



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Lina Wiktor

Avdragsbegränsningar för  
tidigare års underskott i  
samband med ägarförändringar

Examensarbete  
20 poäng

Handledare:  
Mats Tjernberg

Skatterätt

Vårterminen 2007

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>4</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>5</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>6</b>
1.1 Syfte och frågeställning	6
1.2 Avgränsning	7
1.3 Metod och material	7
1.4 Disposition	8
<b>2 FÖRLUSTUTJÄMNING I SVENSK RÄTT</b>	<b>10</b>
2.1 Historisk återblick	10
2.1.1 Lag om förlustavdrag (FAL)	10
2.1.2 Lag om avdrag för underskott i näringsverksamhet (LAU)	11
2.2 Inkomstskattelagen (IL)	12
<b>3 TIDIGARE ÅRS UNDERSKOTT</b>	<b>14</b>
3.1 Avdragsrätt	14
3.2 Definitioner	14
3.2.1 Företag – 40 kap. 3 §	15
3.2.2 Underskottsföretag – 40 kap. 4 §	15
3.2.3 Bestämmande inflytande – 40 kap. 5 §	15
3.2.4 Koncern och moderföretag – 40 kap. 6 respektive 7 §	16
<b>4 ÄGARFÖRÄNDRING</b>	<b>17</b>
4.1 Spärrsituation 1 – 40 kap. 10 §	17
4.1.1 Beloppsspärr och koncernbidragsspärr	17
4.1.2 Ägarförändring i flera led	18
4.2 Spärrsituation 2 – 40 kap. 11 §	19
4.2.1 Närstående	19
4.2.2 Turordning mellan spärrsituation 1 och 2	20
4.2.3 Undantagssituationer	20

<b>4.3</b>	<b>Spärrsituation 3 – 40 kap. 12 §</b>	<b>21</b>
4.3.1	Röstetalet avgör	21
4.3.2	Bestämmelsens tolkning	22
4.3.3	Direkta och indirekta förvärv	23
<b>4.4</b>	<b>Spärrsituation 4 – 40 kap. 14 §</b>	<b>24</b>
4.4.1	Förhindrar koncernbidrag	25
4.4.2	Bildandet av ett nytt aktiebolag	25
<b>5</b>	<b>BELOPPSSPÄRREN - 40 KAP. 15 - 17 §§</b>	<b>26</b>
<b>5.1</b>	<b>Anskaffningsutgift</b>	<b>26</b>
5.1.1	Sammanlagda utgiften för förvärvet	27
5.1.2	Delförvärv	28
5.1.3	Successiva förvärv	29
5.1.4	Gåva	32
<b>5.2</b>	<b>Kapitaltillskott</b>	<b>33</b>
5.2.1	Aktieägartillskott	34
5.2.2	Nyemission	35
5.2.3	Koncernbidrag	37
5.2.4	Eftergift av fordran	37
<b>5.3</b>	<b>Dispens</b>	<b>38</b>
<b>6</b>	<b>KONCERNBIDRAGSSPÄRREN – 40 KAP. 18 - 19 §§</b>	<b>39</b>
<b>6.1</b>	<b>Koncernbidragsrätt</b>	<b>39</b>
<b>6.2</b>	<b>Koncernundantag</b>	<b>40</b>
<b>6.3</b>	<b>Kvittningsordning</b>	<b>41</b>
<b>7</b>	<b>HUR VÄL FUNGERAR BEGRÄNSNINGSREGLERNA?</b>	<b>42</b>
<b>7.1</b>	<b>Årets underskott</b>	<b>42</b>
<b>7.2</b>	<b>Bestämmelsernas omfattning</b>	<b>43</b>
<b>7.3</b>	<b>Tolkningsproblem</b>	<b>43</b>
<b>7.4</b>	<b>Uppfylls syftet?</b>	<b>44</b>
<b>7.5</b>	<b>De lege ferenda</b>	<b>45</b>
<b>KÄLLOR</b>		<b>47</b>
<b>RÄTTSFALL</b>		<b>49</b>

# Summary

Company taxation in Sweden is based on a principle which implies that the tax year is closed. This principle may lead to large variations in a company's result over the different tax years and in purpose of neutralizing this effect there is a possibility of loss equalization in Swedish tax law. It means that the companies have a right to save deficits from one tax year and use it to set off against future profits. Since the possibility of loss equalization may lead to a widespread trade with companies that have a large amount of accumulated deficits the Swedish income tax law has restriction rules according to the company's right of making deficit deductions when the ownership of the company is changed.

The restriction rules are applicable when a company which has accumulated deficits, a so called deficit company, changes its ownership. The text of the 40:th chapter in the income tax law (IL) describes four different situations when a change of ownership is realized. In all four situations the company either acquires control or gets under control of another company. In the 40:th chapter IL there are two rules that prevent the companies right to set of new profits against old deficits. The first is an amount block rule which implies that the deficit company has the right to set off accumulated deficits to the maximum amount of 200 % of the acquisition cost. The company loses its right to the rest of the old deficits. The second restriction rule is a group contribution rule. The purpose of this rule is to block intra-group transfer between companies that weren't part of the same group before the acquisition. Therefore the group contribution rule implies that the deficit company has no right to set off accumulated deficits against received group contribution during a time of five tax years following the year of the acquisition.

The restriction rules have been criticized for being far too complicated and difficult to practice. The legal writers agree that the rules of deficit deductions have lacks concerning its material content and that the system has to be reworked to fulfil its purpose of being foreseeable to the tax payer.

In this paper I describe and question the restriction rules from a critical view and my conclusion is that the rules contain a lot of indistinctness according to its interpretation and extent. In spite of this the main purpose of the legislation is fulfilled. It's my opinion that the system, as far as it's possible, prevents trade with companies that have a large amount of accumulated deficits. Since I find the text of the law far too vague I nevertheless suggest that the restriction rules are remodelled in order to be easier to practice and to be foreseeable to the tax payer.

# Sammanfattning

Svensk företagsbeskattning bygger på principen om beskattningsårets slutenhet, vilken innebär att varje års resultat bedöms var för sig. Principen kan leda till att företag uppvisar stora resultatmässiga variationer från ett beskattningsår till ett annat och för att neutralisera denna effekt finns det i svensk rätt möjlighet till förlustutjämning genom ett evigt rullande förlustutjämningsystem. Företagens rätt att spara resultatmässiga underskott för att kunna kvitta dessa mot framtida vinster riskerar dock att leda till omfattande handel med bolag som har ett stort inrullat underskott i förhållande till övrig substans i bolaget. För att undvika sådan handel finns det därför begränsningsregler i 40 kap. inkomstskattelagen (IL), vilka inskränker ett underskottsföretags rätt att utnyttja tidigare års underskott om bolaget genomgår en ägarförändring.

Begränsningsreglerna är tillämpliga när ett företag som har inrullade underskott, ett s.k. underskottsföretag, genomgår en ägarförändring som innebär att underskottsföretaget kommer under nytt bestämmande inflytande eller förvärvar bestämmande inflytande över ett annat företag. En för reglernas tillämpning relevant ägarförändring anses ha ägt rum om någon av fyra s.k. spärrsituationer kan anses föreligga. I så fall inträder en avdragsbegränsning, antingen i form av en s.k. beloppsspärr eller en s.k. koncernbidragsspärr. Beloppsspärren innebär att underskottsföretaget inte får dra av gamla underskott till den del underskotten överstiger 200 % av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet i företaget, 40 kap. 15 – 17 §§ IL. Beloppsspärren inträder i de fall underskottsföretaget förvärvas av en köpare som inte sedan tidigare ingått i samma koncern som underskottsföretaget. Spärren är definitiv, vilket innebär att den del av underskottet som träffas av beloppsspärren faller bort för all framtid. Koncernbidragsspärren inträder om det föreligger koncernbidragsrätt mellan underskottsföretaget och det överlåtande eller övertagande företaget och innebär att underskottsföretaget inte får dra av gamla underskott med högre belopp än årets resultat beräknat utan hänsyn till avdrag för underskott samt mottagna koncernbidrag, 40 kap. 18 -19 §§ IL. Koncernbidragsspärren innebär att de ackumulerade underskotten spärras under fem beskattningsår efter det beskattningsår då ägarförändringen skedde.

Regelsystemet i 40 kap. IL är uppbyggt som en stopplagstiftning, vars huvudsakliga syfte är att förhindra handel med underskottsföretag. Bestämmelserna har kritiserats för att vara svåra att tillämpa och många anser att det finns brister i bestämmelsernas materiella utformning. Lagrådet har ansett att reglerna inte uppfyller rimliga krav på måluppfyllnad och rätts-säkerhet och inom doktrinen råder enighet om att regelsystemet behöver omarbetas för att underlätta rättstillämpningen både för den skattskyldige och för fiskus.

Efter att ha gjort en kritisk genomgång av bestämmelserna konstaterar jag att regelsystemet innehåller en rad tolkningsproblem. Dessa bör åtgärdas för att reglerna ska anses uppfylla en rimlig grad av förutsebarhet för den skattskyldige. Beträffande flera av paragraferna i 40 kap. IL ger varken lagtext eller förarbeten svar på hur tolkningen bör ske och bestämmelsernas tillämpningsområde är inte heller klargjord i praxis.

I övrigt gör jag bedömningen att begränsningsreglerna i möjligaste mån uppfyller det övergripande syftet att förhindra handel med underskotts-företag. En förändring av bestämmelserna är dock nödvändig för att begränsningsreglerna ska bli enklare att överblicka och tillämpa samt uppfylla kravet på förutsebarhet för den skattskyldige. Detta kan göras genom tillägg i den befintliga lagtexten eller genom en omarbetning av regelsystemet.

# Förord

Efter nio terminers juridikstudier i Lund är det med blandade känslor jag avslutar min utbildning. Studentlivets trygga vardag med föreläsningar, uppsatsskrivande och tentaångest ska nu lämna plats för nya utmaningar och erfarenheter när jag tar det efterlängtade steget ut i arbetslivet. Åren på Juridicum i Lund har gett mig mycket glädje, många nya vänner och ovärderlig kunskap som jag nu tar med mig.

Jag vill tacka familj och vänner som har ställt upp för mig under hela min utbildning. Ett särskilt tack till min pappa Mats för att troget och engagerat ha läst och kommenterat mina uppsatser när ingen annan haft energin att göra en juridisk djupdykning. Likaså ett särskilt tack till min sambo Lars för ständig uppmuntran och för ovärderlig IT-support.

Jag vill även rikta ett tack till Jesper Anderberg på Skatteverkets kontor i Malmö för att ha delat med sig av sina åsikter, vilka har varit till hjälp vid arbetet med denna uppsats.

Avslutningsvis vill jag framföra ett stort tack till Mats Tjernberg för utmärkt handledning och för att ha kommit med många bra synpunkter under arbetets gång.

Malmö i maj 2007

*Lina Wiktor*

# Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
Ds	Departementsstencil
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG	Europeiska gemenskaperna
EU	Europeiska unionen
FAL	Lag (1960:63) om förlustavdrag
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KRNG	Kammarrätten i Göteborg
KRNJ	Kammarrätten i Jönköping
KRNS	Kammarrätten i Stockholm
LAU	Lag (1993: 1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet
LR	Länsrätt
Prop.	Proposition
RegR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden



# 1 Inledning

Den svenska företagsbeskattningen bygger på principen om beskattningsårets slutenhet, vilken innebär att företagets inkomster och utgifter fastställs i skattemässigt hänseende samt att möjligheten till ändring i en fastställd taxering är begränsad. Principen om beskattningsårets slutenhet medför att varje års resultat bedöms för sig, vilket kan leda till att företaget uppvisar stora resultatmässiga variationer från ett beskattningsår till ett annat. I syfte att skapa neutralitet mellan olika beskattningsår finns det därför möjlighet till förlustutjämning i svensk rätt. Förlustutjämningsystemet innebär att ett resultatmässigt underskott som härstammar från ett visst beskattningsår sparas och rullas framåt i förvärvskällan utan tidsbegränsning. Om företaget följande beskattningsår åter redovisar en förlust ackumuleras underskotten och rullar vidare. Först det beskattningsår företaget redovisar ett positivt resultat aktualiseras det inrullade underskottet och används då till kvittning av företagets vinst.

Möjligheten till evigt rullande förlustutjämning kan dock leda till omfattande handel med bolag som har ett stort resultatmässigt underskott i förhållande till övrig substans i bolaget. Ett vinstgivande företag uppnår skattemässiga fördelar genom att förvärva ett företag som till största delen består av inrullade underskott och använda underskottet till kvittning av företagets egna vinster. Sådan handel med förlustbolag leder till en snedvriden beskattning och har därigenom en negativ inverkan på samhälls-ekonomin.

För att undvika den här typen av handel finns det därför bestämmelser i skattelagstiftningen som avser att stoppa företagsförvärv som genomförs i syfte att utnyttja gamla underskott. När ett företag, som har ett inrullat underskott, genomgår en ägarförändring inträder således spärregler som förhindrar att det förvärvande företaget kan utnyttja underskottet. Bestämmelserna om avdragsbegränsningar för tidigare års underskott finns huvudsakligen i 40 kap. inkomstskattelagen (IL).

