott som omfattades av beloppsspärren skulle inte kunna användas efter en karensperiod, och inte heller mot kommande egna vinster.<sup>10</sup>

Det var enbart koncernbidragsspärren och beloppsspärren som resulterade i lagstiftning. Kapitaltillskottsspärren ansågs inte behövlig, eftersom möjligheten att kvitta underskott mot avkastning är mer begränsad än då det gäller koncernbidrag. Enligt utredningen borde den gällande lagstiftningen hindra kapitaltillskott t.ex. genom uttagsbeskattning. På dessa grunder ansåg Regeringen att kapitaltillskottsspärren var obehövlig. Dock tillades att utvecklingen borde följas, och om behov uppstod lagstiftningen kompletteras.<sup>11</sup>

Bestämmelserna i LAU återfinns numera i 40 kapitlet Inkomstskattelagen (1999:1229). De fyra övriga spärarna, d.v.s. skalbolagsregeln, lex Kockum, allmännyttiga bostadsbolag och regleringen vid ackord och konkurs äger fortsatt giltighet, men regleras inte i samma kapitel som beloppss- och koncernbidragsspärren.

## 2.2 REMISSINSTANSER

Majoriteten av remissinstanserna ansåg att ett spärrsystem behövdes för att systemet med förlustutjämning skulle vara neutralt i förhållande till

---

<sup>8</sup> SOU 1992:67 s.80f

<sup>9</sup> Ds 1993:28

<sup>10</sup> Prop.1993/94:50 s.259f

<sup>11</sup> Prop.1993/94:50 s.259f

ägarförändringar. Bankföreningen liksom Näringslivets Skattedelegation ansåg dock att spärreglerna var obehövlige. FAR tyckte att det skulle finnas spärregler, men att de enbart skulle tillämpas då verksamheten upphörde eller förändrades efter en ägarförändring. De flesta remissinstanser ansåg att de föreslagna spärreglerna är för komplicerade att tillämpa i praktiken. RSV gjorde bedömningen att avskaffandet av skatteutjämningsreserven<sup>12</sup> uppväger tillämpningsproblemen av spärreglerna.<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> Avsättningsbeloppets storlek beräknades för juridiska personer genom att använda kapitalunderlaget eller löneunderlaget. Samma beräkningsunderlag användes av fysiska personer fast med ytterligare ett alternativ, inkomstunderlaget. Beroende av vilket underlag som användes fick en viss procent av detta maximalt reserveras. Reserven skulle återföras beskattningsåret efter det att avsättningen skett.

<sup>13</sup> Prop. 1993/94:50 s.255f

# 3 FÖRLUSTUTJÄMNING

## 3.1 ALLMÄNT

Enligt svensk lagstiftning finns en möjlighet att utjämna resultat över olika räkenskapsår. Dessutom finns möjlighet att fördela resultat mellan olika juridiska personer om vissa förutsättningar är uppfyllda.

Utjämning mellan olika bolag kan ske med hjälp av koncernbidrag eller underprisöverlåtelse. Av utrymmesskäl kommer jag inte att redogöra för utjämning genom underprisöverlåtelse<sup>14</sup>. Principen för underlåten uttagsbeskattning följer dock i stora delar den för koncernbidrag.

Utjämning över olika beskattningsår sker med hjälp av avskrivningar, periodisering av utgifter och inkomster och placering av vinstmedel i periodiseringsfonder.

## 3.2 CARRY FORWARD

Huvudregeln är att förlustutjämning får ske<sup>15</sup>. I Sverige tillämpar vi förlustutjämningsmetoden carry forward. Metoden innebär att tidigare års redovisade förluster får kvittas mot kommande års vinster. Innan 1990 års skattereform var avdragsrätten begränsad till tio år, men i och med reformen gjordes kvittningsrätten obegränsad i tiden.<sup>16</sup> Den tidigare förlusten får alltså rullas framåt till dess den är helt kvittad mot nya vinster. Oavsett hur lång tid det tar till dess att full kvittning skett får ingen indexuppräkning ske motsvarande inflation.

---

<sup>14</sup> En underprisöverlåtelse mellan aktiebolag kan leda till en inkomstutjämning. För att överlåtelsen skall leda till en resultatutjämning krävs att det mottagande bolaget är i en underskottsposition. Genom att överföra egendom till ett underskottsbolag med ett övervärde kan en resultatutjämning ske. För att uttagsbeskattning inte skall drabba det överlåtande företaget skall ett koncernbidrag kunna ges med skatterättslig verkan mellan det överlåtande och det mottagande bolaget. Uttagsbeskattning skall ske då överlåtelsen sker till ett bolag som har rätt till underskottsavdrag. Om underprisöverlåtelsen sker till ett bolag inom koncernen som inte är ett förlustbolag, men som har möjlighet att ge koncernbidrag till ett förlustbolag, skall det överförda värdet också uttagsbeskattas. Lagstiftarens syfte med att underlåta uttagsbeskattning har varit att varken inskränka eller utöka möjligheten till inkomstöverföringar mellan bolag inom samma koncern. Enligt förarbeten (Prop.1998/99:15 s.140) skall möjligheten att göra underprisöverlåtelser vara samordnat med reglerna om underskottsavdrag.

<sup>15</sup> IL 40:2

<sup>16</sup> L.Samuelsson s.178ff

### 3.3 PERIODISERINGSFONDER

Vissa länder, t.ex. USA, medger förlustutjämning bakåt i tiden, d.v.s. carry back. Årets förlust får kvittas mot tidigare års vinster. Carry back-metoden innebär att tidigare års taxering får räknas om. Överskjutande skatt betalas direkt till bolaget eller krediteras ett särskilt skattekonto. Skattetillgodohavandet kan senare utnyttjas kommande beskattningsår.<sup>17</sup>

I Sverige använder vi inte carry back-metoden vid förlustutjämning. Dock ges vissa möjligheter till förlustutjämning mot tidigare års vinster. I samband med skattereformen<sup>18</sup> tillkom periodiseringsfonder. Avsättning till periodiseringsfond får ske med maximalt 25 % av den skattepliktiga inkomsten för bolaget<sup>19</sup>. För enskild näringsidkare och fysisk person som är delägare i handelsbolag är motsvarande avsättning 30 % av resultatet<sup>20</sup>. Det avsatta beloppet beskattas inte förrän periodiseringsfonden återförs.

Vart års avsättning utgör en egen periodiseringsfond som måste återföras inom en femårsperiod<sup>21</sup>. Vid förluster löses periodiseringsfonderna upp för att kvittas mot underskottet. Dock finns inget tvång att återföra fonderade medel vid ett negativt resultat. En juridisk person tvingas återföra periodiseringsfonderna om näringsverksamheten upphör eller om verksamheten inte längre kommer att befinna sig i den svenska dubbelbeskattade sektorn. Även beslut om likvidation och konkurs leder till att fonderna skall återföras<sup>22</sup>. Förutsättningarna är likartade för enskild näringsidkare och fysisk person som är delägare i ett handelsbolag. Återföring för fysisk person som är delägare i ett handelsbolag skall dock även ske vid en andelsöverlåtelse där verksamheten inte upphör.<sup>23</sup> Undantag från återföring vid ägarskiftet görs dock om vissa förutsättningar är uppfyllda<sup>24</sup>.

Vid en ägarförändring hos ett aktiebolag påverkas inte periodiseringsfonderna eftersom bolaget är ett eget skattesubjekt vars status förblir oförändrad vid ett ägarskifte.

Finns ingen förlust att kvitta mot kommer 28 % av beloppet i periodiseringsfonden att erläggas i bolagsskatt då den återförs. Det avsatta beloppet har under tiden lämnat en viss avkastning och en trolig inflation har också bidragit till att den verkliga bolagsskatten inte längre är 28 %.

---

<sup>17</sup> L.Samuelsson s.182f

<sup>18</sup> SOU 1992:67 s.57ff

<sup>19</sup> IL 30:5

<sup>20</sup> IL 30:6 1 st.

<sup>21</sup> IL 30:7

<sup>22</sup> IL 30:8

<sup>23</sup> IL 30:9-10

<sup>24</sup> Fonderna får övertas av den nya ägaren om inte övertagandet leder till uttagsbeskattning enligt IL kapitel 22. Den fysiska person eller delägaren i ett handelsbolag skall då tillskjuta det periodiserade beloppet till aktiebolaget. Därefter skall aktiebolaget göra motsvarande avsättning i räkenskapen. IL 30:11-14

Eftersom nya avsättningar kan göras samma år som fonden återförs kommer bara mellanskillnaden att beskattas. Vid en inflation på 3 % per år under dessa 6 åren blir bolagsskatten i praktiken drygt 23 %.

### 3.4 KONCERNBIDRAG

Koncerner är inte enligt IL ett eget skattesubjekt. Vart bolag som ingår i koncernen är ett eget skattesubjekt som beskattas för sitt eget resultat. Skattesystemet skall dock vara neutralt i förhållande till hur verksamheten organiseras. Skatteuttaget skall varken vara lägre eller högre beroende på om all verksamhet drivs inom ett företag, men eventuellt i olika divisioner och filialer, eller om verksamheten är uppdelad mellan olika helägda bolag. För att uppnå detta finns koncernbidragsmöjlighet mellan olika helägda bolag.<sup>25</sup>

Koncernbidraget motsvaras inte av någon prestation från mottagarens sida. Bidraget är en ren förmögenhetsöverföring. För att koncernbidraget skall få skatterättslig verkan ställs därför vissa krav på de företag som berörs av transaktionen. För att ett koncernbidrag skall få ges och tas emot med skatterättslig verkan krävs att bidraget ges mellan helägda bolag, eller ett helägt bolag och dess moderbolag. Med **helägt bolag** avses ett bolag där mer än 90 % av andelarna ägs av moderbolaget<sup>26</sup>.

Dessutom skall det helägda koncernförhållandet ha bestått under hela givarens och mottagarens beskattningsår. Koncernbidraget skall redovisas öppet hos både mottagare och givare<sup>27</sup>. Bidraget skall redovisas öppet för att vinstmedel inte skall flyttas mellan bolag med olika räkenskapsår inom koncernen för att på så vis uppnå skatteförmåner.

Däremot finns varken i lagstiftning eller i praxis<sup>28</sup> krav på hur redovisningen skall ske. Eftersom det inte finns en direkt associationsrättslig motsvarighet till koncernbidrag kan detta vara t.ex. en vinstutdelning eller ett kapitaltillskott. Rätten till avdrag är inte kopplat till den associationsrättsliga lagstiftningen vilket innebär att det är möjligt att skapa förluster. Att överföringen strider mot t.ex. ABL fräntar inte transaktionen dess skatterättsliga verkan.