## 1.1 Syfte och frågeställning

Reglerna om avdragsbegränsningar för tidigare års underskott har kritiserats för att vara svåra att tillämpa, både för den skattskyldige och för Skatteverket (SKV). Många anser att bestämmelserna är alltför invecklade och svåra att förstå, främst med beaktande av den skattskyldiges rätt till förutsebarhet. Jag kommer i uppsatsen att närmare redogöra för bestämmelsernas innebörd, hur de ska tolkas samt de problem som uppkommer vid tillämpningen.

Syftet med mitt arbete är att utifrån ett kritiskt perspektiv beskriva och utvärdera bestämmelserna om avdragsbegränsningar för tidigare års under-

skott. Jag kommer i mitt arbete att ingående beskriva regelsystemets uppbyggnad och vilket som är dess huvudsakliga syfte. Vidare kommer jag att redogöra för om bestämmelserna på ett effektivt och rättssäkert sätt lever upp till detta syfte. Avslutningsvis kommer jag att ta ställning till om reglerna i någon mån bör förändras för att underlätta rättstillämpningen.

## 1.2 Avgränsning

Jag har valt att redogöra för reglerna om avdragsbegränsningar för tidigare års underskott ur ett nationellt perspektiv. Bestämmelserna omfattar visserligen utländska bolag, men av utrymmesskäl kommer jag inte att behandla de eventuella problem som kan uppstå när ett utländskt bolag förvärvar eller blir förvärvat av ett underskotts företag. Med anledning av EG-domstolens avgörande i det s.k. Marks & Spencer-målet<sup>1</sup> är dock regleringen i 40 kap. IL intressant ur ett internationellt perspektiv. I avgörandet, som avsåg rätten till gränsöverskridande resultatutjämnning mellan bolag inom EU, uttalade EG-domstolen bl.a. att avdrag för ett utländskt dotterbolags förlust inte får vägras om dotterbolaget har uttömt möjligheterna att utnyttja förlusten i sitt hemvistland i förhållande till tidigare eller kommande års vinster. För att ett utländskt bolag ska ha rätt att göra avdrag för en förlust som har uppkommit i ett svenskt dotterbolag krävs det således att dotterbolaget har förlorat rätten till avdrag för tidigare års underskott, vilket exempelvis sker genom beloppsspärrens inträde vid ägarförändringar.

Mitt arbete behandlar de bestämmelser och spärrar som inträder när ett underskotts företag genomgår en ägarförändring, 40 kap. IL. Av utrymmesskäl kommer jag inte att utveckla de begränsningsregler och spärrar som aktualiseras i andra fall än när underskotts företaget har genomgått en ägarförändring. För att ge läsaren en överblick av bestämmelserna i 40 kap. IL kommer jag i avsnitt 2.2 att kortfattat redogöra för hur avdragsrätten för inrullade underskott begränsas i samband med konkurs och ackord. Vidare nämns ytterligare några undantag från huvudregeln om avdragsrätt i avsnitt 3.1.

I min beskrivning av bestämmelserna och i de exempel som jag ger utgår jag från svenska aktiebolag. Bestämmelserna är tillämpliga även på andra juridiska personer, men då aktiebolag torde vara den bolagsform som i störst omfattning påverkas av bestämmelserna har jag valt att utgå från dessa.

## 1.3 Metod och material

Vid utformningen av denna uppsats har jag valt att arbeta utifrån en rättsdogmatisk metod. Jag beskriver och utvärderar rättsreglerna med hjälp av lagtext, förarbeten, doktrin och praxis.

---

<sup>1</sup> Mål C-446/03, Marks & Spencer plc.

Under uppsatsarbetet använder jag mig till största delen av förarbeten till tidigare och nuvarande lagstiftning. Mycket av mitt material har jag hämtat ur propositionerna till lag om avdrag för underskott i näringsverksamhet (LAU) och IL. Litteraturen på området är knapp. Den bok som främst behandlar förlustutjämningsproblematiken är Lars Samuelssons avhandling, *Förlustutjämnning – En skatterättslig studie*, från år 1994. Avhandlingen färdigställdes dock innan LAU trädde i kraft och därför får denna bok enbart fungera som en allmän introduktion till ämnet. Den litteratur som jag främst använder mig av är istället Bertil Wimans artikel *Underskottsavdragslagen*, vilken publicerades i Skattenytt år 1994. I artikeln beskriver Wiman på ett ingående sätt bestämmelserna i LAU och framför kritik mot deras utformning.

Det finns en del praxis på området, som dock till största delen avser de tidigare bestämmelserna i LAU och inte den nuvarande lagstiftningen i IL. De rättsfall jag använder mig av i uppsatsarbetet är främst avgöranden från kammarrätterna och förhandsavgöranden från Skatterättsnämnden (SRN), vilket medför att avgörandena har begränsat rättskällevärde. I avsaknad av avgöranden från högre instans använder jag mig ändå av dessa uttalanden i syfte att hitta möjliga lösningsförslag på de tolkningsproblem som finns på området. Beträffande SRN:s förhandsavgöranden har jag endast tillgång till dessa så som de har refererats i Skatteverkets rättsfallssammanställning.

Förutom förarbeten, praxis och doktrin använder jag mig av material från SKV. Speciellt *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering* ger en bra överblick av regelsystemet och tar upp mycket av den praxis som finns på området. För att mer ingående kunna redogöra för SKV:s inställning avseende tillämpningen av bestämmelserna använder jag mig av ett antal skrivelser som har publicerats av SKV. Under vintern 2006/2007 praktiserade jag på Skatteverkets kontor i Malmö och hade då nöjet att närvara vid en temadag som bl.a. behandlade de aktuella bestämmelserna i 40 kap. IL. Såväl den information som lämnades där om hur SKV ser på regelverket och dess tolkningsproblem samt den problemdiskussion som fördes vid mötet har varit till stor hjälp för mig vid utformningen av denna uppsats.

## 1.4 Disposition

Jag har valt att huvudsakligen disponera min uppsats med utgångspunkt i den ordning som bestämmelserna har i 40 kap. IL.

Uppsatsens första avsnitt är en inledning till ämnet där syfte, metod- och materialbeskrivningar samt gjorda avgränsningar anges. Som en introduktion till lagstiftningen om avdragsbegränsningar för tidigare års underskott ges i det andra avsnittet en historisk beskrivning av de regler som har lett fram till den nuvarande lagstiftningen på området. Det tredje avsnittet behandlar de inledande bestämmelserna i 40 kap. IL och jag

redogör däri för huvudregeln om avdragsrätt samt definitionerna av de begrepp som finns i lagtexten.

Begränsningsreglerna är främst avsedda att tillämpas då ett underskotts-företag genomgår en ägarförändring. Det finns fyra typer av ägarförändringar som medför att bestämmelserna aktualiseras. Dessa fyra s.k. spärr-situationer behandlas i uppsatsens fjärde avsnitt. Bestämmelserna om när en ägarförändring anses ha ägt rum är avgörande för regelsystemets tillämpning och därför har detta avsnitt givits stort utrymme i uppsatsen.

I samband med att en ägarförändring sker inträder en eller två spärrar som begränsar underskottsföretagets rätt till avdrag för tidigare års underskott. De spärrar som aktualiseras vid ägarförändringar är beloppsspärren och koncernbidragsspärren, vilka behandlas i det femte respektive sjätte avsnittet. Beloppsspärrens utformning har gett upphov till många oklarheter, vilket återspeglas av att den praxis som finns på området till största delen avser tillämpningen av denna spärr. För att belysa och utreda beloppsspärrens oklarheter är det femte avsnittet uppsatsens mest omfattande.

I uppsatsens sjunde och avslutande avsnitt sammanfattar jag den problematik som begränsningsreglerna ger upphov till samt analyserar denna. I detta avsnitt gör jag även en utvärdering av bestämmelserna i förhållande till det syfte som ligger bakom dess utformning samt behandlar begränsningsreglerna de lege ferenda.

# 2 Förlustutjämning i svensk rätt

## 2.1 Historisk återblick

### 2.1.1 Lag om förlustavdrag (FAL)

Före år 1960 fanns endast begränsade möjligheter att utjämna inkomster mellan olika beskattningsår. Bortsett från sådan resultatutjämning som kunde ske genom avskrivnings- och värderingsregler samt genom exempelvis avsättning till investeringsfonder innebar huvudprincipen om beskattningsårets slutenhet att varje års resultat bedömdes för sig, oberoende av resultatet under andra år. Denna bristande möjlighet till öppen resultatutjämning mellan olika år förändrades genom tillkomsten av förordningen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst (förlustutjämningsförordningen).<sup>2</sup> Genom denna förordning blev det möjligt att kvitta beskattningsårets underskott mot framtida vinster, även kallat att rulla framåt eller in, s.k. carry over (även carry forward). Så småningom ändrades författningens beteckning till lag (1960:63) om förlustavdrag (FAL).

Bestämmelserna i FAL var uppbyggda så att ett belopp som motsvarade summan av eventuella underskott i den skattskyldiges förvärvskällor samt övriga allmänna avdrag fick sparas i form av ett förlustavdrag. Detta förlustavdrag fick sedan inom sex år från utgången av förluståret användas för kvittning av den skattskyldiges vinster. Lagen innehöll också begränsningar i rätten till förlustavdrag vid konkurs och ackord samt vid fusion eller ägarskifte i fåmansägda familjebolag.<sup>3</sup>

Reglerna i FAL förändrades och kompletterades flera gånger. Efter en översyn av regelsystemet år 1983 utvidgades rätten till förlustavdrag. Begränsningsregeln vid ägarskifte i familjebolag ersattes av en regel om ägarskifte i fåmansbolag, vilken i större utsträckning än tidigare tillät förändringar i ägarstrukturen utan att rätten till förlustavdrag påverkades. Samtidigt infördes den s.k. skalbolagsregeln som begränsade rätten till förlustavdrag vid ägarförändringar i bolag som inte hade någon egentlig verksamhet eller reella tillgångar utan endast bestod av utnyttjade förlustavdrag.<sup>4</sup>

Genom skattereformen år 1990 förändrades tekniken för förlustutjämning i svensk rätt och ett system med rullning framåt i förvärvskällan av underskott utan tidsbegränsning infördes. I samband med reformen gjordes även

---

<sup>2</sup> Prop. 1960:30, Förslag till förordning om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst m.m.

<sup>3</sup> Samuelsson, Förlustutjämning, 1994, s. 18ff.

<sup>4</sup> SOU 1992:67, Fortsatt reformering av företagsbeskattningen, del 1, s 74.

ett försök att förändra förlustavdragssystemet. Tanken var att spärreglerna i FAL skulle ersättas med en generell begränsningsregel som skulle tillämpas vid ägarförändringar i alla slag av aktiebolag. Tidsbrist medförde dock att försöket fick avbrytas och det materiella innehållet i FAL behölls. Bestämmelserna flyttades över till lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) respektive kommunalskattelagen (1928:370, KL) samtidigt som FAL upphävdes.<sup>5</sup>

## 2.1.2 Lag om avdrag för underskott i näringsverksamhet (LAU)

Arbetet med att förändra förlustutjämningsystemet fortsatte efter skattereformen år 1990. Begränsningarna för fåmansbolag och skalbolag stred mot utgångspunkten att ett förlustutjämningsystem bör vara neutralt i fråga om ägarförändringar. Neutralitetskravet ansågs inte vara uppfyllt eftersom spärrarna endast avsåg fåmansbolag och skalbolag och inte andra slag av aktiebolag. Vid tillämpningen av fåmansbolagsreglerna gick bolagets underskott helt förlorade, vilket ansågs vara en alltför långtgående konsekvens. Likaså gick rätten till förlustavdrag förlorad när ett bolag endast bestod av finansiella tillgångar och därmed var att bedöma som ett skalbolag. Detta kunde leda till en snedvriden handel med bolag eftersom skalbolagsregelns eventuella tillämplighet kom att spela en alltför stor roll vid företagsförvärv. Skalbolagsregeln ansågs vidare ge olämpliga incitament till ägarförändringar i den mån regeln inte blev tillämplig. Den nya förlustutjämnings-teknik som infördes i samband med skattereformen ansågs även ha skapat vissa möjligheter till kringgående av förlustavdragsreglerna. Sammantaget ansågs därför behovet av att reformera förlustutjämningsystemet vara mycket stort.<sup>6</sup>

Det första förslaget till en ny lag om underskottsavdrag kom i SOU 1992:67. Förslaget innebar att fåmansbolagsreglerna och skalbolagsregeln skulle avskaffas och ersättas med generella spärregler. Systemet skulle därmed uppfylla kravet på neutralitet i fråga om ägarförändringar. Förslaget byggde på en koncernbidragsspärr som innebar att avdrag för underskott endast skulle medges till den del bolagets vinst översteg mottaget koncernbidrag. Dessutom föreslogs en kapitaltillskottsspärr som medförde att avkastning på kapitaltillskott behandlades likvärdigt med koncernbidrag. Syftet med spärrarna var att undvika en alltför omfattande handel med förlustbolag.<sup>7</sup>

Efter att ha remissbehandlats och till viss del omarbetats lades ett nytt förslag fram genom Finansdepartementets promemoria Ds 1993:28. Förutom en koncernbidragsspärr och en kapitaltillskottsspärr föreslogs då en beloppsmässig begränsningsregel. Denna innebar att ett bolags rätt till utnyttjande av gamla underskott skulle falla bort till den del underskottet

---

<sup>5</sup> Prop. 1989/90:110, Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning, s. 546.

<sup>6</sup> Prop. 1993/94:50, Fortsatt reformering av företagsbeskattningen, s. 257.

<sup>7</sup> SOU 1992:67, s. 83ff.

översteg dubbla köpeskillingen för aktierna i bolaget.<sup>8</sup> Regeringen valde i den efterföljande propositionen 1993/94:50 att behålla den beloppsmässiga begränsningsregeln och koncernbidragsspärren men att inte införa någon kapitaltillskottsspärr. Anledningen var att kapitaltillskottsspärrens tillämpningsområde ansågs betydligt mer begränsat.<sup>9</sup> Riksdagen antog regeringens förslag och lagen (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet (LAU) trädde i kraft den 1 januari 1994 och tillämpades första gången vid 1995 års taxering.

Den 1 januari 1999 trädde lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser i kraft.<sup>10</sup> Tidigare bestämmelser i LAU om möjlighet att ta över rätt till avdrag för underskott vid fusioner flyttades då över till den nya lagen.

## 2.2 Inkomstskattelagen (IL)

Den 1 januari 2000 trädde inkomstskattelagen (1999:1229, IL) i kraft och ersatte KL, SIL samt 33 andra skatterättsliga lagar.<sup>11</sup> Syftet med IL var att göra en omfattande lagteknisk och språklig bearbetning av lagstiftningen rörande inkomstskatt. Vid arbetet med att samla lagstiftningen i en gemensam lag gjordes därför endast få materiella ändringar.<sup>12</sup> Reglerna om underskottsavdrag flyttades från LAU till 40 kap. IL, som fick beteckningen *Tidigare års underskott*. Underskottsavdragsreglerna omarbetades och omredigerades, men genomgick endast mindre materiella ändringar.<sup>13</sup> Bestämmelserna i 1998 års lag om möjligheten att överta rätten att dra av gamla underskott i samband med fusion, fission och verksamhetsavyttring togs inte in i 40 kap. IL utan placerades i 37 kap IL.<sup>14</sup>

Dagens regler om underskottsavdrag överensstämmer till största delen med innehållet i den nu upphävda LAU. Redan vid införandet av LAU framfördes kritik mot att spärreglerna var alltför komplicerade och svåra att tillämpa.<sup>15</sup> I samband med införandet av IL kritiserades åter regelsystemet. Lagrådet uttalade att reglerna inte uppfyllde rimliga krav på måluppfyllnad, rättssäkerhet och på en i praktiken hanterlig rättstillämpning. Vidare menade Lagrådet att förslaget till följd av sin komplexitet inte skulle kunna tillämpas på åsyftat sätt och att en korrekt tillämpning av bestämmelserna därför skulle kunna leda till materiellt mindre tillfredsställande resultat. Regeringen å sin sida betonade regelsystemets karaktär av stopplagstiftning samt dess syfte att förhindra handel med förlustbolag. Trots att vissa av

---

<sup>8</sup> Ds 1993:28, Beskattning av enskild näringsverksamhet m.m. Ändringar i bolagsbeskattningen, s. 237.

<sup>9</sup> Prop. 1993/94:50, s. 255ff.

<sup>10</sup> Prop. 1998/99:15, Omstruktureringar och beskattning.

<sup>11</sup> Andersson m.fl., Inkomstskattelagen – En presentation med nyckel, 2000, s. 13.

<sup>12</sup> Prop. 1999/2000:2, Inkomstskattelagen, del 1, s. 476.

<sup>13</sup> Andersson m.fl., 2000, s. 111.

<sup>14</sup> Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 462.

<sup>15</sup> Prop. 1993/94:50, s. 255.

underskottsavdragssystemets regler kunde vara svåra att tillämpa ansåg regeringen att reglerna hade uppfyllt det bakomliggande syftet. Den kritik som Lagrådet framfört riktade sig inte mot överföringen till IL utan mot bestämmelsernas materiella innehåll. Emellertid ansåg regeringen att det inte var lämpligt att i samband med införandet av IL ta ställning till om det skulle göras materiella ändringar i det komplicerade underskottsavdragssystemet.<sup>16</sup>

Resultat blev att tidigare materiella regler till största del kvarstår i IL. Som huvudregel gäller att ett underskott får rullas från ett beskattningsår till nästa. Från denna huvudregel finns ett flertal undantag, som innebär att avdragsrätten för gamla underskott inskränks. Avdragsrätten begränsas huvudsakligen vid ägarförändringar samt vid konkurs och ackord.

Vid ägarförändringar innehåller regelsystemet två spärrar, beloppsspärren och koncernbidragsspärren. De inträder när det bestämmande inflytandet över underskottsbolaget övergår till en ny ägare eller när underskottsföretaget får det bestämmande inflytandet över ett annat företag. Beloppsspärren innebär att underskottsföretaget inte får dra av gamla underskott till den del underskottet överstiger 200 % av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet i företaget, 40 kap. 15 - 17 §§ IL. Man utgår således från det övertagande företags utgift för att förvärva underskottsföretaget. Koncernbidragsspärren inträder om det föreligger koncernbidragsrätt mellan underskottsföretaget och det övertagande eller överlåtande bolaget. Utgångspunkten är att underskottsföretaget inte ska kunna kvitta gamla underskott mot erhållna koncernbidrag, 40 kap. 18 - 19 §§ IL. Underskottsföretaget får inte dra av gamla underskott med högre belopp än årets resultat beräknat utan hänsyn till avdrag för underskott samt för mottagna koncernbidrag. Beloppsspärren och koncernbidragsspärren behandlas vidare i avsnitt 5 respektive 6.

För företag som är eller har varit försatta i konkurs begränsas rätten till avdrag för gamla underskott. Sådana underskott som uppkommit före konkursen får inte dras av, vilket innebär att underskottsföretaget går miste om sina inrullade underskott, 40 kap. 20 § 1 st. IL. Om konkursen läggs ner på grund av att borgenärerna har fått full betalning återfås dock avdragsrätten och underskottsföretaget ska göra avdrag för sådana underskott som med anledning av konkursen inte kunnat dras av tidigare, 40 kap. 20 § 2 st. IL. Om ett underskottsföretag, eller ett svenskt handelsbolag som den skattskyldige är delägare i, får ackord eller skuldsanering har företaget inte rätt att göra avdrag för inrullade underskott till den del dessa motsvaras av den summa som fallit bort genom ackordet eller skuldsaneringen, 40 kap. 21 § IL.

---

<sup>16</sup> Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 464.



# 3 Tidigare års underskott

## 3.1 Avdragsrätt

Om kostnaderna i en näringsverksamhet överstiger intäkterna uppstår ett resultatmässigt underskott, 14 kap. 21 § IL. Om avdrag för underskottet inte kan göras samma beskattningsår enligt de särskilda regler till vilka hänvisas i 14 kap. 22 § IL kommer underskottet att kvarstå och ska dras av ett senare beskattningsår. Enligt 40 kap. 2 § IL gäller som huvudregel att underskott av näringsverksamhet som kvarstår från det föregående beskattningsåret ska dras av i den utsträckning det inte finns några begränsningar i 40 kap. eller i vissa andra specifikt angivna bestämmelser i IL. Detta innebär alltså att ett uppkommande underskott rullas framåt.<sup>17</sup> Ett underskott som kvarstår från tidigare beskattningsår ska dras av året efter oavsett om bolagets resultat detta år uppvisar ett överskott eller underskott. Om bolagets verksamhet resulterar i ett underskott detta år ackumuleras de båda underskotten och rullas vidare till nästkommande beskattningsår.<sup>18</sup>

Huvudregeln är således att det föreligger avdragsrätt för gamla underskott. Det finns dock ett flertal situationer när avdragsrätten begränsas. Enligt 40 kap. IL inskränks avdragsrätten för gamla underskott vid ägarskifte hos företag, vid konkurs, ackord eller skuldsanering, vid överlåtelse av andelar i statliga kreditinstitut samt vid överlåtelse enligt den s.k. *Lex Kockum*<sup>19</sup>. Det finns också bestämmelser om undantag från avdragsrätten på andra ställen i IL. Som ovan nämnts hänvisas i 40 kap. 2 § IL till bestämmelser i andra kapitel rörande underprisöverlåtelse, kvalificerade fusioner och fissioner, verksamhetsavyttringar, partiella fissioner samt underskott i andelshus.<sup>20</sup>

## 3.2 Definitioner

Bestämmelserna om avdragsbegränsning för tidigare års underskott bygger på ett antal begrepp som definieras i 40 kap. IL:s inledande paragrafer.

---

<sup>17</sup> Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 465.

<sup>18</sup> Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering, del 3, Skatteverket, 2007, s. 209f.

<sup>19</sup> Se 40 kap. 24 § och hänvisningen till 14 kap. 17 och 18 §§, som innehåller särskilda regler om avdrag för underskott vid överlåtelse till staten, en kommun eller till ett bolag som helt eller till övervägande del innehas direkt eller indirekt av staten eller en kommun.

<sup>20</sup> Underprisöverlåtelse i 23 kap. 29 § IL, kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 21-26, 28 §§ IL, verksamhetsavyttringar i 38 kap. 17 § IL, partiella fissioner i 38 a kap. 17 § IL samt underskott av andelshus i 42 kap. 33 § IL.

### 3.2.1 Företag – 40 kap. 3 §

Med begreppet företag avses svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, svensk stiftelse, svensk ideell förening samt utländskt bolag, 40 kap. 3 § IL. Bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag faller in under definitionen då dessa räknas som ett svenskt aktiebolag, 10 kap. 1 § lag (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse respektive 2 kap. 4 § IL. Ett handelsbolag faller däremot utanför definitionen och är inte att anse som ett företag enligt underskottsavdragsreglerna. Om en regel ska tillämpas på handelsbolag står det därför uttryckligen i lagtexten att bestämmelsen ska omfatta handelsbolag.

### 3.2.2 Underskottsföretag – 40 kap. 4 §

Begreppet underskottsföretag är centralt vid tillämpningen av bestämmelserna om avdragsbegränsning för tidigare års underskott. Ett företag som hade ett resultatmässigt underskott det föregående beskattningsåret är enligt definitionen att anse som ett underskottsföretag, 40 kap. 4 § IL. Likaså inkluderas ett företag som har ett eget eller övertaget underskott från tidigare beskattningsår som företaget ännu inte har fått göra avdrag för. Begreppet underskottsföretag ersatte vid införandet av IL den tidigare termen förlustbolag. Den nya termen ansågs lämpligare eftersom bestämmelserna behandlar företag som har gamla underskott, vilket inte behöver innebära att företagen går med förlust.<sup>21</sup> Ett företag som saknar gamla underskott faller inte in under definitionen även om företaget redovisar en förlust samma år som en ägarförändring genomförs. Detta underskott ska istället behandlas enligt bestämmelserna i 14 kap. 21 -22 §§ IL, som anger de situationer när ett underskott i näringsverksamhet ska eller får dras av samma år. Företag som har underskott i form av kapitalförluster på delägarrätter som inte har kunnat utnyttjas enligt den s.k. aktiefällan i 48 kap. 26 § IL, omfattas inte av definitionen underskottsföretag och således inte av bestämmelserna om tidigare års underskott.<sup>22</sup>

### 3.2.3 Bestämmande inflytande – 40 kap. 5 §

Vad som avses med bestämmande inflytande styrs av den associationsrättsliga definitionen av detta begrepp. Det innebär att ett företag anses ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är dotterbolag till det förra, 40 kap. 5 § IL. Ett aktiebolag är enligt aktiebolagslagen (2005:551, ABL) ett moderbolag om bolaget ensamt eller tillsammans med andra företag i koncernen innehar eller förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i dotterföretaget. Om bolaget har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dotterföretagets styrelse eller

---

<sup>21</sup> Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 466.

<sup>22</sup> Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering, del 3, s. 211.

ensamt har rätt att utöva bestämmande inflytande över dotterföretaget, p.g.a. avtal eller föreskrift i dotterföretagets bolagsordning, är bolaget också att anse som ett moderbolag, 1 kap. 11 § ABL. I en nyligen avgjord kammarrättsdom<sup>23</sup> prövade domstolen om ett bolag som äger mindre än 50 % av rösterna kan anses ha bestämmande inflytande över bolaget när bolaget har ingått ett avtal med en annan ägare. Det aktuella avtalet medförde dock inte att bolaget ensamt och i alla frågor kunde bestämma hur rösträtten skulle utövas och därför ansåg Kammarrätten i Göteborg (KRNG) att bolaget inte förfogade över rösterna i det ägda bolaget, vilket innebar att kravet på bestämmande inflytande inte var uppfyllt.

Beträffande andra företagsformer än aktiebolag, exempelvis ekonomiska föreningar och stiftelser, finns det i lagtexten en uppräkningslista på lagar som ska tillämpas för att avgöra om ett sådant företag anses ha bestämmande inflytande över ett annat, 40 kap. 5 § IL. Vid bedömningen av om ett utländskt bolag anses ha bestämmande inflytande över ett annat företag ska man utgå från en fiktiv koncern, vilket innebär att det utländska bolaget sätts in i ett svenskt aktiebolags ställe. Om det andra företaget i sådant fall är att anse som ett dotterbolag till det utländska bolaget anses kravet på bestämmande inflytande vara uppfyllt, 40 kap. 5 § 3 st. IL.