En förmögenhetsöverföring behöver inte ske för att dispositionen skall få skatterättslig verkan. Det räcker att en fordran bokförs hos det mottagande bolaget och att en skuld bokförs hos det givande bolaget. Det är också möjligt att ge ett koncernbidrag och samtidigt erhålla ett aktieägartillskott under samma räkenskapsår. Att förhindra att ett koncernbidrag finansieras

---

<sup>25</sup> B. Wiman s.60

<sup>26</sup> IL 35:2 1 st.

<sup>27</sup> IL 35:3

<sup>28</sup> RÅ 1998 ref.6 gällde ett förhandsbesked angående kravet på redovisning av koncernbidrag.

med hjälp av ett aktieägartillskott från mottagaren av koncernbidraget skulle enligt Regeringsrätten vara att utvidga lagtextens lydelse. Lagtexten hindrar inte heller att förluster skapas genom koncernbidrag.<sup>29</sup>

### 3.5 AVSKRIVNING

Avskrivningar används för att periodisera de utgifter företaget har. I stället för att dra av hela utgiften det år den uppkommer fördelas den över ett antal år. Den kostnad som får dras av är schablonmässigt beräknad. Syftet är att kostnaden vart år skall motsvara värdeminskningen för den aktuella investeringen.

Då en vara inte längre har ett skattemässigt värde kan den vid en avyttring ändå inbringa intäkter. Skillnaden mellan det skattemässiga restvärdet och vederlaget kommer att beskattas. Har en överavskrivning uppkommit kommer därför överavskrivningen att beskattas först vid en avyttring. Säljs tillgången under marknadsvärdet kommer beskattning att ske som om tillgången sålts till marknadsvärdet.<sup>30</sup>

Motsvarande kan den planmässiga avskrivningen vara lägre än den verkliga värdeminskningen. Här kommer avdrag främst att ske först då förlusten är realiserad genom en försäljning.

---

<sup>29</sup> RÅ 1989 ref.31 Förfarandet godkändes. Dock skulle lagen mot skatteflykt användas för att underkänna den tillskapade förlusten om en överlåtelse följde. Tillämpandet av lagen mot skatteflykt kan bara användas om en skatteförmån uppkommer. Här uppkommer skatteförmånen först vid en extern avyttring. Dock framgår det inte av domen om avyttringen skall vara nära förestående, eller om det gäller all framtida avyttring.

<sup>30</sup> RSV:s handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering kapitel 28

# 4 SPÄRRAR

## 4.1 ALLMÄNT

Rätten till underskottsavdrag begränsas i vissa situationer. Vid en ägarförändring som påverkar det bestämmande inflytandet där ett underskottsbolag innefattas i förändringen uppstår en spärrsituation.

Förlustutjämningsystemet skall vara neutralt i förhållande till ägarförändringen. Spärrarna skall förhindra att ett ackumulerat underskott resulterar i en, enligt lagstiftaren, otillbörlig skatteförmån. Handel med bolag vars enda reella tillgång ur förvärvarens synvinkel är ett underskott är inte önskvärd. Det är dock omöjligt att vid vart förvärv dels gå in och bedöma orsaken till överlåtelsen, dels avgöra vad den förre ägaren hade givit i koncernbidrag om inte företaget överlåtits. Därför har lagstiftaren valt att använda schablonregler som tillämpas lika för alla bolag. Spärrarna skall motverka en handel med bolag som har stora underskott genom att delar av underskottet försvinner i samband med förvärvet, och resterande underskott omfattas av en karenperiod.<sup>31</sup>

För att spärrarna i kapitel 40 IL skall vara tillämpbara vid en ägaröverlåtelse skall det ha skett en ägarförändring i antingen förlustbolaget, eller skall förlustbolagets innehav i annat bolag ha förändrats. Ägarförändringen skall innebära att det bestämmande inflytandet förändras för att spärrarna skall aktiveras<sup>32</sup>. Undantag för beloppsspärren görs dock för de fall då det bestämmande inflytandet övergår till ett bolag som redan innan ägarförändringen ingick i samma koncern<sup>33</sup>. Koncernbidragsspärren blir heller inte tillämplig om ägarförändringen sker inom den koncern som underskottsbolaget ingår i.<sup>34</sup>

Med **underskottsföretag** avses enligt IL ett företag som har ett underskott från det föregående beskattningsåret<sup>35</sup>. Ett underskottsbolag kan också ha uppstått genom en kvalificerad fusion eller fission enligt 37:24,25 IL.<sup>36</sup> Det är inte enbart svenska aktiebolag som ingår i benämningen **företag** i kapitel 40, utan även svensk ekonomisk förening, svensk sparbanks, svensk ömsesidigt försäkringsbolag, svensk stiftelse, svensk ideell förening och utländskt bolag.<sup>37</sup>

---

<sup>31</sup> prop.93/94:50 s.255

<sup>32</sup> IL 40:10

<sup>33</sup> IL 40:10 2 st.

<sup>34</sup> IL 40:10 3 st.

<sup>35</sup> IL 40:4

<sup>36</sup> IL 40:4

<sup>37</sup> IL 40:3



## 4.2 SPÄRRSITUATIONER

I kapitel 40 IL regleras avdragsrätten för underskott. Huvudregeln är att ett underskott får rullas framåt till dess det kvittats fullt ut. En ägarförändring kan dock begränsa rätten till förlustutjämning om förändringen innebär att en s.k. spärrsituation uppstår.

En spärrsituation uppstår om det bestämmande inflytandet förändras. Koncerninterna ägarförändringar liksom förändringar som inte påverkar det bestämmande inflytandet berörs inte av spärrsituationerna. Undantag görs också för vissa familjerättsliga ägarförändringar. Spärrsituationen kan innebära dels att delar av det förvärvade bolagets underskott försvinner, beloppsspärren, dels att resterande underskott omfattas av en karensperiod, koncernbidragsspärren. Beloppsspärren inträder vid ägarförändring hos förlustbolaget. Koncernbidragsspärren blir aktuell då en ny ägare får ett bestämmande inflytande över förlustbolaget, eller om förlustbolaget får ett bestämmande inflytande över ett annat bolag.

Det finns fyra olika spärrsituationer som gör spärrarna tillämpliga. I förarbeten benämns de olika situationerna S1 – S4<sup>38</sup>. Det är enbart S1 och S4 som är aktuell för koncernbidragsspärren. S1, S2 och S3 utlöser beloppsspärren.

### 4.2.1 Spärrsituation 1

I spärrsituation 1 (S1) får ett aktiebolag ett bestämmande inflytande över ett förlustbolag<sup>39</sup>. Det bestämmande inflytandet är kopplat till den civilrättsliga definitionen i Aktiebolagslagen avseende koncernförhållande. För att en koncern skall föreligga skall ett aktiebolag äga mer än hälften av rösterna i en annan svensk eller utländsk juridisk person. Även i det fall kravet på röstetalet inte är uppfyllt föreligger ett koncernförhållande om aktiebolaget uppnår ett bestämmande inflytande över den juridiska personen t.ex. genom avtal.<sup>40</sup>

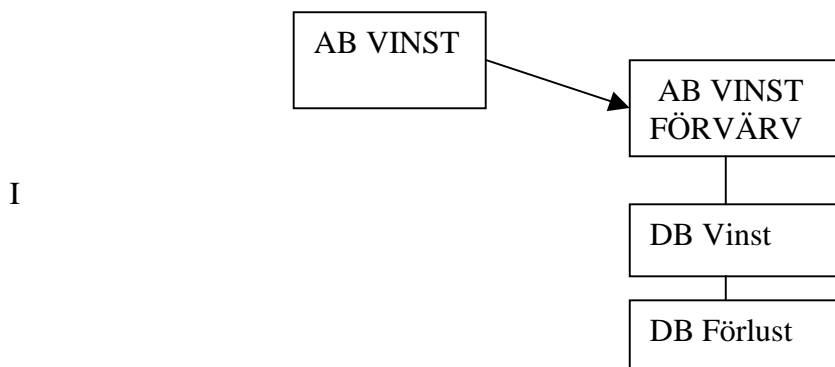
Spärrsituationen kan bli aktuell även vid ett indirekt förvärv av ett förlustbolag. Ett bolag som inte har några ackumulerade förluster kan ha ett dotter- eller dotter-dotterbolag med förluster som innebär att hela förvärvet omfattas av spärrsituationen. Finns ett underskottsbolag i den förvärvade koncernen skall både koncernbidrags- och beloppsspärren tillämpas. Däremot får bolag inom den förvärvade delen av koncernen fortfarande ge och ta emot koncernbidrag med avdragsrätt. Samma rätt finns också mellan den ursprungliga delen av koncernen.

---

<sup>38</sup> SOU 1992:67 del 1 s.85ff, prop. 1993/94:50 s.261ff

<sup>39</sup> IL 40:10

<sup>40</sup> Prop 1993/94:50 s.262



I detta exempel är både det förvärvande och det förvärvade bolaget utan ackumulerade förluster. En spärrsituation uppkommer trots detta vid förvärvet eftersom det förvärvade bolagets dotter-dotter-bolag har ansamlade förluster. Både koncernbidragsspärren och beloppsspärren skall därför tillämpas på transaktionen. Vid denna typ av förvärv intar dock beloppsspärren en underordnad ställning då det är troligt att köpeskillingen för de båda vinstbolagen överstiger den ackumulerade förlusten.

#### 4.2.2 Spärrsituation 2

Spärrsituation 2 (S2) avser de fall då en fysisk person får det bestämmande inflytandet över ett förlustbolag<sup>41</sup>. Med **fysisk person** avses även dödsbo, stiftelser, ideell förening och annan utländsk juridisk person än utländskt bolag. Då ägandekretsen består av närstående personer skall dessa räknas som en person med undantag av dödsbon<sup>42</sup>. **Närståendebegreppet** är något utvidgat i kap. 40 IL. Generellt för IL avses med närstående make, förälder, mor- och farförälder, barn<sup>43</sup> och dess make, syskon och dess make liksom syskonbarn. Också dödsbon räknas hit om någon närstående är delägare i detta. Utvidgningen av närståendekretsen består av de handelsbolag som ägs av fysisk person. Ägandeformen för handelsbolag har här en avgörande betydelse för vilken spärrsituation som uppkommer vid en överlåtelse. Ett handelsbolag som ägs av ett aktiebolag räknas inte som närstående medan ett bolag som ägs av en stiftelse behandlas som en närstående<sup>44</sup>.