### **3.2.4 Koncern och moderföretag – 40 kap. 6 respektive 7 §**

Definitionen av koncern- och moderföretagsbegreppen hänger samman med definitionen av bestämmande inflytande. Om ett företag är att anse som ett moderföretag enligt något av de lagrum som 40 kap. 5 § IL hänvisar till är moderföretagsdefinitionen uppfylld, 40 kap. 7 § IL. På samma sätt anses koncernbegreppet uppfyllt om en koncern föreligger enligt något av de lagrum som ska tillämpas vid bedömningen av bestämmande inflytande, 40 kap. 6 § IL. För att inte diskriminera omstruktureringar inom internationella koncerner omfattar koncernbegreppet även företagsgrupper som motsvarar en svensk koncern, om moderföretaget är hemmahörande i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller är ett utländskt bolag.<sup>24</sup> Av koncerndefinitionen i ABL följer att en fysisk person eller ett handelsbolag aldrig kan vara överst i en koncernhierarki. Likaså har Kammarrätten i Jönköping (KRNJ) i en dom från år 2007 uttalat att en kommun inte kan vara moderbolag i en koncern eller ingå i en koncern vid tillämpningen av underskottsavdragsreglerna.<sup>25</sup> Koncerndefinitionens omfattning är av stor betydelse för tillämpningen av 40 kap. IL, eftersom man enligt flera av kapitlets bestämmelser undviker att gamla underskott spärras om ägarförändringen sker inom en sedan tidigare befintlig koncern.

---

<sup>23</sup> KRNG:s dom meddelad den 24 januari 2007, mål nr. 4360-05.

<sup>24</sup> Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 467.

<sup>25</sup> KRNJ:s dom meddelad den 20 mars 2007, mål nr. 4277-06.

## 4 Ägarförändring

Det huvudsakliga syftet med begränsningsreglerna i 40 kap. IL är att förhindra handel med underskottsbolag. Om ett företag som har gamla utnyttjade underskott blir föremål för ägarförändringar gäller därför inte huvudregeln om avdragsrätt. Av avgörande betydelse för begränsningsreglernas tillämplighet är att bedöma när en ägarförändring eller strukturförändring har ägt rum. Det finns fyra s.k. spärrsituationer då ett företag anses ha genomgått en ägarförändring. Om någon av spärrsituationerna föreligger inträder en beloppsspärr och/eller en koncernbidragsspärr som förhindrar företaget från att utnyttja gamla underskott. Jag kommer nedan att närmare redogöra för de fyra spärrsituationerna samt utveckla vilken eller vilka spärrar som spärrsituationerna utlöser. Den närmare innebörden av belopps- respektive koncernbidragsspärren behandlas i avsnitt 5 och 6.

### 4.1 Spärrsituation 1 – 40 kap. 10 §

Den första av de i lagtexten uppräknade spärrsituationerna är när ett företag får bestämmande inflytande över ett underskottsföretag, 40 kap. 10 § IL. Det vanligaste exemplet är att ett utomstående företag förvärvar ett företag med gamla underskott. Bestämmelsen omfattar både onerösa och benefika förvärv och det spelar således ingen roll om det övertagande företaget har förvärvat det bestämmande inflytandet genom köp eller genom gåva. Om ett företag som äger 50 % av andelarna i ett underskottsföretag förvärvar ytterligare 1 % av andelarna anses en ägarförändring ha ägt rum eftersom det övertagande företaget efter förvärvet har mer än hälften av andelarna i underskottsföretaget.

#### 4.1.1 Beloppsspärr och koncernbidragsspärr

Vid en ägarförändring i enlighet med spärrsituation 1 blir både beloppsspärren och koncernbidragsspärren tillämpliga. Om ägarförändringen sker inom en befintlig koncern inträder dock inte spärrarna. Beloppsspärren tillämpas inte om det övertagande företaget redan före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget, 40 kap. 10 § 2 st. IL. Om det sedan tidigare föreligger ett koncernförhållande mellan bolagen ska man således göra ett undantag från undantaget och tillämpa huvudregeln om avdragsrätt. Likaså inträder inte koncernbidragsspärren om ägarförändringen bara berör företag som redan tidigare ingick i samma koncern, 40 kap. 10 § 3 st. IL. Belopps- och koncernbidragsspärren ska dock tillämpas så fort en utomstående förvärvare är inblandad. Om ett externt företag förvärvar aktierna i moderbolaget, och dotterbolaget är ett underskottsföretag, slår således spärrarna till eftersom ägarförändringen inte enbart berör företag i den befintliga koncernen.

## 4.1.2 Ägarförändring i flera led

En ägarförändring kan omfatta flera led. Ett moderbolag har inte bara bestämmande inflytande över sitt dotterföretag utan också över sitt dotterdotterföretag samt övriga koncernföretag som befinner sig under moderbolaget i koncernens struktur. Om företaget A har bestämmande inflytande över företaget B som i sin tur har bestämmande inflytande över företaget C, så har A bestämmande inflytande över C. En ägarförändring kan sträcka sig långt ner i koncernstrukturen och medföra att spärrarna slår till vid förvärv som bara avlägset berör underskottsföretaget. Vid förvärv av ett moderbolag är det därför viktigt att noga undersöka om det finns något underskottsföretag längre ner i koncernen som medför att beloppsspärren eller koncernbidragsspärren kan bli tillämpliga. Behovet av en sådan långtgående kontroll kan vara problematisk både för det förvärvande företaget och för kontrollerande myndighet och bestämmelsens utformning har därför kritiserats i doktrinen.<sup>26</sup>

Utgångspunkten är således att spärrarna slår till om ägarförändringar sker i ett bolag som direkt eller indirekt, t.ex. genom ett dotterbolag, har bestämmande inflytande i ett underskottsföretag. Sker ägarförändringen inom en befintlig koncern ska spärrarna p.g.a. koncernundantaget dock inte tillämpas. Frågan är hur man ska bedöma situationen när ägarförändringen sker inom en företagsgrupp som inte omfattas av koncerndefinitionen. Faller en sådan ägarförändring in under spärreglernas tillämpningsområde trots att det slutliga ägandet i företagsgruppen inte förändras? SRN har i ett förhandsbesked från år 2007 prövat frågan.<sup>27</sup> Ärendet gällde familjen Z som ägde 76 % av aktiekapitalet och 89 % av rösterna i bolaget N AB. N AB hade i sin tur ett helägt dotterbolag, AB X, som var ett underskottsföretag. Familjen Z avsåg att genom andelsbyte överlåta sitt innehav i N AB till ett annat av familjen Z helägt bolag, NY AB. Fråga uppkom huruvida förvärvet utgjorde en ägarförändring enligt 40 kap. 10 § IL. AB X ansåg att så inte var fallet eftersom familjen Z såväl före som efter förvärvet skulle ha bestämmande inflytande över underskottsföretaget. SRN uttalade dock att bedömningen av om någon ägarförändring har skett ska göras oberoende av om företagsgruppens slutliga ägande är densamma före och efter förvärvet. I samband med att andelarna i N AB överlåts till NY AB sker således en ägarförändring som medför att beloppsspärren och koncernbidragsspärren inträder. SRN:s uttalande i det aktuella fallet överrensstämmer med min tolkning av lagtexten i 40 kap. 10 § IL. Bestämmelsens utformning medför således att en spärrsituation uppstår när en fysisk person som äger två bolag överlåter aktierna i det ena bolaget till det andra bolaget, en s.k. intern aktieöverlåtelse, trots att det slutliga ägandet inte förändras.

---

<sup>26</sup> Se Wiman, Underskottsavdragslagen, 1994, s. 719.

<sup>27</sup> SRN:s förhandsbesked den 12 februari 2007, refererat i SKV:s rättsfallssammanställning nr. 7 år 2007.

## 4.2 Spärrsituation 2 – 40 kap. 11 §

Den andra spärrsituationen aktualiseras om en fysisk person eller en annan juridisk person än de som faller in under definitionen företag förvärvar det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag, 40 kap. 11 § IL. De juridiska personer som omfattas av bestämmelsen är dödsbo, annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag och handelsbolag i vilket en fysisk person, ett dödsbo eller en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag är delägare direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag. Vid bedömningen av om förvärvaren har fått det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget utgår man från en hypotetisk prövning. Om underskottsföretaget, i det fall den nye ägaren varit ett aktiebolag, skulle ha varit ett dotterbolag till förvärvaren anses denne ha förvärvat det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget.<sup>28</sup> Vid en ägarförändring enligt spärrsituation 2 inträder endast beloppsspärren. Eftersom det inte finns någon rätt att lämna koncernbidrag mellan de subjekt som bestämmelsen hänför sig till finns det heller inget behov av en koncernbidragsspärr.

### 4.2.1 Närstående

En fysisk person och en närstående till honom ska räknas som en enda person, 40 kap. 11 § 2 st. IL. Det generella närståendebegreppet i IL<sup>29</sup> utvidgas här till att omfatta även ett svenskt handelsbolag som den fysiska personen själv eller en närstående fysisk person är delägare i. Om två makar tillsammans med sina barn och ett familjeägt handelsbolag förvärvar mer än hälften av rösterna i ett underskottsföretag anses en ägarförändring enligt spärrsituation 2 ha ägt rum. Personerna i närståendekretsen räknas som en person och en ägarförändring anses därmed ha inträffat när de gemensamt får bestämmande inflytande över underskottsföretaget.<sup>30</sup> Eftersom en ägarförändring inträder först när någon i närståendekretsen gör ett förvärv som medför att närståendekretsen gemensamt får mer än hälften av rösterna i underskottsbolaget uppstår en tröskeleffekt. Så länge närståendekretsen äger 50 % av andelarna i underskottsföretaget inträder ingen spärr men så fort någon närstående förvärvar ytterligare 1 % slår beloppsspärren till. Ägarförändringar som genomförs inom kretsen av närstående medför däremot inte att beloppsspärren inträder eftersom närstående personer räknas som en enda person och någon ägarförändring anses därför inte ha ägt rum.

---

<sup>28</sup> Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering, del 3, s. 215.

<sup>29</sup> Det generella närståendebegreppet finns i 2 kap. 22 § IL och omfattar make, förälder, far- och morförälder, avkomling, avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling samt dödsbo som den skattskyldige eller någon av de nämnda personerna är delägare i.

<sup>30</sup> Prop. 1993/94:50, s. 262.

## 4.2.2 Turordning mellan spärrsituation 1 och 2

Spärrsituation 2 är subsidiär till spärrsituation 1, d.v.s. spärrsituation 2 ska tillämpas endast när det inte är möjligt att tillämpa spärrsituation 1. Om en ägarförändring kan falla under båda spärrsituationerna går spärrsituation 1 således före. Ett exempel på detta är om en fysisk person har bestämmande inflytande över ett aktiebolag och aktiebolaget förvärvar ett underskotts-företag. Under förutsättning att det är aktiebolaget som får det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget ska spärrsituation 1 tillämpas, vilket innebär att både beloppsspärren och koncernbidragsspärren inträder. Om det istället är den fysiska personen som får bestämmande inflytande faller ägarförändringen under spärrsituation 2. Om aktiebolaget förvärvar 40 % av rösterna i underskottsföretaget och den fysiska personen själv eller någon närstående till honom förvärvar 10 % av rösterna blir spärrsituation 2, och därmed endast beloppsspärren, tillämplig.<sup>31</sup>

## 4.2.3 Undantagssituationer

Enligt 40 kap. 11 § IL krävs det inte att ett underskottsföretags aktier eller andelar har blivit föremål för handel eller annan typ av förvärv för att spärrsituation 2 ska bli tillämplig. Enligt detta stadgande inträder beloppsspärren exempelvis vid ägarförändringar som innebär att en fysisk person eller ett dödsbo får bestämmande inflytande över underskottsföretaget. Det sägs således inget om att andelarna ska ha bytt ägare. Detta kan leda till problem vid familjerättsliga förändringar i ägarstrukturen hos ett underskottsföretag. Om t.ex. en aktieägare i ett underskottsföretag ingår äktenskap med en annan aktieägare så har en ägarförändring skett utan att någon part har förvärvat nya andelar i företaget. Likaså uppstår problem när det bestämmande inflytandet övergår genom arv, testamente eller bodelning. Vid införandet av LAU blev denna problematik föremål för diskussion i doktrinen.<sup>32</sup> Riksskatteverket föreslog i en rapport år 1995<sup>33</sup> att lagen skulle ändras för att undvika att beloppsspärren utlöses i situationer när det framstår som inkonsekvent och olämpligt. En lagändring infördes i LAU år 1998<sup>34</sup> och flyttades senare över till IL. I 40 kap. 13 § 1 st. IL anges således att när det bestämmande inflytandet i ett underskottsföretag förändras genom arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden ska bestämmelserna om ägarförändringar enligt spärrsituation 2 inte tillämpas. Som exempel på ändrade familjeförhållanden nämns i förarbetena ingående av äktenskap samt adoption.<sup>35</sup>

---

<sup>31</sup> Prop. 1993/94:50, s. 262f.

<sup>32</sup> Se Wiman, 1994, s. 736, samt Hulgaard, Underskottsavdragslagen – några kommentarer, 1995, s. 125.

<sup>33</sup> RSV Rapport 1995:10, Förslag till förenklingar i skattelagstiftningen.

<sup>34</sup> Prop. 1998/99:7, Koncernbeskattningsfrågor för ideella föreningar och stiftelser m.m., s. 27.

<sup>35</sup> Prop. 1998/99:7, s. 27.