Ett undantag infördes 1998 avseende de ägarförändringar som orsakar spärrsituationen. Ägarförändringar som uppkommer genom arv, testamente, bodelning och ändrade familjeförhållande skall inte resultera i att beloppsspärren blir aktuell. I Ärver A 40 % av aktierna i AB Förlust som han sedan tidigare äger 20 % av aktierna i bolaget kommer han enligt kapitel 40 IL att uppnå ett bestämmande inflytande. Trots att A efter arvet kommer

<sup>41</sup> IL 40:11

<sup>42</sup> IL 40:11 2s

<sup>43</sup> Styvbarn och fosterbarn jämställs i detta sammanhang med egna barn.

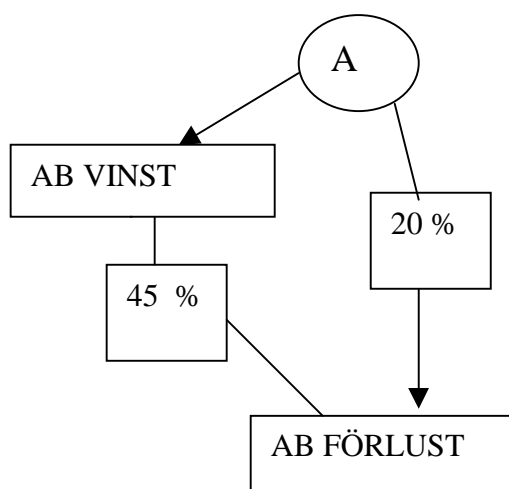
<sup>44</sup> IL 40:11 2st.

att inneha 60 % av rösterna i bolaget kommer inte en spärrsituation att uppstå tack vare undantaget i 40:11 IL.

Inte heller då den nye ägaren har innehaft en företagsledande ställning de två föregående beskattningsåren skall spärrsituationen uppkomma.<sup>45</sup>

Vad en **företagsledande ställning** innebär är inte definierat i kapitel 40 IL. Däremot är begreppet definierat i kapitel 56 samma lag. Det finns ingen koppling emellan de båda kapitlen. Dock sägs i förarbeten att även om spärrsituationerna som uppkommer p.g.a. fysiska personers ägarinnehav inte gäller specifikt för fåmansbolag är det dock till största del fåmansbolag som kommer att beröras av dessa spärrsituationer. Enligt fåmansbolagsreglerna krävs för att ha en företagsledande ställning ett aktieinnehav i kombination med ett väsentligt inflytande över företags löpande förvaltning<sup>46</sup>.

Förvärvar en krets av närstående mer än hälften av rösterna i ett förlustbolag föreligger en S2 situation. Om det bestämmande inflytandet är indirekt genom ett aktiebolag gäller dock S1. Om det bestämmande inflytandet delvis är indirekt genom ett aktiebolag, och delvis direkt är S2 aktuell. S2 tillämpas i de fall som någon del av det bestämmande inflytandet innehas direkt av en fysisk person.<sup>47</sup> Om mer än 50 % av aktierna ägs indirekt genom ett aktiebolag är det dock inte denna spärrsituation tillämplig, utan S1 eller S4.



Den fysiska personen A äger genom sitt helägda bolag AB Vinst 45 % av AB Förlust. Dessutom förvärvar han 20 % av B Förlust vilket utlöser spärrsituation S2.

Skulle däremot A indirekt äga AB Förlust med 55 % och resterande 45 % direkt föreligger i stället en S1 situation.

En fysisk person har inte möjlighet att ge koncernbidrag vilket därmed gör en koncernbidragsspärr onödig. I denna situation är därför enbart beloppsspärren aktuell.<sup>48</sup>

<sup>45</sup> IL 40:13 1st

<sup>46</sup> SOU 1998:116 s.63

<sup>47</sup> Prop 1993/94:50 s.262f

<sup>48</sup> Prop. 1993/94:50 s.268

### 4.2.3 Spärrsituation 3

Spärrsituation 3 (S3) gäller de fall där en begränsad grupp fysiska personer får ett bestämmande inflytande över ett förlustbolag<sup>49</sup>. Spärrsituationen skall förhindra att en mindre grupp av fysiska personer genom exempelvis avtal samverkar för att utnyttja de ackumulerade förlusterna. Enligt propositionen skall en femårsperiod beaktas för att fastställa om S3 föreligger eller ej. Gruppen av fysiska personer skall minst förvärvat 5 % var av rösterna i förlustbolaget, samtidigt som gruppens totala innehav av rösterna i bolaget överstiger 50 %.<sup>50</sup> Undantag görs vid de fall då förvärvet skett genom arv, testamente och bodelning<sup>51</sup>

Vad som avses med en begränsad grupp är inte definierat vare sig i kapitel 40 IL eller i förarbeten. Dock konstateras i förarbeten att denna spärrsituation främst uppkommer hos fåmansaktiebolag. Matematiskt begränsas gruppen till högst elva personer<sup>52</sup>. Närståendebegreppet gör dock att den ”begränsade gruppen” vida kan överstiga dessa 11 personer i praktiken. Vid tillämpning av de speciella reglerna för fåmansbolag avses med ett fåtal personer maximalt 4 personer. Det finns inte någon koppling mellan begränsningen av ett fåtal personer i kapitel 56 IL<sup>53</sup> och en begränsad grupp i kapitel 40 IL. Detta innebär att den begränsade gruppen troligen kommer att kunna bestå av upp till elva personer och deras närstående.

För att kunna tillämpa S3 måste aktieägarna kunna identifieras vilket inte är något problem hos fåmansbolagen. Delägarna i fåmansbolag är skyldig att uppge övriga delägare och närstående i självdeklarationen. För övriga svenska bolag, med undantag för avstämningsbolag, skall styrelsen föra aktiebok. I avstämningsbolagen förs aktieboken av VPC. VCP kan dock i stället för aktieägare registrera en auktoriserad svensk förvaltare.<sup>54</sup> Enbart beloppsspärren tillämpas vid denna situation.

---

<sup>49</sup> IL 40:12

<sup>50</sup> Prop. 1993/94:50 s.263

<sup>51</sup> IL 40:13 2st

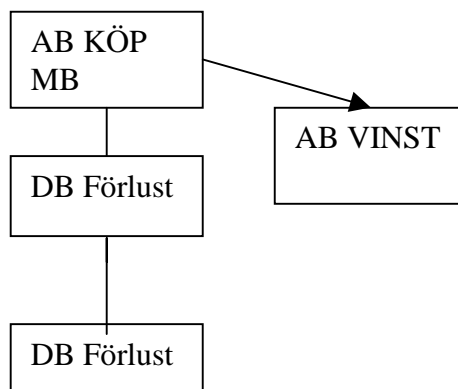
<sup>52</sup> Gruppen skall tillsammans äga över 50 %, och samtidigt inneha minst 5 % var.

<sup>53</sup> IL 56:4

<sup>54</sup> Prop. 1993/94:50 s.263f

#### 4.2.4 Spärrsituation 4

Spärrsituation 4 (S4) inträffar då ett förlustbolag, får ett bestämmande inflytande över ett annat aktiebolag<sup>55</sup>. Spärrsituationen uppkommer även då det hos det förvärvande bolaget längre ned i koncernkedjan finns ett förlustbolag.



Det förvärvande bolaget kan ta emot koncernbidrag från sitt nya dotterbolag, men bidraget kan inte slussas vidare ner till förlustbolaget för att där kvittas mot det ackumulerade underskottet. Rätten för moderbolaget att kvitta vinster inom den ursprungliga koncernen påverkas inte av spärrsituationen. Det måste dock vara behäftat med vissa svårigheter att härleda och särskilja koncernbidrag inom en större koncern.

Eftersom det inte är ett underskottsbolag som förvärvas finns inget behov av en beloppsspärr. Däremot blir koncernbidragsspärren tillämplig.<sup>56</sup>

### 4.3 UNDERSKOTT/VINSTER

Rätten att kvitta det egna underskottet efter ett ägarbyte upphör inte i förhållande till egna vinster. Det är dock enbart möjligt att använda sig av den del av underskottet som inte kommit att omfattas av beloppsspärren.

Underskott som uppkommer efter ägarförändringen kan kvittas mot koncernbidrag om förutsättningarna för att ge och ta emot koncernbidrag enligt kapitel 35 IL är uppfyllda.

---

<sup>55</sup> IL 40:14

<sup>56</sup> Prop.1993/94:50 s.265

### 4.3.1 Årets underskott

Årets underskott omfattas ej av spärrarna<sup>57</sup>. För att koncernbidrag skall få skatterättslig verkan skall bolaget under hela räkenskapsåret vara helägt, d.v.s. moderbolaget skall äga över 90 % av andelarna i dotterbolaget. Enligt propositionen saknas därför anledning att införa begränsningar under det året ägarförändringen sker.<sup>58</sup>

Det har ingen betydelse skatterättsligt om överlåtelsen sker den 1 januari, 1 juli eller den 31 december. Om kraven för koncernbidragsrätt är uppfyllda kommande år finns inget som hindrar att kvittning sker. Inte heller det faktum att hela eller delar av underskottet uppkommit innan överlåtelsen skedde påverkar den nya ägarens möjligheter till förlustutjämning om under förutsättning att underskottet uppkommit överlåtelseåret.

Om bolag A förväntar sig att ett större underskott uppkommer under räkenskapsåret<sup>59</sup>, år 1, och planerar att avyttra bolaget till koncern B får överlåtelsedatumet stor betydelse. Sker överlåtelsen den 31/12 år 1 omfattas överlåtelsen ej av koncernbidrags- och beloppsspärren. Sker överlåtelsen däremot 1/1 år 2 kommer beroende på vederlaget och de ansamlade förlusterna delar av underskottet att falla bort. Dessutom kommer resterande del av underskottet att vara låst för resultatutjämning fram t.o.m. år 6. Först år 7 kommer underskottet att kunna kvittas mot koncernbidrag från det nya moderbolaget.

---

<sup>57</sup> IL 40:4 e contrario

<sup>58</sup> prop.93/94:50 s.267

<sup>59</sup> räkenskapsår motsvarande kalenderåret

# 5 BELOPPSSPÄRREN

## 5.1 ALLMÄNT

Beloppsspärren innebär att delar av det ackumulerade underskottet i ett bolag kan gå förlorat vid en ägarförändring. Köpeskillingen är den variabel som avgör hur stor del av underskottet som är tillgängligt för kvittning efter en ägarförändring i ett underskottsbolag.

Beloppsspärren fanns ej med i det betänkande som företagsskatteutredningen lämnade. Förslaget tillkom i departementspromemorian<sup>60</sup>, främst för att förhindra handel med skalbolag. De spärrsituationer som är aktuella för beloppsspärren är de i kapitel fyra nämnda S1, S2 och S3. Då ett förlustbolag köper ett vinstbolag, vilket är fallet i S4, saknas förutsättningar för beloppsspärren eftersom inget underskott förvärvas.

## 5.2 ÄGARFÖRÄNDRING

Beloppsspärren tillämpas i de fall då ett aktiebolag får det bestämmande inflytandet över ett förlustbolag, eller då en eller flera fysiska personer får ett bestämmande inflytande över förlustbolaget.

Med **bestämmande inflytande** avses det inflytande som krävs associationsrättsligt för att ett dotterbolag skall uppkomma t.ex. enligt aktiebolagslagen d.v.s. när moderbolaget innehar mer än 50 % av rösterna<sup>61</sup>. Utländsk fysisk eller juridisk person anses ha ett bestämmande inflytande över bolaget om detta kunnat vara ett dotterbolag till personen. Den utländska fysiska eller juridiska personen skall vid bedömningen jämföras med ett svenskt aktiebolag.<sup>62</sup> Även avtal om kommande köp, eller avtal som ger beslutanderätt skall jämföras med förvärv vid tillämpning av beloppsspärren<sup>63</sup>.

Den skattskyldige och närstående till honom räknas som en person vid ägarförändringar. Närståendebegreppet i 2:22 IL är utvidgat till att omfatta även vissa handelsbolag vid tillämpning av beloppsspärren i kapitel 40 IL<sup>64</sup>.

---

<sup>60</sup> Ds 1993:28

<sup>61</sup> 40:5 IL och 1:5 ABL. Dotterbolag enligt 1:4 1 lag om ekonomiska föreningar, 1:2 Sparbankslagen, 1:5 lag om medlemsbanker, 1:9 försäkringsrörelselagen och 1:5 stiftelselagen anses också stå under ett bestämmande inflytande och berörs vid ägarförändring av beloppsspärren. Även en svensk ideell förening kan uppnå ett bestämmande inflytande över ett annat bolag om bolaget enl. 1:4 årsredovisningslagen är ett dotterbolag.

<sup>62</sup> 40:5 3 st. IL

<sup>63</sup> 40:12 3 st. IL

<sup>64</sup> 40:11 2 st IL

Närståendebegreppet omfattar makar, föräldrar liksom mor- och farföräldrar, avkomlingar och deras makar, syskon och deras makar, syskonbarn. Även dödsbon skall enligt den allmänna definitionen räknas som närstående om den skattskyldige eller någon av ovan nämnda personer är delägare i detta<sup>65</sup>. En sambo är närstående om denne tidigare varit gift med den skattskyldige, eller om de har gemensamma barn<sup>66</sup>. Med avkomling likställs fosterbarn och styvbarn<sup>67</sup>. De handelsbolag som ingår i närståendekretsen är de bolag där den skattskyldige själv är delägare, eller där någon av delägarna är närstående till denne. Dock skall som närstående delägare i ett handelsbolag inte inräknas dödsbon.<sup>68</sup>

Beloppsspärren inträder inte om förändringarna i det bestämmande inflytandet uppkommer genom arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållande<sup>69</sup>. En företagsledare som erhåller det bestämmande inflytandet utlöser ej heller beloppsspärren om han innehaft denna ställning under de senaste två beskattningsåren<sup>70</sup>.

## 5.3 BELOPPETS STORLEK

Storleken på det belopp som spärren inträffar vid är beroende av den köpeskilling som förvärvaren erlagt för att uppnå det bestämmande inflytandet över företaget. Regeln har tillkommit för att förhindra oönskad handel med förlustbolag. En avvägning har därför skett mellan önskan att förhindra förlustavdragshandel och samtidigt inte försvåra eller omöjliggöra affärsmässiga förvärv. Underskottsavdragsrätten har begränsats till 200 % av kostnaden för att erhålla det bestämmande inflytandet över förlustbolaget. Överstigande underskott kommer inte i framtiden att kunna användas för kvittning varken mot kommande vinster i förlustbolaget, eller mot koncernbidrag.<sup>71</sup>

### 5.3.1 Kostnaden

Lagen är tydlig då den anger att kostnaden för att erhålla det bestämmande inflytandet skall ligga till grund för beloppsspärren. Om samtliga aktier i ett förlustföretag förvärvas vid ett tillfälle, får hela kostnaden inräknas, eller enbart den kvotdel som härrör till det bestämmande inflytandet? Om kostnaden för hela förvärvet får medräknas, vad händer då vid förvärv av 60 % eller av 10 %? Om A tidigare äger 41 % av aktierna, och två år senare köper ytterliga 10 % erhåller A det bestämmande inflytandet. Skall

---

<sup>65</sup> IL 2:22 1 st.

<sup>66</sup> IL 2:22 2 st.

<sup>67</sup> IL 2:21

<sup>68</sup> IL 40:11 2 st.

<sup>69</sup> IL 40:13

<sup>70</sup> IL 40:13

<sup>71</sup> Prop. 1993/94:50 s.266



spärrbeloppet räknas ut efter A:s kostnad för dessa 10 %, kostnaden för hela hans förvärv, eller den kostnaden som hade uppkommit om hela företaget hade förvärvats? Med utgångspunkt i exemplet i propositionen framstår det dock indirekt som om hela förvärvskostnaden får medräknas<sup>72</sup>. Detta framgår dock inte av kapitel 40 IL.

Förlorar förlustbolag större del av sitt underskott om förvärvaren A köper enbart 51 % av andelarna, jämfört med förvärvare B som är beredd att köpa hela förlustbolaget. Syftet med spärrlagstiftningen är att det skall råda neutralitet vid ägarförändringar, och att förhindra bolagsaffärer som enbart bygger på att uppnå skatteförmåner. I AB X finns två delägare, A som äger 49 % och B som äger 51 %. Värdet på bolaget är 200 000 sek om inte hänsyn tas till det ackumulerade underskottet på 400 000 sek. Om A väljer att sälja sina 49 % förändras inte bolagets rätt att kvitta underskott mot kommande vinster. Är det däremot B som säljer sin andel i bolaget för 102 000 (51 % av 200 000) kommer 198 000 sek av underskottet att försvinna. Skulle A och B gemensamt välja att sälja till en ny ägare för 200 000 sek kommer hela det ackumulerade underskottet att finnas tillgängligt för kvittning.

Det är rimligt att en ny ägare kan orsaka att delar av ett underskott faller bort vid ett övertagande. Den nye ägaren har möjlighet att anpassa köpeskillingen efter de skatterättsliga konsekvenserna. Frågan är dock om det verkligen är syftet med neutralitetstänkandet att delägare A:s aktieinnehav indirekt skall minska i värde p.g.a. att bolaget förlorar 198 000 sek av förlustavdraget då B säljer sin andel? Sker en överlåtelse av hela verksamheten i detta fallet påverkas inte bolaget skatterättsligt medan en delförsäljning påverkar både bolagets och den ursprungliga ägarens ekonomiska situation.

En möjlighet att undvika de negativa konsekvenserna för bolaget och delägare A är att B väljer att avyttra 49 % och behålla de andra 2 % under en period. Frågan är dock om det bestämmande inflytandet förändrats. Skall A med sina 2 % fortfarande anses ha ett bestämmande inflytande? I vissa fall kommer han att ha det, i en form av vågmästarroll. Om B avstår ifrån att använda sin rösträtt kommer däremot A att ha det bestämmande inflytandet. Enligt lagstiftningen skall enbart ett innehav över 50 % räknas som bestämmande inflytande vilket gör att ingen enligt kapitel 40 IL har det bestämmande inflytandet.

Om däremot B ingår ett avtal om ett kommande förvärv av de återstående 2 % kommer beloppsspärren att orsaka att delar av underskottet faller bort redan vid förvärvet av de 49%. Väljer B att sälja sina 2 % till A kommer visserligen A att erhålla det bestämmande inflytandet. Detta kommer dock inte att begränsa avdragsrätten om A haft en ställning som företagsledare i bolaget under de två senaste åren före överlåtelseåret.

---

<sup>72</sup> prop. 1993/94:50 s.326

Även då avtal om kommande tilläggsköp ej ingås, men en kommande överlåtelse sker till den nye delägaren, finns troligen en risk för att även dessa 2 % skall anses förvärvade vid det ursprungliga förvärvet. Annars vore det en möjlighet att låta den nye delägaren erhålla det bestämmande inflytandet först efter det att han haft en företagsledande ställning under en tvåårsperiod.

I de fall då inte hela bolaget förvärvas ifrågasätter Wiman om det är rimligt att lägga köpeskillingen till grund för beloppsspärren. Han menar att spärren är konstruerad för att användas då hela bolaget förvärvas, inte vid delförvärv. Han menar att lagstiftaren bör överväga om lagen i stället bör utformas så att anskaffningskostnaden beräknas som om hela bolaget förvärvats för att ge ett rättvist tillämpande av beloppsspärren.<sup>73</sup>

Köpeskillingen får givetvis räknas in i kostnaden för att erhålla det bestämmande inflytandet över bolaget. Är det möjligt att räkna in även kostnader i samband med förvärvet? Då beloppsspärren tillämpas vid fusioner skall även utgifter medräknas? Det framgår inte av lagtexten om även andra kostnader i samband med förvärvet kan läggas till grund vid beräkning av beloppsspärren.

Däremot vid fusion framgår det att hela vederlaget får medräknas vid tillämpningen av beloppsspärren liksom utgifter för övertagandet, enligt 37:21 2 st. IL, vid beräkning av beloppsspärren. Det framstår därför som troligt att även kostnader i samband med förvärvet får medräknas eftersom det är samma spär, d.v.s. beloppsspärren i 40:15 IL, som tillämpas oavsett om ägarförändringen uppstår vid förvärv eller i samband med en fusion.

### 5.3.2 Successiva förvärv

Om meningen är att hela förvärvet får tas upp som en kostnad, gäller detta enbart om hela förvärvet sker vid ett tillfälle? Kan hela kostnaden få tas upp vid successivt förvärv?