En annan undantagssituation är det s.k. företagsledarfallet. I en situation där ett underskotts företag ägs av två personer och den ene av ägarna blir uppköpt av den andre, leder underskottsavdragsreglerna till att beloppsspärren blir tillämplig och bolagets rätt till utnyttjande av gamla underskott delvis försvinner. Dessa skattekonsekvenser är att anse som orimliga och spärrreglerna ska därför inte tillämpas om den nye ägaren under de två föregående beskattningsåren har haft ställning som företagsledare i underskottsföretaget, 40 kap. 13 § 1 st. IL. Begreppet företagsledare återfinns bland bestämmelserna om fåmansföretag och fåmanshandelsbolag. Med företagsledare avses en eller flera fysiska personer som p.g.a. eget eller närståendes andelsinnehav och sin ställning i företaget anses ha ett väsentligt inflytande över företaget, 56 kap. 6 § 2 st. IL.

### 4.3 Spärrsituation 3 – 40 kap. 12 §

Syftet med den tredje spärrsituationen är att samma konsekvenser som inträffar när en fysisk person får bestämmande inflytande över ett underskottsföretag (spärrsituation 2) ska inträffa när en grupp fysiska personer får bestämmande inflytande över företaget. En förutsättning är att gruppen är av sådan begränsad omfattning att det föreligger en möjlighet till samverkan mellan personerna.<sup>36</sup> För att avgöra om en grupp aktieägare har sådan möjlighet till samverkan görs en sammanräkning av de enskilda personernas förvärv. Om en grupp fysiska personer under en period av fem beskattningsår dels var och en har förvärvat minst 5 % av rösterna i underskottsföretaget och dels tillsammans har förvärvat mer än 50 % av rösterna inträder beloppsspärren, 40 kap. 12 § IL. Gruppen av förvärvare är densamma som i spärrsituation 2, d.v.s. fysisk person, dödsbo, annan utländsk juridisk person än utländskt bolag, svenskt handelsbolag i vissa fall samt närstående till någon av dessa personer. Det rör sig här om personer som inte har koncernbidragsrätt och därför blir koncernbidragsspärren inte aktuell. Spärrsituation 3 är tänkt att i praktiken främst tillämpas vid förvärv av aktiebolag som är eller övergår till att vara fåmansbolag, men bestämmelsen är fristående från reglerna om fåmansföretag och möjligheten finns därmed att tillämpa bestämmelsen även på andra typer av företag.<sup>37</sup>

#### 4.3.1 Röstetalet avgör

Vid bedömningen av om en ägarförändring faller under spärrsituation 3 utgår man inte från begreppet bestämmande inflytande. Beloppsspärrens inträde knyts istället till röstetalet. Bestämmelsen skiljer sig här från de övriga spärrsituationerna. Eftersom det rör sig om ett flertal aktieägare måste bedömningen av praktiska skäl knytas till det konkreta innehavet av röstandelar i underskottsföretaget. Om således en grupp aktieägare uppfyller det krav på andelsinnehav som spärrsituation 3 uppställer anses gruppen

---

<sup>36</sup> Prop. 1993/94:50, s. 263.

<sup>37</sup> Prop. 1993/94:50, s. 263.



som helhet ha förvärvat bestämmande inflytande över underskotts företaget. Med förvärv av andel likställs avtal avseende rätt att förvärva andelar i ett företag och avtal avseende rätt att besluta i företagets angelägenheter, 40 kap. 12 § 3 st. IL. Det finns dock vissa förvärvssituationer som är undantagna från spärregelns tillämplighet. Vid en nyemission med lika rätt för alla aktieägare förändras inte ägarförhållandena i bolaget och därför ska det antalet andelar som förvärvas vid en sådan emission inte räknas in vid bedömningen av om någon ägarförändring har skett i underskotts företaget, 40 kap. 12 § 3 st. IL. Likaså ska ägarförändringar som föranleds av arv, testamente eller bodelning inte omfattas av spärrsituationens tillämpningsområde, 40 kap. 13 § 2 st. IL. Spärrsituation 3 ska endast tillämpas i situationer då det inte är möjligt att tillämpa någon av spärrsituationerna 1 eller 2.

### 4.3.2 Bestämmelsens tolkning

I samband med införandet av IL uppmärksammande Lagrådet att ordalydelsen i 40 kap. 12 § 1 st. IL kan ge upphov till tolkningsproblem. Avsikten med bestämmelsen är att beloppsspärren ska slå till om det vid ett och samma tillfälle under en femårsperiod sker förändringar i underskotts företagets ägande i den omfattning som föreskrivs i första stycket. Det vill säga att en grupp fysiska personer dels var och en har förvärvat minst 5 % av rösterna i underskotts företaget och dels tillsammans har förvärvat mer än 50 % av rösterna. Lagrådet utgick i sitt resonemang visserligen från att denna tolkning av lagrummet är den rätta, men påpekade att bestämmelsens utformning kan ge upphov till en annan tolkning. Ordalydelsen i första stycket kan inkludera situationer då en aktiepost som omfattar mer än 10 % av röstetalet byter ägare mer än fem gånger under tidsperioden, vilket innebär en utvidgning av bestämmelsens tänkta tillämpningsområde.<sup>38</sup> Lagrådet föreslog en omarbetning av första stycket för att det tydligare ska framgå vilka situationer som bestämmelsen avser. Regeringen bekräftade i propositionen att Lagrådets ursprungliga tolkning av bestämmelsen var den avsedda och menade att det knappast föreföll troligt att avsikten med bestämmelsen skulle kunna missuppfattas.<sup>39</sup> Enligt regeringen talar sunt förnuft, i kombination med förarbetena, för en sådan tolkning av paragrafens ordalydelse. Vidare påpekade regeringen att det inte är helt enkelt att omarbota bestämmelsens utformning utan att komplicera lagtexten. Regeringen valde därför att inte ändra bestämmelsen.<sup>40</sup>

Jag anser att Lagrådet har rätt i den kritik som riktas mot bestämmelsens utformning. Enligt lagtextens ordalydelse inkluderar bestämmelsen situationen när samma aktiepost byter ägare upprepade gånger under den angivna femårsperioden. Trots detta håller jag med regeringen om att Lagrådets tolkning av bestämmelsen är långsökt och jag tror inte att bestämmelsens utformning kommer att medföra tillämpningsproblem. Mig veterligen har

<sup>38</sup> Prop. 1999/2000:2, del 3, s. 450.

<sup>39</sup> Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 471.

<sup>40</sup> Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 471.

bestämmelsens ordalydelse inte heller varit föremål för prövning i praxis. För att undanröja eventuella tvivel avseende bestämmelsens tillämpningsområde föreslår jag ändå att regeln förtydligas. Detta kan ske genom att paragrafen kompletteras med en mening som uttryckligen stadgar att bestämmelsen inte omfattar situationer då samma andelar blir föremål för upprepade förvärv under den angivna tidsperioden.

### 4.3.3 Direkta och indirekta förvärv

Spärrsituation 3 är tillämplig när fysiska personer direkt eller indirekt förvärvar andelar i ett underskotts företag. Med indirekta förvärv avses förvärv som görs av fysiska personers företag eller fysiska personers företags dotterbolag, 40 kap. 12 § 2 st. IL. Det är tillräckligt att en fysisk person innehar andelar motsvarande 5 % av rösterna i ett företag för att det företagets förvärv av andelar i ett underskotts företag ska ses som ett indirekt förvärv gjort av den fysiske personen. Kravet på 5 % ägande har kritiserats för att vara för lågt i förhållande till de ägarförändringar som bestämmelsen syftar till att omfatta. Wiman tog upp frågan i Skattenytt år 1994 och gjorde då bedömningen att lagtextens lydelse stred mot det motivuttalande som gjordes i förarbetena till LAU.<sup>41</sup> Enligt uttalandet i specialmotiveringen ska ett förvärv som gjorts av ett annat rättssubjekt genom företag över vilka rättssubjektet direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande anses som förvärv som gjorts av rättssubjektet.<sup>42</sup> Beskrivningen i specialmotiveringen av vilka förvärv som ska omfattas av den aktuella bestämmelsen är enligt Wiman snävare än lagtextens ordalydelse.

Vid införandet av IL tog Lagrådet upp frågan och ifrågasatte då om inte bestämmelsen har en alltför stor räckvidd i förhållande till dess syfte. Lagrådet menade att konsekvensen av bestämmelsens utformning kan bli att beloppsspärren inträder utan att några nya ägare har fått bestämmande inflytande över underskotts företaget. Lagrådet tog även upp kontrollproblemet och påpekade att det både för underskotts företaget och för dess ägare kan vara nästintill omöjligt att överskåda om ett förvärv medför att beloppsspärren inträder.<sup>43</sup> Trots Lagrådets kritik valde regeringen att inte förändra bestämmelsen vid införandet av IL. Regeringen hänvisade till att bestämmelsens utformning inte har lett till några praktiska tillämpningssvårigheter samt att bestämmelsen anses uppfylla det huvudsakliga syftet, nämligen att förhindra handel med förlustbolag.<sup>44</sup>

Enligt min mening föreligger här en situation där förutsebarheten för den skattskyldige måste vägas mot samhällets behov av spärregler. För att skapa en lagstiftning som effektivt motverkar handel med förlustbolag är det nödvändigt att reglerna även omfattar indirekta förvärv. Jag håller dock med Lagrådet om att det nuvarande kravet på 5 % ägande är lågt. Att ett förvärv

---

<sup>41</sup> Wiman, 1994, s. 722.

<sup>42</sup> Prop. 1993/94:50, s. 325f.

<sup>43</sup> Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 472.

<sup>44</sup> Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 472.

som görs av ett företag där en enskild person äger 5 % av rösterna medför att personen räknas som förvärvare innebär att beloppsspärren kan slå till i situationer då det kanske inte är önskvärt. Enligt min mening är det självklart att bestämmelsen ska omfatta förvärv som gjorts av ett företag där den enskilde personen har bestämmande inflytande. För att säkerställa bestämmelsens effektivitet bör dock procentgränsen för indirekta förvärv sättas lägre. Exakt var gränsen bör hamna är svårt att säga, men enligt min mening vore det rimligare med en gräns som ligger omkring 20 % av samtliga andelar.

Frågan är dock om den aktuella diskussionen har någon praktisk relevans. Med bakgrund av de krav som uppställs i 40 kap. 12 § IL torde bestämmelsens tillämpningsområde enligt min mening vara relativt litet i förhållande till övriga spärrsituationer. För att bestämmelsen ska tillämpas krävs att majoriteten av andelarna i underskottsföretaget förvärvas av en grupp personer, vilken är av sådan omfattning att det inom gruppen föreligger möjlighet till samverkan. Vidare är spärrsituation 3 sekundär både till spärrsituation 1 och spärrsituation 2, vilket medför att bestämmelsens tillämpningsområde begränsas ytterligare. Jag tror därför att procentgränsen för indirekta förvärv får väldigt liten betydelse i praktiken. Regeringen betonade i propositionen att bestämmelsen inte har medfört några tillämpningsproblem<sup>45</sup>, vilket enligt min mening talar för att det inte krävs någon omarbetning av procentgränsen avseende indirekta förvärv.

## 4.4 Spärrsituation 4 – 40 kap. 14 §

Den fjärde spärrsituationen skiljer sig avsevärt från de övriga. Spärrsituation 4 inträder vid ägarförändringar som innebär att ett underskottsföretag eller moderbolaget till ett underskottsföretag får bestämmande inflytande över ett annat företag, 40 kap. 14 § IL. Det rör sig alltså inte om en förändring i ägandet av underskottsföretaget utan bestämmelsen tillämpas när underskottsföretaget blir ny ägare till annat bolag. Spärrsituationen uppstår dels när underskottsföretaget förvärvar bestämmande inflytande i ett dotterbolag och därmed blir moderbolag i en koncern och dels när underskottsföretagets moderbolag får bestämmande inflytande över ett annat bolag och underskottsföretaget får ett nytt systerföretag. Spärrsituation 4 medför inte att ägandet av underskottsföretaget förändras och det är således inte fråga om något underskottsforvärv. Eftersom spärrsituationen inte syftar till att förhindra handel med underskott är beloppsspärren inte aktuell utan det är endast koncernbidragsspärren som tillämpas. Det är inte lagstiftarens mening att koncernbidragsspärren ska inträda vid ägarförändringar inom en sedan tidigare befintlig koncern. Om ägarförändringen bara berör företag som före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget inträder därför inte koncernbidragsspärren, 40 kap. 14 § 2 st. IL.

---

<sup>45</sup> Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 472.