Förarbeten bygger i stort på att hela bolaget överlåts vid ett tillfälle. Dock sägs att vid ytterligare förvärv som resulterar i ett bestämmande inflytande får även tidigare förvärv medräknas för att bestämma hur stor del av underskottet som får användas för kvittning. Som exempel anges att då ägaren till 10 % i ett underskottsbolag förvärvar ytterligare 41 % får även kostnaden för det ursprungliga förvärvet medräknas. Däremot undviks frågan om ytterligare tilläggsköp i förarbeten.<sup>74</sup>

Wiman anser att de förvärv som sker under samma beskattningsår skall få medräknas<sup>75</sup>. Det är ett rimligt antagande eftersom det annars skulle vara av

---

<sup>73</sup> B. Wiman SN 1994 s.724, 736f

<sup>74</sup> prop.93/94:50 s.326

<sup>75</sup> B. Wiman SN 1994 s.737

avgörande betydelse i vilken ordning förvärven sker. Skulle förvärvaren först erhålla 49 % därefter 2 % och slutligen 49 % skulle han få tillgodoräkna sig 51 % av köpeskillingen jämfört med 98 % om förvärvet av de 2 % skett i den sista transaktionen. Även köp som inte sker under samma räkenskapsår bör enligt Wiman få räknas samman om förvärvet sker genom ett enda uppköpserbjudande. Eftersom osäkerhet råder rekommenderar han dock att hela förvärvet sker som en transaktion, eller i vart fall att uppköpet genomförs under en kort period.<sup>76</sup>

RSV är försiktigare i sin bedömning. De anser att förvärv under en begränsad period skall få medräknas. Krav uppställs dock på att transaktionerna bygger på ett uppköpserbjudande som riktas till samtliga aktieägare vid samma tidpunkt. Däremot är inga krav uppställda på att hela affären sker under ett beskattningsår, enbart att den sker under en begränsad period.<sup>77</sup> Något stöd vare sig i förarbeten till LAU eller lagtext finns dock ej för RSV:s eller Wimans antagande. Med hänsyn till att rättsläget är oklart bör ett förhandsbesked begäras innan transaktionen genomförs alternativt genomförs uppköpet i ett sammanhang.

### 5.3.2.1 Villkorad köpeskillning

Köpeskillingen är i många fall villkorad vid en verksamhetsöverlåtelse. Delar av köpeskillingen erläggs direkt vid förvärvet medan andra delar av den görs beroende av en framtida händelse. Den framtida händelsen är ofta kommande års resultat, eller kan företaget befinna sig i en rättsprocess som vid vinst ger överlåtaren rätt till ytterligare vederlag. Skall underskottet beräknas först efter att hela köpeskillingen är erlagd, eller efter den fasta delen av köpeskillingen?

Det vore olämpligt att låta hela underskottet vara tillgängligt för förlustutjämning fram till dess att hela köpeskillingen är fastställd. Samtidigt vore det fel att bortse ifrån den villkorade delen vid bestämmande av det underskottet som skall bortfalla, i synnerhet om den villkorade delen rör en större summa. Vid kapitalvinstbeskattning tas den villkorade delen upp det beskattningsår den uppstår. Däremot sker beräkningen med utgångspunkt i det år som överlåtelsen skedde<sup>78</sup>. Detta talar för att hänsyn kommer att tas även till den villkorade delen av köpeskillingen genom att vid behov återföra delar av det underskott som bortfallit.

---

<sup>76</sup> B. Wiman SN 1994 s.726

<sup>77</sup> RSV:s handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m vid 2000 års taxering

<sup>78</sup> IL 44:28

### 5.3.2.2 Optionsavtal etc.

Ett optionsavtal är ett avtal som i framtiden ger rätt att köpa exempelvis aktier till ett bestämt pris. Priset kan också vara beroende av framtida resultat eller kursutvecklingen.<sup>79</sup> Ett avtal om kommande köp är enligt kapitel 40 en ägarförändring som kan utlösa en spärrsituation.

Avtal kan också ingås avseende bestämmanderätten. Det är vanligt att aktieägaravtal ingås mellan aktieägare. Avtal kan ingås antingen mellan delar av aktieägarna eller mellan alla aktieägare. Avtalet kan ge rätt att besluta i vissa frågor, eller helt överlåta rösträtten till en annan aktieägare. Även denna typ av avtal jämföras enligt lagtexten med förvärv<sup>80</sup>. Denna bestämmelse följer den associationsrättsliga lagstiftningen. Enligt ABL 1:5 skall vid bestämmandet av vad som kan utgöra en koncern hänsyn även tas till avtal som resulterar i att ett bestämmande inflytande uppstår, d.v.s. mer än 50 % av rösterna. Ger de förvärvade andelarna tillsammans med ett avtal det bestämmande inflytandet skall beloppsspärren tillämpas på transaktionen.

Om C köper 30 % av bolaget och samtidigt ingår ett avtal om kommande köp av 30 % erhåller hon det bestämmande inflytandet över bolaget enligt kapitel 40 IL. Vid beräkning av underskottet skall utgångspunkten vara vederlaget för de 30 %, eller skall beräkningen ske genom en fiktiv summa som bygger på ett förvärv av de 60 %? Om beräkning sker efter det faktiska vederlaget för de 30 % kan vid behov det förlorade underskottet återvinnas vid det kommande förvärvet?

Vid en beräkning av beloppsspärren kommer troligen beräkningen att ske efter det faktiska vederlaget. Vid optionsavtal är det teoretiskt möjligt att göra en omräkning efter tilläggsförvärvet och då eventuellt återföra hela eller delar av det spärrade underskottet. Avtal som reglerar rösträtt kommer inte att följas av ytterligare köpeskillning vilket gör en framtida omräkning omöjlig. Eftersom lagtexten inte gör någon skillnad mellan de olika typerna av avtal kommer de med säkerhet att behandlas på samma vis skatterättsligt. Detta innebär i så fall att en omräkning inte kommer att ske.

## 5.4 Gåva

Kontinuitetsprincipen är stark vid benefika fång. Beloppsspärren tillämpas inte på arv. Däremot är ej gåva upptaget i den uppräknings av undantag som är lagfäst gällande beloppsspärren. Om uppräknings skall anses fullständig har ett fränsteg från kontinuitetsprincipen gjorts. Det framgår ej av lagtext eller förarbete om förvärvaren får använda givarens anskaffningsvärde vid beräkningen. Det borde dock vara rimligt eftersom anskaffningsvärdet

---

<sup>79</sup> A. Rutberg Beskattning av värdepapper s.168

<sup>80</sup> IL 40:12 3 st

annars skulle bli noll kronor. Konsekvensen skulle då bli att hela det ackumulerade underskottet skulle försvinna. Det som talar för att givarens anskaffningsvärde bör vara bas vid beräkningen är att där inget annat sägs bör kontinuitetsprincipen gälla. Hulgaard utgår dock ifrån att anskaffningsvärdet skall beräknas till noll kronor då hon menar att hela underskottet försvinner vid gåva.<sup>81</sup>

Skulle vederlaget anses vara noll skulle det försvåra ett generationsskifte i livstid. B äger tillsammans med A AB X. B äger 51 % av AB X och har för avsikt att låta dottern C ta över sin del i bolaget. Skulle skiftet ske vid B:s frånfälle har varken A:s eller bolagets situation förändrats. Väljer däremot B att genom gåva överföra sin del av bolaget på C förlorar inte bara C rätten till förlustavdrag, utan även A och bolaget. Bolagets värde är 200 000 sek och det ackumulerade underskottet 400 000 sek. Skulle beloppsspärren beräknas med ett anskaffningsvärde på noll kommer hela det ackumulerade underskottet att försvinna. Transaktionen kommer därmed att kosta bolaget 112 000 sek.

Oavsett om anskaffningsvärdet sätts till noll, eller om C får överta B:s anskaffningsvärde kan de negativa konsekvenserna undvikas genom planering. Genom att låta C inta en företagsledande ställning i bolaget under de två år som föregår gåvotransaktionen undantas överlåtelsen från spärrsituationen<sup>82</sup>. Väljer däremot B att dela sitt aktieinnehav mellan sina tre barn, C, D och E finns dock inte denna möjlighet. Eftersom närstående fysiska personer räknas som en förändras det bestämmande inflytandet. Att låta de tre barnen få en ställning som företagsledare tillsammans med A under en två års period är en omöjlig ekvation.

Intresset för att överlåta ett rent förlustbolag som en gåva är kanske inte så stort. Samma regler gäller dock om bolag X haft vinstbolaget Y som moderbolag. Även om A och B:s aktieinnehav består av 49% respektive 51% i vinstbolaget äger de indirekt ett förlustbolag. Vid en gåva kommer bolag Y:s möjlighet att utnyttja de ackumulerade förlusterna att försvinna alternativt reduceras beroende på vad som skall utgöra anskaffningsvärdet för aktierna.

Eftersom en uppräknig skett av de familjerättsliga fång som är undantagna från spärrarna kommer med all sannolikhet inte en utvidgning ske i praxis. Gåvomottagaren övertar enligt kontinuitetsprincipen givarens anskaffningsvärde. Anskaffningsvärdet kommer därför troligen att användas vid beräkning av beloppsspärren.

Jag anser dock att även gåva bör finnas med bland undantagen. Det är möjligt att risken för missbruk gjort att även gåva skall utlösa en spärrsituation. Samtidigt är gåva ett skattemässigt förmånligt sätt att genomföra ett generationsskifte. Jag tror dock att gåvokriterierna, d.v.s. en

---

<sup>81</sup> B. Hulgaard Skattenytt 1995 s.124ff

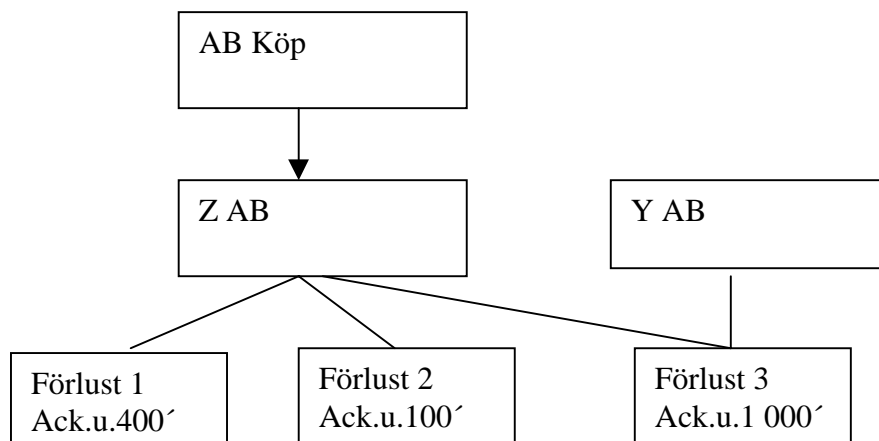
<sup>82</sup> IL 40:13 1 st.

frivillig förmögenhetsöverföring med gåvoavsikt, i sig räcker för att förhindra missbruk. Det är inte heller möjligt att lämna någon form av vederlag eftersom delningsprincipen gäller vid aktieförvärv.

## 5.5 FLERA UNDERSKOTTSBOLAG

Då förvärvet avser en koncern kan flera underskottsbolag finnas i koncernkedjan. Inte bara helägda dotterbolag berörs av försäljningen utan även bolag som koncernen äger andelar i med mer än 50 %. Vid beräkning av beloppsspärren skall en fördelning ske mellan de olika förlustbolagen<sup>83</sup>. Fördelningen skall ske efter deras andel av det totala underskottet.

AB Köp förvärvar koncernen Z för 400 000 sek. Detta innebär att maximalt 800 000 sek av de ackumulerade förlusterna får användas för förlustutjämnning. I koncernen finns även två helägda underskottsbolag, Förlust 1 och Förlust 2. Aktieinnehav finns i ytterligare ett underskottsbolag, Förlust 3. Bolaget ägs gemensamt av Z och koncern Y. Z:s innehav uppgår till 60 %.



Eftersom förvärvaren får ett indirekt ägande till de tre underskottsbolagen skall fördelning av underskottet ske mellan de tre bolagen. De två helägda bolagen har ett gemensamt underskott på 500 000 sek där Förlust 1 står för 400 000 sek och resterande 100 000 sek hos Förlust 2. Förlust 3 har däremot ett bokfört underskott på 1 000 000 sek. Det totala underskottet uppgår till 1 500 000 sek.

Efter ägarförändringen har Förlust 3 rätt att utnyttja  $2/3$  av det återstående underskottet d.v.s. ca. 533 000 ( $2/3 * 800\ 000$ ). Förlust 1 har möjlighet att använda ca. 213 000 sek ( $4/15 * 800\ 000$ ) och Förlust 2 ca. 53 000 sek. ( $1/15 * 800\ 000$ ).

<sup>83</sup> IL 40:15 2st.

Trots att koncern Y inte har någon möjlighet att påverka ägarförändringen i koncern AB Z kommer ungefär hälften av underskottet i det delägda Förlust 3 att försvinna i samband med AB Köps övertagande av AB Z.

AB Köp betalar 400 000 sek för AB Z, varav endast en obetydlig del av köpeskillingen härrör från det 60 % innehavet i Förlust 3. Trots det kommer en större del av den totala ackumulerade förlusten hos de helägda dotterbolagen att försvinna till förmån för Förlust 3.

Överlåter däremot AB Z sitt aktieinnehav i Förlust 3 innan AB Köps övertagande av koncernen kommer de helägda bolagens underskott att förbli opåverkade eftersom de inte överstiger 200 % av köpeskillingen. För de helägda bolagen finns en koncernbidragsrätt som saknas till Förlust 3, och som därmed gör det lättare att kvitta förlusterna. Dessa underskott är därför av betydligt större intresse för koncernen.

## 5.6 KAPITALTILLSKOTT

Enligt 40:16 IL skall från köpeskillingen avräknas ett belopp motsvarande kapitaltillskott gjorda under det beskattningsår ägarförändringen skedde, och de två föregående räkenskapsåren. Avräkning skall också ske för kapitaltillskott gjorda till andra bolag i koncernen under samma period<sup>84 85</sup>.

Undantag från avräkning görs dock om kapitaltillskottet riktats till bolag som inte kommer att ingå i samma koncern som förlustbolaget efter det att ägarförändringen inträffat<sup>86</sup>. Kapitaltillskott gjorda mellan företag som både före och efter ägarförändringen kommer att ingå i samma koncern skall inte heller minska det underlag som ligger till grund för beloppsspår<sup>87 88</sup>.

Ett bolag som har ett stort ackumulerat underskott kan genom planering undvika att hela eller delar av underskottet faller bort vid en överlåtelse. Om ett kapitaltillskott sker i slutet av år 1 och företagsöverlåtelsen sker i början av år fyra skall inte tillskottet räknas av. För att detta skall vara en lönsam transaktion krävs dock att kostnaden, i form av utebliven eller låg avkastning, för säljaren är lägre än den ökade vederlaget som den presumtive köparen är villig att erlagga för bolaget efter tillskottet. Vid ett avkastningskrav på exempelvis 10 % årligen måste köpeskillingen ökas med 1,2\*kapitaltillskottet<sup>89</sup>. Vid ett kapitaltillskott på 100 000 sek måste köpeskillingen alltså uppgå till ytterligare 120 000 sek. Köparen får då utnyttja ytterligare 240 000 sek för förlustutjämning, vilket netto innebär 67

---

<sup>84</sup> IL 40:16 1st.

<sup>85</sup> Prop.1993/94:50 s.266f

<sup>86</sup> IL 40:16 1st.

<sup>87</sup> IL 40:16 2st.

<sup>88</sup> Prop.1993/94:50 s.266f

<sup>89</sup> Jag har utgått ifrån att avkastningskravet inte omfattar det första årets avkastning av enkelhetsskäl. Skulle avkastningskravet innefatta även det första årets avkastning skulle kapitaltillskottet multipliceras med 1,21.

500 sek. Avräknas de 20 000 sek har köparen ändå fått ytterligare 47 500 sek skattefritt.

Begreppet kapitaltillskott är inte definierat i lagtexten. Är det enbart tillskott av likvida medel som skall frånräknas köpeskillingen vid tillämpningen av beloppsspärren?

Det ursprungliga förslaget om en kapitaltillskottsspärr som föreslogs i utredningen<sup>90</sup> innefattade all höjning av substansvärdet i underskottsbolaget, d.v.s. även under- och överprisförsäljning. Å andra sidan förkastades förslaget bl.a. därför att denna typ av transaktioner ansågs kunna korrigeras med gällande lagstiftning, bl.a. genom uttagsbeskattning<sup>91</sup>.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked den 7 december 2000<sup>92</sup> tagit ställning till om en emission skall utgöra kapitaltillskott och därmed avräknas från köpeskillingen. En ägarförändring skedde under 1998 i underskottsbolaget AB A efter två riktade emissioner. Vid den första emissionen erhöll den nya ägaren 35 % av rösterna. Senare under året förvärvade den nya ägaren ytterligare 20 % genom ytterligare en emission.

Skatterättsnämnden tog först ställning till om en emission kunde utgöra ett kapitaltillskott. Nämnden konstaterar att lagtexten inte reglerar vad som kan utgöra kapitaltillskott, och att det inte heller finns någon allmän vedertagen definition av begreppet. I departementspromemorian<sup>93</sup> gällande den föreslagna kapitaltillskottsspärren utgör en emission ett kapitaltillskott. Enligt Skatterättsnämnden finns det inget som tyder på att definitionen skulle vara annorlunda i detta fall.

Emissioner som skett under de två år som föregått en ägarförändring skall frånräknas från köpeskillingen. Här var det dock själva emissionerna som utgjorde ägarförändringen. Enligt Nämnden saknas det stöd i lagtexten för att frånräkna kapitaltillskott som innebär en ägarförändring.

Den sista emissionen utlöste ägarförändringen och skall därför inte räknas av från köpeskillingen. Det ackumulerade underskottet i AB A var inte större än att det täcktes av det andra emissionsvederlaget multiplicerat med 200 %. Nämnden tyckte därför inte att det var nödvändigt att ta ställning till om även vederlaget vid den första emissionen skulle ses som ett sådant tillskott som inte skall minska förvärvskostnaden.

Nämnden måste indirekt ha tagit ställning genom att inte frånräkna den första emissionen. De konstaterar först att ett emissionsvederlag utgör ett kapitaltillskott enligt kapitel 40 IL. Det är därför inte möjligt att sedan nonchalera det första tillskottet för att vederlaget vid det andra tillfället räckte för att få behålla det ackumulerade underskottet. Alternativt erlades för de sista 20 % så mycket mer än för de första 35 %, vilket inte verkar troligt. Tyvärr är vederlaget och det ackumulerade underskottet ersatta av X.

---

<sup>90</sup> SOU 1992:67

<sup>91</sup> prop. 1992/93:50 s.260

<sup>92</sup> rättsfallsprotokoll 1/01

<sup>93</sup> Ds 1993:28 s.251



Det finns ingen anknytning i förarbeten mellan den föreslagna kapitaltillskottsspärren och den införda avräkningen av kapitaltillskott i samband med tillämpningen av beloppsspärren. Det framstår därför inte som självklart att dessa skulle definieras på samma vis. Om detta hade varit meningen hade det varit lätt att i förarbeten nämna detta. Skulle det trots allt vara meningen är tolkningen inte självklar ändå. I förarbeten till kapitaltillskottsspärren utgås det ifrån att det är moderbolaget som flyttar tillgångar inom koncernen till förlustbolaget, inte kapitaltillskott ifrån kommande köpare eller utomstående.

### 5.6.1 Aktieägartillskott

Ett sätt att tillföra bolaget kapital är att göra ett aktieägartillskott. Aktieägartillskottet kan antingen vara villkorat eller ovillkorat. Ett ovillkorat aktieägartillskott påverkar direkt det egna kapitalet positivt, men ger ingen rätt för aktieägaren till återbetalning. Vid en eventuell försäljning får dock tillskottet räknas till anskaffningsvärdet vid kapitalvinstbeskattning respektive då avdrag görs för kapitalförlust. Vid ett villkorat aktieägartillskott finns en rätt till återbetalning, men den rätten är beroende av bolagets framtida vinster och likviditet. Skatterättsligt behandlas det villkorade aktieägartillskottet som ett lån från aktieägaren till bolaget. Vid en eventuell återbetalning sker inte någon kapitalvinstbeskattning. Rätten till återbetalning av aktieägartillskottet kan överlåtas till förvärvaren av förlustbolaget, alternativt kan överlåtarens behålla rätten till återbetalning även efter aktieöverlåtelsen<sup>94</sup>.