#### 4.4.1 Förhindrar koncernbidrag

Tanken bakom spärrensituation 4 är att den ska förhindra att ett underskotts-företag förvärvar aktierna i ett företag som har tillgångar med betydande övervärden. För att den vinst som uppkommer vid försäljningen av tillgångarna inte ska kunna kvittas mot underskottsföretagets gamla underskott inträder därför koncernbidragsspärren. Koncernbidragsspärren förhindrar att det nya dotterföretaget kan lämna koncernbidrag till underskottsföretaget.<sup>46</sup> Spärren är dock inte tillämplig på koncernbidrag som underskottsföretaget erhåller från andra bolag i koncernen. Liksom vid ägarförändringar enligt spärrensituation 1, 2 och 3 kan det i samband med ägarförändringar enligt spärrensituation 4 uppstå kontrollproblem. När underskottsföretaget förvärvar ett nytt bolag torde det inte uppstå några kontrollproblem men då underskottsföretagets moderbolag förvärvar ett nytt dotterbolag kan det vara svårt att förutse konsekvenserna av förvärvet. Särskilt i de fall koncernen omfattar många bolag och underskottsföretaget är placerat långt ifrån sitt moderbolag i koncernstrukturen kan det vara svårt att förutse koncernbidragsspärrens inträde.<sup>47</sup>

#### 4.4.2 Bildandet av ett nytt aktiebolag

Frågan om spärrensituation 4 kan kringgås genom att underskottsföretaget inte förvärvar ett befintligt bolag utan bildar ett nytt aktiebolag har aktualiserats i praxis. I ett överklagat förhandsbesked har Regeringsrätten (RegR) prövat koncernbidragsspärrens tillämplighet när ett underskottsbolag bildar ett nytt aktiebolag.<sup>48</sup> Ärendet avsåg ett underskottsföretag som år 1994 bildade ett nytt aktiebolag och förvärvade 51 % av andelarna och rösterna i bolaget. Underskottsföretaget utvidgade senare sitt ägande till att omfatta samtliga andelar i det nybildade bolaget. SRN ansåg att underskottsföretaget i samband med bildandet fått bestämmande inflytande över dotterbolaget. Koncernbidragsspärren var därmed tillämplig på koncernbidrag som det nya dotterbolaget lämnade till underskottsföretaget. RegR fastställde nämndens förhandsbesked.

---

<sup>46</sup> Prop. 1993/94:50, s. 268.

<sup>47</sup> Wiman, 1994, s. 723.

<sup>48</sup> RÅ 1998 not. 59, ärendet avser taxeringsåret 1998.

## 5 Beloppsspärren - 40 kap. 15 - 17 §§

När ett underskotts företag förvärvas av ett annat bolag, en fysisk person eller en grupp fysiska personer inträder beloppsspärren. Beloppsspärren inskränker underskotts företagets rätt att utnyttja gamla ackumulerade underskott. Spärren är tillämplig i tre av de fyra ägarförändringssituationer som beskrivits ovan, nämligen spärrsituation 1, 2 och 3. Spärrsituation 4 omfattas inte av beloppsspärrens tillämpningsområde eftersom den spärrsituationen inte aktualiseras vid förvärv av ett underskotts företag.

Beloppsspärren innebär att underskotts företaget endast har rätt att utnyttja tidigare års underskott till den del dessa inte överstiger 200 % av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget, 40 kap. 15 § IL. Syftet med bestämmelsen är att förhindra handel med bolag som har en stor andel gamla underskott i förhållande till övrig substans i bolaget, framförallt s.k. skalbolag. Lagstiftaren har valt att knyta beloppsspärren till den utgift som den nye ägarens har för att förvärva det bestämmande inflytandet i underskotts företaget. Därmed utgår lagstiftaren från att anskaffningsutgiften står i relation till substansen i underskotts företaget. Ju högre köpeskillingen är i förhållande till värdet av de gamla underskotten, desto större är substansen i underskotts företaget och desto mindre är behovet av spärregler.<sup>49</sup> Beloppsspärren är definitiv, vilket innebär att den del av underskottet som inte får utnyttjas går förlorad för all framtid.

För att förhindra kringgående av beloppsspärren omfattas även indirekta förvärv av bestämmelsens tillämpningsområde. När moderbolaget till ett underskotts företag förvärvas är det således anskaffningsutgiften för moderbolaget som är avgörande för underskotts företagets avdragsrätt.<sup>50</sup> Om underskotts företaget ingår i en koncern är det utgiften för att förvärva bestämmande inflytande över koncernen som ska beaktas vid tillämpningen av beloppsspärren. I det fall förvärvet omfattar flera underskotts företag som ingår i samma koncern ska anskaffningsutgiften genom proportionering fördelas på underskotts företagen utifrån deras andel av koncernens totala underskott, 40 kap. 15 § 2 st. IL.

### 5.1 Anskaffningsutgift

Beloppsspärren innebär att underskotts företaget efter en ägarförändring får utnyttja gamla underskott till ett belopp motsvarande 200 % av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget (spärrsituation 1 och 2) eller utgiften för att förvärva andelar med mer än 50 % av

---

<sup>49</sup> Prop. 1993/94:50, s. 259.

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

rösterna i underskottsföretaget (spärrsituation 3). Med anledning av bestämmelsens utformning är det därför av avgörande betydelse att fastställa vad som är att anse som utgiften för förvärvet. Varken lagtext eller praxis ger något klart besked i frågan och en stor del av kritiken mot underskottsavdragsreglerna ligger därför i problematiken kring fastställandet av förvärvarens anskaffningsutgift. I samband med att regelsystemet flyttades från LAU till IL ersattes begreppet kostnad med utgift. Anledningen är att bestämmelsen inte hänför sig till en kostnad i bemärkelsen periodiserad utgift. Begreppet utgift ansågs mer lämpligt då en utgift normalt utgörs av en betalning. Det utsluts dock inte att termen kan omfatta även situationer då ersättningen vid förvärvet erläggs i form av kostnader, d.v.s. periodiserade utgifter.<sup>51</sup>

### 5.1.1 Sammanlagda utgiften för förvärvet

Enligt lagtexten är det kostnaden för att förvärva det bestämmande inflytandet i underskottsföretaget som är avgörande för hur stor del av underskottsavdraget som går förlorat vid en ägarförändring, 40 kap. 15 § IL. Bestämmelsen ger dock ingen ytterligare förklaring till vilken utgift som avses. Eftersom det bestämmande inflytandet i ett underskottsbolag uppnås när mer än hälften av andelarna i företaget förvärvas kan lagtextens ordalydelse tolkas som att endast den del av köpeskillingen som motsvarar 51 % av ägandet får medräknas. Enligt ett uttalande i förarbetena är det dock den sammanlagda anskaffningsutgiften som ska beaktas vid beräkningen.<sup>52</sup> Om en köpare förvärvar samtliga andelar i ett underskottsföretag ska således hela anskaffningskostnaden läggas till grund för beloppsspärren. Det är enligt förarbetena klart att den köpeskillning som erläggs vid förvärvet ska ingå i anskaffningskostnaden.

Det framgår varken i lagtexten eller i förarbetena om anskaffningsutgiften kan omfatta även andra utgifter än den köpeskillning som erläggs vid förvärvet. Ska exempelvis utgifter för resor och rådgivning i samband med förvärvet ingå i anskaffningsutgiften? Utifrån följande resonemang anser jag att så bör vara fallet: Enligt huvudregeln i IL är utgifter som den skattskyldige har för att förvärva och bibehålla inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet avdragsgilla, 16 kap. 1 § IL. Detta innebär att den skattskyldige har rätt att tillgodoräkna sig de utgifterna som avdragsgilla kostnader. Mot bakgrund av denna huvudregel anser jag att den skattskyldige vid förvärv av ett underskottsföretag bör ha rätt att på samma sätt tillgodoräkna sig de utgifter som uppkommer i samband med förvärvet. Utgifterna för förvärvet ska därmed räknas in i anskaffningsutgiften, vilket medför att den del av underskottsavdraget som spärras av beloppsspärren minskar. Min bedömning får stöd av bestämmelsen om rätt till underskottsavdrag vid fusion och fission, 37 kap. 21 § IL. På samma sätt som vid en ägarförändring ska beloppsspärren nämligen tillämpas om det överlåtande

---

<sup>51</sup> Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 474.

<sup>52</sup> Prop. 1993/94:50, s. 326.

företaget vid en fusion eller en fission har ett underskott som kvarstår från tidigare beskattningsår. Vid tillämpningen av beloppsspärren i denna situation ska beräkningen av det spärrade underskottsavdragets storlek göras utifrån summan av vederlaget och de utgifter som det övertagande företaget har haft för att förvärva andelar i det överlåtande företaget. Min åsikt är därför att anskaffningsutgiften vid en ägarförändring inte endast bör omfatta köpeskillingen, utan även andra utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet av underskottsföretaget.

## 5.1.2 Delförvärv

Att den sammanlagda anskaffningsutgiften ska ligga till grund för beloppsspärrens storlek innebär att man inte tar hänsyn till hur stor del av underskottsföretaget som har förvärvats. Även om en förvärvare väljer att inte köpa samtliga andelar i underskottsbolaget ska köpeskillingen för förvärvet ligga till grund för bedömningen, vilket innebär att företaget förlorar en större del av sitt gamla underskott vid ett delförvärv än vid ett förvärv av samtliga andelar i bolaget. Wiman har ifrågasatt om det är rimligt att låta anskaffningsutgiften avgöra det spärrade underskottsavdragets storlek när inte hela underskottsföretaget förvärvas.<sup>53</sup> Uttalandet i förarbetena att man ska utgå från den sammanlagda anskaffningsutgiften medför nämligen att en större del av underskottet går förlorat om en köpare endast förvärvar 51 % av andelarna än om samtliga andelar i underskottsföretaget förvärvas. Jag ska förtydliga situationen med ett exempel: *Ett underskottsföretag har 150 000 kr i underskott från tidigare år. Om samtliga andelar i företaget förvärvas och köpeskillingen är 100 000 kr har företaget efter ägarförändringen rätt att utnyttja hela det gamla underskottet eftersom dubbla köpeskillingen överstiger summan av det ackumulerade underskottet ( $200 \% \times 100\,000 = 200\,000$ ). Om förvärvaren istället väljer att köpa 51 % av andelarna i underskottsföretaget för motsvarande 51 000 kr går en del av det gamla underskottet förlorat. Dubbla köpeskillingen uppgår till 102 000 kr ( $200 \% \times 51\,000 = 102\,000$ ) och bolaget har därmed inte rätt att utnyttja den del av underskottet som överstiger detta belopp. Underskottsföretaget går därmed miste om 48 000 kr av det gamla underskottet.* Liksom Wiman påpekar kan man ifrågasätta anledningen till att underskottsföretaget förlorar en större del av underskottsavdraget vid en ägarförändring där endast det bestämmande inflytandet övergår jämfört med en ägarförändring där hela företaget förvärvas. Att en ägare som har 51 % av rösterna sannolikt får svårare att utnyttja bolagets aktuella underskott än en ägare som har samtliga röster i bolaget talar istället för att tillämpningen av beloppsspärren borde ge motsatt effekt.<sup>54</sup>

Det ovan anförda resonemanget innebär att storleken på ett förvärv kan få avgörande betydelse för ekonomin i ett underskottsföretag. Om underskottsföretaget i exemplet ovan har två ägare som äger 49 % respektive 51 % av

---

<sup>53</sup> Wiman, 1994, s. 736f.

<sup>54</sup> Wiman, 1994, s. 737.

rösterna kan det således vara helt avgörande för bolagets ekonomiska situation om någon av ägarna väljer att avyttra sina andelar i bolaget. Avyttrar majoritetsägaren alla sina andelar inträder beloppsspärren vid ägarförändringen och den del av underskottet som överstiger dubbla köpeskillingen försvinner. Om det istället är minoritetsägaren i bolaget som avyttrar sina andelar sker ingen ägarförändring eftersom förvärvaren inte har fått bestämmande inflytande över bolaget. Således inträder inte beloppsspärren och underskottsbolaget får behålla hela det gamla underskottet. Om de båda aktieägarna gemensamt säljer sina aktier inträder beloppsspärren, men företaget har rätt att utnyttja hela det gamla underskottet eftersom detta understiger dubbla köpeskillingen.

Enligt min mening överrensstämmer beloppsspärrens utformning i denna del inte med neutralitetsprincipen. Vid utarbetandet av underskottsavdragssystemet uttalades att avsikten med reglerna var att skapa neutralitet mellan olika former av ägarförändringar.<sup>55</sup> Den diskrepans i rätten att utnyttja gamla underskott som förvärvets storlek ger upphov till innebär att neutralitetskravet inte uppfylls. Frågan är då vad som kan göras för att komma till rätta med problemet. Jag anser att det optimala är att proportionera anskaffningsutgiften i förhållande till förvärvets storlek. Vid ett delförvärv om 51 % ska således anskaffningsutgiften beräknas som om förvärvet avsett samtliga andelar. I exemplet ovan skulle då anskaffningsutgiften vid beräkningen av beloppsspärren bli 100 000 kr oavsett om förvärvet avser 51 % eller 100 % av andelarna. Genom att proportionera anskaffningsutgiften på detta sätt uppnås den neutralitet som underskottsavdragssystemet syftar till att skapa. Detta resonemang bör dock ställas mot regelsystemets karaktär av stopplagstiftning. Införandet av en proportioneringsbestämmelse kan leda till att underskottsavdragssystemet inte blir lika effektivt eftersom beloppsspärrens tillämpningsområde kommer att minska. Om anskaffningsutgiften vid ett delförvärv ska proportioneras så att utgiften motsvarar ett förvärv av hela underskottsföretaget kommer den genomsnittliga anskaffningsutgiften att öka, vilket medför att underskottsföretagen får behålla en större del av sina gamla underskott. Wiman tar även upp proportionering av anskaffningsutgiften som en tänkbar lösning på problemet, och går i sin bedömning av problematiken så långt som att föreslå ett avskaffande av beloppsspärren.<sup>56</sup>

### 5.1.3 Successiva förvärv

Om en ägare i underskottsföretaget ökar sitt aktieinnehav från 10 % till 51 % sker en ägarförändring som medför att ägaren får bestämmande inflytande över underskottsföretaget och att beloppsspärren inträder. Frågan uppkommer då vilken anskaffningskostnad som ska användas vid beräkningen av det spärrade underskottsavdragets storlek. Får förvärvaren endast räkna med utgiften för det förvärv som medför att denne får bestämmande

---

<sup>55</sup> Prop. 1993/94:50, s. 257.