För att eliminera avkastningskravet vid ett kapitaltillskott skulle eventuellt en möjlighet vara att göra en utfästelse om aktieägartillskott, men inte göra tillskottet förrän strax innan överlåtelsen. Ett aktieägartillskott blir civilrättsligt fullbordat fr.o.m. det datum då utfästelsen skedde om aktieägaren har den ekonomiska möjligheten att tillskjuta det aktuella beloppet vid behov<sup>95</sup>. Det är dock oklart om tillskottet ges skatterättslig verkan redan vid utfästelsen.

Även om tillskottet skatterättsligt anses fullbordat vid utfästelsen finns en risk för att genomsyn sker av transaktionen. Dock kan det inte i ett förlustbolag vara svårt att visa ett behov av ett tillskott. En kommande överlåtelse kan inte ensamt vara grund för att frånta ett aktieägartillskott dess skatterättsliga verkan.

---

<sup>94</sup> RÅ 1988 ref.65

<sup>95</sup> M.Tjernberg s.63f

## 5.7 DISPENSMÖJLIGHET

Regeringen har möjlighet att bevilja ett företag dispens från beloppsspärren<sup>96</sup>. Dispensen gäller bara beloppsspärren, undantag kan aldrig beviljas från koncernbidragsspärren. Dispens bör bara beviljas om ”den aktuella ägarförändringen har väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt och att ägarförändringen inte skulle genomföras om undantag inte medgavs<sup>97</sup>”. Dispensmöjligheten skall tillämpas mycket restriktivt. Att möjligheten ändå finns beror på att förlustavdragsmöjligheten vid tillämpning av beloppsspärren försvinner för all framtid.<sup>98</sup>

Fram till och med den 1 oktober 2001 har ingen dispens beviljats. En ansökan om dispens enligt 40:17 IL har gjorts men vara inte av den karaktären som krävs för ett beviljande. Ett beviljande av dispens från beloppsspärren kan ses som ett riskstöd till ett enskilt företag. Förutsättningarna för statsstöd till ett enskilt företag måste följa bestämmelserna i EU:s statsrättsliga regler.<sup>99</sup>

## 5.8 SAMMANFATTNING

Eftersom alla förpliktelser följer med bolaget vid en aktieöverlåtelse bör förlustbolaget ha ett positivt substansvärde för att vara av intresse. Om ett bolag har stora ackumulerade förluster är risken stor att hela bolagets egna kapital är förbrukat. För att bolaget över huvudtaget skall vara av intresse måste det finnas goda prognoser beträffande framtida vinster.

Förarbeten är otydliga gällande tillämpningen av beloppsspärren. Att spärren skall tillämpas vid förändringar i det bestämmande inflytandet hos ett förlustbolag är klart, men hur den skall tillämpas är däremot inte närmare reglerat. Spärren tillkom sent vilket kan ha orsakat att lagstiftaren förbisett tillämpningsproblem, alternativt är det ett medvetet ställningstagande där tillämpningen överlätits på praxis. Oavsett orsaken är resultatet olyckligt eftersom det äventyrar förutsebarheten.

Wiman menar att beloppsspärren helt skulle kunna avskaffas om rätten till underprisöverlåtelse starkt begränsas.

Personligen anser jag att rätten till det ackumulerade underskottet helt borde försvinna vid en överlåtelse. Det avgörande vid ett förvärv skall inte vara ett ackumulerat underskott, utan bolagets framtid eller verksamhetens art.

---

<sup>96</sup> 40:17 IL

<sup>97</sup> Prop.1993/94:50 s.260 4 st.

<sup>98</sup> Prop.1993/94:50 s.260

<sup>99</sup> Olle Halldorf Finansdepartementet

Möjligen skulle en dispensregel motsvarande den i 40:17 IL kunna användas om överlåtelsen ur samhällsekonomisk synvinkel är av stor betydelse.

# 6 KONCERNBIDRAGSSPÄRR

## 6.1 ALLMÄNT

Koncernbidragsspärren innebär att koncernbidragsrätten begränsas under en karensperiod. Spärren tillämpas då ett underskottsbolag får ett bestämmande inflytande över ett annat bolag liksom då ett bolag får ett bestämmande inflytande över ett underskottsbolag.

Koncernbidragsspärren föreslogs i ett delbetänkande av 1992 års företagsskatteutredning<sup>100</sup>. Utgångspunkten skall vara att möjligheten för förlustbolaget att erhålla koncernbidrag skall vara detsamma som innan ägarförändringen skedde. Teoretiskt skall förlustutjämnning genom koncernbidrag tillåtas till den del koncernbidraget i storlek motsvarar det bidrag som skulle ha givits av den tidigare ägaren om inte ägarförändringen skett.

Förslaget byggde på att koncernbidragsspärren skulle kombineras med en kapitaltillskottsspärr för att förhindra kringgående av koncernbidragsspärren. Kapitaltillskottsspärren avvisades dock bl.a. p.g.a. de svårigheter som skulle uppkomma vid tillämpning. I stället tillkom ytterligare en spärr, beloppsspärren. Vid en ägarförändring där ett underskottsbolag är inblandat kommer först beloppsspärren att tillämpas på förvärvet, se föregående kapitel. Den del av underskottet som inte gått förlorat p.g.a. beloppsspärren kommer därefter att omfattas av koncernbidragsspärren.

De spärrsituationer som är aktuella för koncernbidragsspärren är de i kapitel fyra uppräknade S1 och S4. Då en fysisk person förvärvar ett underskottsbolag, vilket är fallet i S2 och S3, finns inget behov av en koncernbidragsspärr eftersom det enbart är juridiska personer som kan ge och ta emot koncernbidrag.

## 6.2 ÄGARFÖRÄNDRING

Koncernbidragsspärren tillämpas i de fall ett aktiebolag får ett bestämmande inflytande över ett underskottsbolag, eller omvänt då ett underskottsbolag får ett bestämmande inflytande över ett annat bolag.

Med **bestämmande inflytande** avses det inflytande som krävs associationsrättsligt för att ett dotterbolag skall uppkomma t.ex. enligt aktiebolagslagen d.v.s. när moderbolaget innehar mer än 50 % av

---

<sup>100</sup> SOU 1992:67 s.80ff

rösterna<sup>101</sup>. **Utländsk fysisk eller juridisk person** anses ha ett bestämmande inflytande över bolaget om detta kunnat vara ett dotterbolag. Den utländska fysiska eller juridiska personen skall vid bedömningen jämföras med ett svenskt aktiebolag.<sup>102</sup> Även avtal om kommande köp, eller avtal som ger beslutanderätt skall jämföras med förvärv vid tillämpning av beloppsspärren<sup>103</sup>.

## 6.3 SPÄRRSITUATIONER

Koncernbidragsspärren omfattar de ovan nämnda spärrsituationerna S1 och S4. Rätten att med skatterättslig verkan ge och ta emot koncernbidrag begränsas i de fall ett bolag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsbolag d.v.s. S1. Samma begränsning uppkommer även i det fall ett underskottsbolag får ett bestämmande inflytande över ett annat bolag vilket sker i spärrsituation S4.

Om ett vinstbolag förvärvat Koncern A hade detta varit ett förlustföretag. Att A väljer att förvärva ett underskottsbolag kan knappast omklassificera A till ett vinstbolag. Om så ändå vore möjligt, vad sker om Koncern A förvärvar en koncern med både ett vinst- och ett förlustbolag? Skall förvärvaren A anses som underskottsbolag vilket leder till att Spärrsituation 4 och koncernbidragsspärren tillämpas på transaktionen. Eller skall det förvärvande bolaget ses som förlustbolag och resultera i spärrsituation 1. Vid S1 är både koncernbidrags- och beloppsspärren tillämplig. Varken i förarbeten eller i lagtexten regleras förhållandet mellan S1 och S4. Övriga spärrsituationers inbördes förhållande har däremot reglerats, t.ex. prop. 1993/94:50 s.263 där S3 görs subsidiär till S1.

Det troliga är dock att både belopps- och koncernbidragsspärren kommer att tillämpas då ett underskottsbolag förvärvar ett annat underskottsbolag.

## 6.4 KARENSTID

Den del av det gamla underskottet som inte fallit bort p.g.a. beloppsspärren är inte möjlig att kvitta mot koncernbidrag under en karenperiod. Karenstiden är fem beskattningsår efter det år då ägarförändringen skedde<sup>104, 105</sup>. En ägarförändring som sker år 1 resulterar i att

---

<sup>101</sup> 40:5 IL och 1:5 ABL. Dotterbolag enligt 1:4 i lag om ekonomiska föreningar, 1:2 Sparbankslagen, 1:5 lag om medlemsbanker, 1:9 försäkringsrörelselagen och 1:5 stiftelselagen anses också stå under ett bestämmande inflytande och berörs vid ägarförändring av beloppsspärren. Även en svensk ideell förening kan uppnå ett bestämmande inflytande över ett annat bolag om bolaget enl. 1:4 årsredovisningslagen är ett dotterbolag.

<sup>102</sup> 40:5 3 st. IL

<sup>103</sup> 40:12 3 st. IL

<sup>104</sup> 40:18 3 st.

koncernbidragsrätten är begränsad till och med år 6. Först år 7 är det underskott som uppstått tidigare än år 1 tillgängligt för kvittning gentemot koncernbidrag från den nye ägaren. Det underskott som uppkommit under det år ägarförändringen skedde är dock tillgängligt för resultatutjämnning direkt år 2 under förutsättning att företaget är helägt.

Då förvärvaren är en hel koncern påverkas inte den tidigare koncernens rätt att ge och ta emot koncernbidrag med skatterättslig verkan. Det är enbart koncernbidrag till det nya bolaget som omfattas av karenperioden. I de fall då förvärvaren erhåller en ny koncern där ett förlustbolag ingår får koncernbidrag lämnas inom den förvärvade koncernen. Här omfattas koncernbidrag givna från den ursprungliga koncernen till den förvärvade koncernen<sup>106</sup>. Även koncernbidrag som ges till ett icke förlustbolag inom den förvärvade enheten kan komma att omfattas av karenperioden i det fall mottagaren därefter i sin tur ger ett koncernbidrag till förlustbolaget i den ”nya” delen av koncernen.<sup>107</sup>

Efter karenperiodens slut föreligger full kvittningsrätt av de gamla underskotten mot erhållna koncernbidrag.

## 6.5 SAMMANFATTNING

Förarbeten till LAU bygger i stort på rätten att ge koncernbidrag. Rätt till koncernbidrag har även förlustföretag, dock med den begränsningen att gamla underskott inte får kvittas mot erhållet koncernbidrag. Däremot får underskott uppkomna under ägarförändringsåret, liksom senare underskott kvittas mot koncernbidrag.

Kapitaltillskottsparren ansågs inte behövlig eftersom lagstiftningen inte tillåter en underprisöverlåtelse till ett bolag med ett ackumulerat underskott om en ägarförändring skett. Men en vinstgivande del av verksamheten kan föras över till underskottsbolaget mot marknadsvärdet. Vederlaget kan genom en resultatdisposition föras tillbaka till underskottsbolaget utan hinder av koncernbidragssparren eftersom nya underskott får kvittas mot koncernbidrag. Därefter kommer underskottsbolaget att själv bedriva den vinstgivande verksamheten och kunna kvitta det egna resultatet mot de gamla underskotten.

För att en spärr skall vara intressant att konstruera krävs att det finns något att spärra. Jag anser att det är märkligt att införa en stopplagstiftning mot ett förfarande som ändå inte är möjlig. Orsaken till diskrepansen mellan

---

<sup>105</sup> Prop.1993/94:50 s.267

<sup>106</sup> 40:19 IL

<sup>107</sup> Prop.1993/94:50 s.267f

koncernbidragsspärren och koncernbidrag framgår inte på något sätt av förarbetena. Koncernbidragsspärren bygger på den associationsrättsliga lagstiftningen gällande koncernbegreppet vilket i och för sig är logiskt. Samtidigt överensstämmer inte koncernbidragsrätten med koncernbegreppet vilket leder till att spärren är tillämplig vid en ägarförändring på mer än 50 % av rösterna. Koncernbidragsrätten däremot uppkommer först då ett förvärv av 90 % av andelarna skett. Konsekvenserna av koncernbidragsspärren uppkommer alltså först efter det att 90 % av andelarna förvärvats.

Ytterligare anmärkningsvärt är att det faktiskt är möjligt att förvärva ett underskottsbolag och uppfylla koncernbidragskravet på drygt 90 % av andelarna utan att uppnå över 50 % av rösterna. Koncernbidragsrätten bygger på andelsinnehavet medan spärrarna bygger på röstinnehavet. Genom att förvärva röstsvaga B-aktier samtidigt som den ursprungliga ägaren sitter kvar med de röststarka A-aktierna kan hela det ackumulerade underskottet kvittas redan det räkenskapsår som följer på förvärvet.

## 7 SAMMANFATTNING

Lagstiftarens intentioner har varit att åstadkomma ett system som är neutralt i förhållande till organisationsform och vid ägarförändringar. Att tillåta förlustutjämning är ett utslag av neutralitetsprincipen. För att förhindra att möjligheten till förlustutjämning i stället används för att skapa skatteförmåner har lagen försetts med vissa stoppregler bl.a. koncernbidrags- och beloppsspärren som aktiveras vid vissa ägarförändringar.

Huvudsyftet är att neutralitet skall råda oberoende av ägandeformen och dessutom skall denna princip råda vid ägarförändringar. Problem uppstår då man väljer att tillämpa en princip men samtidigt modifierar den för att den skall överensstämma med de skattepolitiska målsättningarna.

Det är acceptabelt att neutralitetsprincip ej kan råda fullt ut eftersom det finns en valfrihet i ägandeformen. Verksamhet kan bedrivas på det sätt som passar ägaren bäst. Dessutom kan omstrukturering ske från en företagsform till en annan. Däremot är det viktigt att lagen är tydlig och förståelig och tillämpningen förutsebar. Det skall vara möjligt att kunna överblicka vilka för- och nackdelar som uppkommer beroende på vilken företagsform som väljs. Det skall också utan problem kunna förutses de konsekvenser som uppkommer vid ägarförändringar och omstruktureringar.

Samma sak gäller syftet att lagstiftningen skall vara generell, d.v.s. den skall inte enbart gälla fåmansbolag. Samtidigt som lagstiftaren klart uttalar att t.ex. spärrsituationerna inte enbart skall gälla för fåmansbolag konstaterar man senare i förarbeten att vissa spärrsituationer i praktiken bara kommer att omfatta fåmansbolag.

För att öka överskådbarheten bör en samordning mellan olika lagrum och lagar ske. I vissa fall är den skatterättsliga lagstiftningen kopplad till den civilrättsliga, i andra fall inte. Det är inte alltid praktiskt möjligt att samordna dessa regler. Däremot vore det önskvärt att försöka i så stor utsträckning som möjligt. Enligt IL skall för koncernbidrag räknas andelsinnehav i överensstämmelse med ABL. Men vid ägarförändring som påverkar koncernbidragsrätten skall inte andelsinnehavet räknas, utan röstinnehavet. I princip kan alltså vid en ägarförändring koncernbidragsrätt erhållas utan att det bestämmande inflytandet erhålls. Om bolagsordningen statuerar att 90,5 % av aktierna bär en röst medan resterande 9,5 % betingar ett värde av 10 röster per andel. Detta innebär att jag kan äga över 90 % av andelarna men inte komma upp i mer än knappt 49 % av rösterna. Behåller den ursprunglige ägaren de röststarka A-aktierna kommer inte ägarförändringen att påverkas av koncernbidrags- eller beloppsspärren. Vinster från det förvärvande bolaget kan därefter föras över till det nya bolaget för att undvika att beskattning sker.



Däremot är det inte acceptabelt att en definition i en lag inte självklart gäller i ett senare kapitel i samma lag. För att främja förutsebarheten bör samma definition gälla om det inte tydligt framgår av lagtexten att det finns en skillnad. Som exempel används i IL kapitel 56 ”en företagsledande ställning”. Samma begrepp återfinns i kapitel 40 men det finns inget som säger att begreppet självklart skulle definieras på samma sätt. Samtidigt finns det heller inget som självklart tyder på att begreppet skulle ha en annan innebörd i de olika kapitlen.

Ett grundläggande problem som behöver lösas genom en tydlig lagstiftning är koncernbidragsrätten. Hade denna transaktion varit tydlig hade flera av problem vid tillämpning av begränsningarna för underskottsavdrag försvunnit. Koncernbidragsrätten är inte enbart tillåten för att utjämna resultat utan kan även användas för att skapa en förlust. Medel behöver i praktiken inte föras över från ett bolag till ett annat för att bidraget skall få skatterättslig verkan, och skulle de föras över kan de därefter lämnas tillbaka som t.ex. en aktieutdelning eller ett aktieägartillskott. Det lättaste sättet att undvika dessa resultatdispositioner är att i stället tillåta en gemensam beskattning där koncernen ses som ett enhetligt skattesubjekt i stället för att beskatta vart bolag för sig.

Beloppsspärren innebär en kraftig inskränkning som kan resultera i att stora delar av det ackumulerade underskottet försvinner. Det finns dock så många oklarheter gällande tillämpningen av spärren att lagtexten på många punkter bör förtydligas, bl.a. vad som utgör kostnad, hur de successiva förvärven skall hanteras och vad som utgör kapitaltillskott.

Ett steg mot neutralitetstänkandet bör vara att beräkna beloppsspärren som om hela bolaget förvärvats. Vid förvärv av två identiska bolag bör det ackumulerade underskottet inte bli mindre hos det bolag där ägarstrukturen förändras till exempelvis 75 % jämfört med det bolag där ägarförändringen är 100 %.

Jag anser dock att den bästa lösningen är att en ägarförändring helt tar bort rätten till det ackumulerade underskottet. Detta innebär visserligen en än kraftigare inskränkning. Samtidigt finns det inte längre ett intresse av att förvärva underskottsbolag för underskottet. Köparen kommer därmed att sakna incitament att köpa ett bolag enbart för att kunna föra vinster igenom. Köpeskillingen liksom förvärvet kommer att bygga på ett intresse för verksamheten och framtida prognoser. Den som startar ett nytt bolag för sin verksamhet skall inte komma i ett sämre läge än den som efter att förvärvat ett underskottsbolag startar upp sin verksamhet i detta.

Oavsett om beloppsspärren behålls eller ej kommer dock en viss del av problemen med underskott att finnas kvar. Stora underskott som uppkommer under räkenskapsåret kan säljas utan inskränkning om försäljningen sker under det år som förlusten uppstår. Samma sak gäller även de bolag som har stora orealiserade förluster. Verksamheten kan i de båda fallen föras över till ett nystartat bolag utan att uttagsbeskattning sker.

Kvar i det ursprungliga bolaget finns de orealiserade förlusterna som kan överlåtas till ett vinstbolag och därefter kan tillgångarna realiseras.

# Litteraturförteckning

Rutberg Anne  
Rutberg Johan  
Molander Lars

*Beskattning av värdepapper*  
Iustus förlag Oskarshamn 1994  
ISBN 91-7678-261-1

Samuelson Lars

*Förlustutjämning En skatterättslig studie*  
Iustus förlag Göteborg 1994  
ISBN 91-7678-282-4

Wimam Bertil

*Koncernbeskattning Tredje upplagan*  
Iustus förlag Göteborg 1996  
ISBN 91-7678-304-9

## ARTIKLAR

Hulgaard Bodil

Underskottsavdragslagen – några kommentarer  
Skattenytt 1995 s.124ff

Wiman Bertil

Underskottsavdragslagen  
Skattenytt 1994 s.715ff

## OFFENTLIGA TRYCK

Prop.1998/99:15  
Prop.1993/94:50

Omstrukturering och beskattning  
Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.

Ds 1993:28

Beskattning av enskild näringsverksamhet, m.m.  
Ändringar i bolagsbeskattningen

SOU 1998:116  
SOU 1992:67

Stoppreglerna  
Fortsatt reformering av företagsbeskattning Del 1

## ÖVRIGT MATERIAL

RSVs handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid  
2000 års taxering

## ÖVRIGA KÄLLOR

Halldorf Olle

Finansdepartementet

# Rättsfallsförteckning

RÅ 1998 ref.6  
RÅ 1989 ref.31

redovisning av koncernbidrag  
förluster skapade genom  
koncernbidrag

RÅ 1988 ref.65

återbetalning av aktieägartillskott

## Rättsprotokoll RSV

[www.rsv.se/skatter/rattsprotokoll](http://www.rsv.se/skatter/rattsprotokoll)

1/01      Kapitaltillskott, emissioner – ett ej överklagat förhandsbesked  
- skatterättsnämnden