<sup>56</sup> Wiman, 1994, s. 737f.



inflytande över företaget eller får den totala anskaffningsutgiften för aktierna i underskottsbolaget beaktas? Enligt ett uttalande i förarbetena ska den sammanlagda anskaffningsutgiften användas vid beräkningen, vilket innebär att utgiften för att förvärva de ursprungliga 10 % ska räknas in i anskaffningsutgiften.<sup>57</sup> Situationen exemplifieras i förarbetena och det får därmed anses klart att även tidigare förvärv ska räknas in i anskaffningsutgiften.

Problemet är hur man ska beakta situationen med successiva förvärv. Om en aktieägare har 40 % av rösterna i ett underskottsföretag och förvärvar ytterligare 20 % av rösterna har ägaren efter förvärvet 60 % av rösterna och får därmed bestämmande inflytande över företaget. I en sådan situation ska den totala anskaffningsutgiften för de två förvärven beaktas vid beräkningen av beloppsspärren. Så långt föreligger det inga oklarheter. Situationen blir däremot problematisk om aktieägaren vid ett senare tillfälle förvärvar ytterligare 20 % av andelarna i underskottsföretaget. Ska anskaffningsutgiften för de andelar som förvärvas efter det att ägaren har uppnått bestämmande inflytande räknas med i anskaffningskostnaden för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget? Spelar det i så fall någon roll om förvärven sker under samma beskattningsår eller vid ett senare tillfälle?

Lagtexten eller förarbetena tar inte upp situationen med s.k. tilläggsförvärv. Problematiken har dock diskuterats av Wiman i Skattenytt år 1994.<sup>58</sup> Wiman anser att ett tilläggsförvärv bör beaktas om det har skett under samma beskattningsår som det förvärv genom vilket ägaren fick det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget. Eftersom beloppsspärren innebär att den skattskyldige förlorar rätten att göra avdrag för gamla underskott framkommer själva begränsningsåtgärden inte i samband med ägarförändringen utan först vid taxeringen. Enligt Wiman talar detta för att samtliga förvärv som skett under ett och samma beskattningsår bör ingå i anskaffningsutgiften och därmed påverka det spärrade underskottets storlek. Wiman ställer sig dock tveksam till att beakta tilläggsförvärv som sker senare beskattningsår. Även om det med hänsyn till beloppsspärrens konstruktion är motiverat att även räkna med senare tilläggsförvärv, så är detta oerhört svårt att genomföra i praktiken. Ett senare tilläggsförvärv leder rimligtvis till att det spärrade underskottet minskar, vilket påverkar taxeringarna efter det beskattningsår ägarförändringen ägde rum.

Wiman anser dock att tilläggsförvärv som sker ett senare beskattningsår bör räknas med när förvärvet ingår i en affärstransaktion som sträcker sig in på det nya beskattningsåret. Syftet med beloppsspärren talar enligt Wiman för att sådana förvärv bör omfattas och att den sammanlagda anskaffningsutgiften därför ska användas vid beräkningen. Enligt Wiman är det inte rimligt att ett uppköpserbjudande riktat till aktieägarna i ett underskottsbolag på grund av beloppsspärrens uppbyggnad inte ska kunna sträcka sig över ett årsskifte.<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> Prop. 1993/94:50, s. 326.

<sup>58</sup> Wiman, 1994, s. 725f.

<sup>59</sup> Wiman, 1994, s. 725f.

SKV har uttalat att tilläggsförvärv som sker inom en begränsad tid och i anslutning till ett uppköpserbjudande som riktas till samtliga aktieägare, bör beaktas vid beräkningen av anskaffningsutgiften. Om en aktieägare, som har bestämmande inflytande över underskotts företaget, vid ett senare tillfälle förvärvar ytterligare andelar i bolaget ska utgiften för detta förvärv enligt SKV:s uppfattning inte räknas med i den totala anskaffningsutgiften. Således är enligt SKV:s mening det förvärv som medför att det bestämmande inflytandet övergår avgörande för beloppsspärren och storleken på företagets underskottsavdrag.<sup>60</sup>

SRN tog upp frågan om successiva förvärv i ett förhandsbesked i mars 2006.<sup>61</sup> Ärendet gällde det utländska bolaget Y som i samband med en nyemission år 2003 fick bestämmande inflytande över underskotts företaget AB Z. I juli 2003 förvärvade Y ytterligare andelar i AB Z. Vid 2004 års taxering vägrades AB Z avdrag för det underskott som kvarstod från föregående beskattningsår. Allmänna ombudet ansökte om förhandsbesked hos SRN och ville ha svar på frågan om det aktieförvärv som Y gjorde i juli 2003 skulle få räknas med i utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över AB Z. SRN uttalade inledningsvis att varken lagtext eller förarbete ger något klart besked om hur utgiften ska beräknas när förvärvet är större än vad som krävs för att uppnå bestämmande inflytande över underskotts företaget. I förarbetena sägs dock inget om att hela anskaffningsutgiften inte skulle få räknas med när förvärvet görs i ett sammanhang. Mot bakgrund av detta menade SRN att vid sammanhängande förvärv av ett underskotts företag får hela anskaffningsutgiften beaktas även om förvärvet är större än vad som behövs för att uppnå bestämmande inflytande över underskotts företaget. Enligt SRN saknas det därför skäl att inte beakta samtliga förvärv som sker före utgången av det beskattningsår då beloppsspärren inträder.

SRN:s uttalande i förhandsbeskedet strider därmed mot SKV:s uppfattning i frågan. SKV anser att tilläggsförvärv som genomförs när förvärvaren redan har bestämmande inflytande över underskotts företaget inte får räknas med i anskaffningsutgiften. Undantaget är om tilläggsförvärvet sker inom en begränsad tid och i anslutning till ett uppköpserbjudande riktat till samtliga aktieägare. Enligt förhandsbeskedet får man alltid beakta tilläggsförvärv som sker under samma beskattningsår som ägarförändringen. Med anledning av denna diskrepans har allmänna ombudet överklagat förhandsbeskedet till RegR. SKV har vidare uttalat att man i väntan på RegR:s avgörande står fast vid sin tidigare uppfattning i frågan.<sup>62</sup> Enligt min mening talar mycket för att RegR kommer att fastställa SRN:s förhandsbesked och att SKV därmed måste ändra sin nuvarande inställning. Liksom SRN och Wiman anser jag att samtliga förvärv som görs före utgången av det beskatt-

---

<sup>60</sup> Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering, del 3, s. 221f.

<sup>61</sup> SRN:s förhandsbesked den 8 mars 2006, refererat i SKV:s rättsfallssammanställning nr. 20 år 2006.

<sup>62</sup> Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering, del 3, s. 222.

ningsår då ägarförändringen genomförs bör beaktas vid beräkningen av anskaffningsutgiften.

#### 5.1.4 Gåva

Underskottsavdragsreglerna är tillämpliga vid gåva, men inte vid exempelvis arv och testamente. När andelar i ett underskotts företag överläts mellan närstående anses dock ingen ägarförändring ha ägt rum och beloppsspärren blir därmed inte tillämplig i dessa fall (se avsnitt 4.2.1). Spärreglerna blir således endast tillämpliga vid benefika överlåtelser mellan personer som inte ingår i närståendekretsen. När andelar i ett underskotts företag förvärvas genom gåva uppkommer fråga om hur förvärvarens anskaffningskostnad ska beräknas. Det framgår varken i lagtexten eller förarbetena vilken anskaffningskostnad som ska beaktas vid tillämpningen av beloppsspärren när ägarförändringen föranleds av en gåva. Ska förvärvarens anskaffningsvärde beräknas till 0 kr eftersom ingen köpeskillning har erlagts eller ska förvärvaren överta överlåtarens anskaffningsvärde i enlighet med den kontinuitetsprincip som är huvudregel vid benefika fång? Om förvärvaren inte har rätt att överta överlåtarens anskaffningsvärde kommer tillämpningen av beloppsspärren att medföra att underskotts företaget går miste om hela sitt inrullade underskott.

Kontinuitetsprincipen kommer till uttryck i 44 kap. 21 § IL och innebär att förvärvaren inträder i överlåtarens skattemässiga situation avseende den tillgång som har förvärvats. Regleringen avser tillgångar som vid en framtida avyttring ska beskattas i inkomstslaget kapital. Härav följer att kontinuitetsprincipen ska tillämpas vid beskattningen av en person som får bestämmande inflytande över ett underskotts företag genom gåva. Bestämmelserna i 40 kap. IL avser dock inte beskattningen av förvärvaren utan beskattningen av tredje man, d.v.s. underskotts företaget. Beskattningen av underskotts företaget sker i inkomstslaget näringsverksamhet och frågan är därmed om kontinuitetsprincipen kan utsträckas till att omfatta även beskattningen av underskotts företaget i detta inkomstslag.

RegR:s uttalande i RÅ 2001 not. 196 talar mot en sådan bedömning. Avgörandet avsåg rätt till övertagande av sparad räntefördelning i samband med att ett företag övergick till en ny ägare genom arv. Vid tiden för avgörandet fanns det inget lagstöd för någon övertaganderätt vid benefika överlåtelser och RegR ansåg inte heller att kontinuitetsprincipen hade sådan generell tillämpning att den medförde övertaganderätt. Enligt RegR:s bedömning talade det faktum att kontinuitetsprincipen specialreglerats på andra ställen i lagtexten, kanske framförallt i 57 kap. 14 § IL, istället mot att kontinuitetsprincipen skulle tillämpas i den aktuella situationen. RegR:s uttalande innebär i förlängningen att kontinuitetsprincipen kräver uttrycklig lagreglering för att vara tillämplig.<sup>63</sup>

---

<sup>63</sup> RÅ 2001 not. 196.

Ett annat skäl som talar mot kontinuitet är att det i 40 kap. 15 § IL anges att utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet är avgörande för beräkningen av beloppsspärren. Begreppet anskaffningsutgift finns således inte direkt angivet i lagtexten. Det faktum att det vid benefika förvärv inte förekommer någon faktisk utgift talar därmed för att förvärvarens anskaffningsutgift ska beräknas till 0 kr. Likaså talar beloppsspärrens karaktär av stopplagstiftning för en sådan bedömning.

Trots att begreppet anskaffningsutgift inte anges direkt i 40 kap. 15 § IL kan man argumentera för att den utgift som avses vid beräkningen av beloppsspärren bör överrensstämma med den anskaffningsutgift som definieras i 44 kap. 21 § IL. Anledningen är att begreppet anskaffningsutgift genomgående bör ha samma innebörd i IL. En enhetlig definition av begreppen torde leda till att kontinuitetsprincipen utsträcks till att omfatta beskattningen av underskotts företaget. Tillämpningen av kontinuitet vid beskattningen av förvärvaren medför då att samma anskaffningsutgift ska tillämpas vid beräkningen av beloppsspärren.

Jag tror att en bedömning av situationen idag skulle resultera i att förvärvarens anskaffningsvärde beräknas till 0 kr. Min uppfattning grundas på att 40 kap. IL har karaktären av stopplagstiftning samt att bestämmelserna inte uttryckligen stadgar att kontinuitetsprincipen ska tillämpas. Rättsläget är dock mycket oklart och det föreligger därför ett behov av ställningstagande i lagtext eller praxis för att underlätta rättstillämpningen och skapa förutsäkrhet för den skattskyldige.

## 5.2 Kapitaltillskott

Om ett underskotts företag en kort tid före förvärvet tillförs kapitaltillskott ökar värdet på bolaget och därmed anskaffningsutgiften, vilken ligger till grund för beräkningen av beloppsspärren. För att förhindra att beloppsspärren kringgås på detta sätt ska anskaffningsutgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet minskas med det kapitaltillskott som lämnats till underskotts företaget under det beskattningsår då ägarförändringen skedde eller något av de två föregående beskattningsåren, 40 kap. 16 § IL. Likaså ska kapitaltillskott som lämnats till bolag som före och efter ägarförändringen ingår i samma koncern som underskotts företaget omfattas av bestämmelsen. Ett företag som efter ägarförändringen inte kommer att ingå i samma koncern som underskotts företaget kan således lämna kapitaltillskott utan att det medför en minskning av anskaffningsutgiften. För att bestämmelsen inte ska leda till orimliga konsekvenser undantas från dess tillämpningsområde sådana kapitaltillskott som lämnats av en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget, 40 kap. 16 § 2 st. IL. Om ett moderbolag ger ett kapitaltillskott till ett dotterbolag som är ett underskotts företag, anses kapitaltillskottet nämligen inte påverka köpeskillingen vid en efterföljande försäljning av koncernen.

Vad som är att anse som kapitaltillskott vid tillämpning av bestämmelsen behandlas inte i lagtexten eller i förarbetena. I det ursprungliga förslaget till LAU föreslogs att en kapitaltillskottsspärr skulle komplettera koncernbidragsspärren.<sup>64</sup> Trots att denna spärr aldrig infördes torde uttalanden om dess omfattning i viss mån vara vägledande för vad som är att anse som kapitaltillskott enligt dagens bestämmelser. I förslaget avsågs främst kapital som tillförs underskottsbolaget genom nyemission och aktieägartillskott, men även situationer när underskotts företaget förvärvar tillgångar till underpris eller avyttrar tillgångar till överpris.<sup>65</sup> Nedan utvecklar jag de olika formerna för kapitaltillskott med utgångspunkt från domstolsavgöranden, förhandsbesked från SRN samt SKV:s inställning.

## 5.2.1 Aktieägartillskott

Att ovillkorade aktieägartillskott är att se som kapitaltillskott anser jag vara i överrensstämmelse med bestämmelsens syfte. Likvida medel som lämnas utan krav på motprestation medför en ökning av nettobehållningen i underskotts företaget. Ett ovillkorat aktieägartillskott medför att värdet på underskotts företaget höjs och kapitaltillskott i form av ovillkorade aktieägartillskott ska därmed inte ingå i anskaffningsutgiften.

Villkorade aktieägartillskott är likvida medel som lämnas till underskottsbolaget med förbehåll om att återbetalning ska ske när företaget har tillgängligt fritt eget kapital.<sup>66</sup> Denna form av aktieägartillskott är i skatterättslig mening att se som en svävande fordran. Frågan är då om villkorade aktieägartillskott ska räknas som kapitaltillskott och därmed minska anskaffningsutgiften vid förvärv av underskotts företaget. Kammarrätten i Stockholm (KRNS) prövade i ett avgörande från år 2001 motsvarande bestämmelse i LAU.<sup>67</sup> Domstolen uttalade inledningsvis att kostnaden för ett villkorat aktieägartillskott som tillförs underskotts företaget före förvärvet, inte utgör en del av förvärvarens anskaffningsutgift, vilket det förvärvande företaget hävdade. Eftersom förvärvet av det bestämmande inflytandet i underskotts företaget inte till någon del berott på det villkorade aktieägartillskottet ska detta inte ses som en del av anskaffningsutgiften. Istället ansåg domstolen att det villkorade aktieägartillskottet utgjorde ett sådant kapitaltillskott som ska minska förvärvarens anskaffningsutgift. Domstolen grundade sin bedömning på bestämmelsens syfte samt det faktum att varken lagtext eller förarbeten innehåller någon avgränsning som innebär att bestämmelsen inte är tillämplig på villkorade aktieägartillskott.<sup>68</sup> Domen överklagades inte av den skattskyldige. Beträffande vilka kapitaltillskott som generellt ska minska anskaffningsutgiften kan följande uttalande i det nyssnämnda ärendet nämnas. I samband med att ärendet prövades i Länsrätten (LR) konstaterade domstolen att alla utifrån kommande tillskott till

---

<sup>64</sup> SOU 1992:67, s. 84ff.

<sup>65</sup> SOU 1992:67, s. 85.

<sup>66</sup> Se vidare: Skog, Rodhes Aktiebolagsrätt, 2006, s. 78f.

<sup>67</sup> KRNS:s dom meddelad den 23 januari 2001, mål nr. 4255-1999.

<sup>68</sup> KRNS:s dom meddelad den 23 januari 2001, mål nr. 4255-1999, s. 2.

bolaget, som kan medföra att underskotts företagets substansvärde ökar och värdet på bolagets aktier därigenom höjs, bör träffas av den aktuella bestämmelsen.<sup>69</sup> KRNS invände i sitt avgörande inte mot LR:s tolkning av bestämmelsens tillämpningsområde.

KRNG gjorde i ett avgörande från år 2003 samma bedömning som KRNS i den ovan angivna domen.<sup>70</sup> Ärendet gällde villkorade aktieägartillskott som aktieägarna i ett underskottsföretag lämnat till bolaget året innan de förvärvade det bestämmande inflytandet över företaget. Domstolen ansåg att det villkorade aktieägartillskottet var att anse som ett kapitaltillskott och beloppet skulle därmed reducera förvärvarens anskaffningsutgift. Prövningen avsåg 1998 års taxering och därmed bestämmelserna i LAU. KRNG konstaterade att lagen uttömmande reglerade förutsättningarna för avdragsrätt avseende gamla underskott och att det vid tillämpningen av bestämmelserna inte fanns utrymme för att göra undantag från reglerna med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Domen överklagades av den skattskyldige, men RegR meddelade inte prövningstillstånd.<sup>71</sup>

Nämnda prövningar av om villkorade aktieägartillskott är att anse som kapitaltillskott har gjorts utifrån bestämmelserna i LAU och inte enligt den nuvarande regeln i 40 kap. 16 § IL. När regelsystemet flyttades från LAU till IL gjordes dock inga materiella ändringar av kapitaltillskottsbestämmelsen.<sup>72</sup> Enligt min mening bör de uttalanden som gjorts i tidigare rättsfall anses relevanta även vid tillämpningen av den nuvarande bestämmelsen i IL, vilket medför att villkorade aktieägartillskott är att anse som kapitaltillskott. SKV har gjort samma bedömning och uttalat att vid beräkningen av förvärvarens anskaffningsavgift ska avdrag göras för eventuella villkorade aktieägartillskott.<sup>73</sup>

## 5.2.2 Nyemission

En nyemission som föregår ett ägarbyte är att anse som ett kapitaltillskott och beloppet ska därmed reducera anskaffningskostnaden. I ett icke överklagat förhandsbesked från år 2000 har SRN uttalat att nyemissioner omfattas av bestämmelsens tillämpningsområde.<sup>74</sup> SRN hänvisar i sin bedömning till förarbetsuttalandet avseende den föreslagna kapitaltillskottsspärren, där det klart framgår att nyemissioner ska omfattas av begreppet kapitaltillskott.<sup>75</sup> Ärendet avsåg ett bolag som genom två riktade nyemissioner under år 1998 förvärvade 55 % av andelarna i ett underskottsföretag. Vid

<sup>69</sup> LR:s dom meddelad den 13 april 1999, mål nr. 1543-97, s. 5.

<sup>70</sup> KRNG:s dom meddelad den 23 april 2003, mål nr. 2680-2002.

<sup>71</sup> Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering, del 3, s. 223.

<sup>72</sup> Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 475.

<sup>73</sup> Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering, del 3, s. 224.

<sup>74</sup> SRN:s förhandsbesked den 7 december 2000, refererat i SKV:s rättsfallssammanställning nr. 1 år 2001.

<sup>75</sup> SOU 1992:67, s. 85.

den första emissionen förvärvade bolaget 35 % av andelarna och vid den andra förvärvades ytterligare 20 %. Den andra nyemissionen var enligt SRN inte att se som ett kapitaltillskott eftersom nyemissionen inte föregick ägarförändringen utan medförde ägarförändringen. Det var genom den andra nyemissionen som det förvärvande bolaget fick bestämmande inflytande över underskotts företaget. Utgiften för den andra nyemissionen skulle därmed inte reducera anskaffningsutgiften. Eftersom storleken på det gamla underskottet inte översteg 200 % av utgiften för den andra nyemissionen tog SRN inte ställning till om den första nyemissionen utgjorde ett kapitaltillskott.<sup>76</sup> SRN:s förhandsbesked avsåg bestämmelserna i LAU, men i likhet med vad som hävdats ovan i fråga om aktieägartillskott torde denna praxis vara direkt överförbar på den nuvarande bestämmelsen i 40 kap. 16 § IL. KRNS har i ett avgörande den 13 mars 2003 gjort samma bedömning som SRN gjorde i det nyss nämnda förhandsbeskedet. Omständigheterna i fallet var likartade och KRNS ansåg att den nyemission som föregått ägarförändringen skulle reducera anskaffningsutgiften, medan den nyemission som innebar själva ägarförändringen var att anse som ett kapitaltillskott som inte skulle minska förvärvarens anskaffningsutgift.<sup>77</sup>

I ett förhandsbesked den 8 mars 2006 har SRN åter gjort bedömningen att den utgift som förvärvaren i samband med en nyemission har haft för att erhålla det bestämmande inflytandet över underskotts företaget inte ska behandlas som något kapitaltillskott som ska minska anskaffningsutgiften. Däremot uttalar SRN att det enligt lagtexten i 40 kap. 16 § IL inte finns utrymme för att underlåta att minska anskaffningsutgiften med kapitaltillskott i form av nyemissioner som gjorts av övriga aktieägare i underskotts företaget. Denna del av förhandsbeskedet har av det allmänna ombudet överklagats till RegR.<sup>78</sup>

Mot bakgrund av den bedömning som SRN och KRNS har gjort i de fall som beskrivits ovan anser jag det klarlagt att nyemissioner omfattas av kapitaltillskottsbestämmelsen och att anskaffningsutgiften därmed ska reduceras med det belopp som erlades i samband med emissionen. Undantaget är sådana nyemissioner som medför själva ägarförändringen. De ska inte reducera anskaffningsutgiften. Vidare anser jag i likhet med SRN att det belopp som genom nyemissioner tillförs bolaget från aktieägare som inte därigenom erhåller bestämmande inflytande över bolaget bör reducera förvärvarens anskaffningsutgift. I annat fall går syftet med bestämmelsen förlorat enligt min uppfattning.

Kapitaltillskottsbestämmelsen omfattar nyemissioner som gjorts under det beskattningsår då ägarförändringen skedde eller något av de två föregående beskattningsåren, 40 kap. 16 § IL. Frågan som uppkommer är om ett kapitaltillskott ska beaktas flera gånger när underskotts företaget är föremål för

---

<sup>76</sup> SRN:s förhandsbesked den 7 december 2000, refererat i SKV:s rättsfallssammanställning nr. 1 år 2001.

<sup>77</sup> KRNS:s dom meddelad den 13 mars 2003, mål nr. 401-2001.

<sup>78</sup> SRN:s förhandsbesked den 8 mars 2006, refererat i SKV:s rättsfallssammanställning nr. 20 år 2006.

upprepande ägarförändringar under den aktuella tidsperioden. KRNS har tagit upp frågan i ett avgörande år 2005 och konstaterat att en sådan tillämpning av bestämmelsen knappast har varit lagstiftarens avsikt.<sup>79</sup> Enligt domstolen bör de ägarförändringar som beloppsspärren ska tillämpas på anses utgöra de yttre gränserna för spärrarnas tillämplighet. Jag tolkar detta som att endast de kapitaltillskott som tillförts underskotts företaget sedan den senaste ägarförändringen ska kunna leda till en minskning av anskaffningsutgiften. Det aktuella avgörandet avsåg visserligen kapitaltillskott som tillförts bolaget innan IL trädde i kraft, men min slutsats är att domstolens uttalande bör vara tillämpligt även på dagens lagstiftning. SKV delade inte KRNS:s uppfattning i frågan och överklagade domen till RegR som dock inte meddelade prövningstillstånd.

### 5.2.3 Koncernbidrag

Koncernbidrag behandlas i 35 kap. IL och innebär att det överförda beloppet ska dras av hos givaren som en avdragsgill kostnad och tas upp hos mottagaren som en skattepliktig intäkt. Frågan är om ett koncernbidrag som underskotts företaget erhåller före en ägarförändring ska behandlas som ett kapitaltillskott. SKV anser att koncernbidrag inte omfattas av kapitaltillskotts begreppet.<sup>80</sup> Med hänvisning till förarbetsuttalandet avseende den föreslagna kapitaltillskottsspärren<sup>81</sup> torde koncernbidrag inte utgöra ett kapitaltillskott som ska minska anskaffningsutgiften. I utredningen ansågs nämligen att en kompletterande regel var nödvändig för att koncernbidrag skulle omfattas av kapitaltillskottsspärren. SKV:s inställning är således att begreppet kapitaltillskott inte omfattar avdragsgilla koncernbidrag.<sup>82</sup>

### 5.2.4 Eftergift av fordran

Ett sätt att tillföra underskotts företaget kapital är att efterge en fordran mot företaget. Underskotts företaget erhåller genom eftergiften ett kapitaltillskott och värdet på tillskottet ska därmed minska anskaffningsutgiften vid tillämpning av beloppsspärren. Frågan är hur tillskottet ska värderas när det sker i form av eftergift av en fordran.

I en skrivelse från år 2006 tar SKV upp den aktuella frågan.<sup>83</sup> Inledningsvis konstaterar SKV att kapitaltillskott som sker med andra tillgångar än kontanta medel ska värderas till tillgångarnas marknadsvärde vid tillskottstillfället. SKV stöder sin bedömning på två uttalanden av RegR<sup>84</sup> som

---

<sup>79</sup> KRNS:s dom meddelad den 21 januari 2005, mål nr. 4429-01.

<sup>80</sup> SKV:s skrivelse den 26 juni 2006, Fråga om koncernbidrag kan anses innefattas i begreppet kapitaltillskott enligt 40 kap. 16 § IL, dnr. 131 394329-06/111.

<sup>81</sup> Ds 1993:28, s. 251.

<sup>82</sup> SKV:s skrivelse den 26 juni 2006, dnr. 131 394329-06/111.

<sup>83</sup> SKV:s skrivelse den 1 februari 2006, Kapitaltillskott till underskotts företag, dnr. 131 61025-06/111.

<sup>84</sup> RÅ 2002 ref. 107 samt RÅ 2002 not. 216.



avsåg beräkning av omkostnadsbelopp för aktier vid kapitalvinstberäkning. Trots att avgörandena inte avsåg kapitaltillskott vid beräkning av beloppsspärren menar SKV att det inte finns skäl att göra en annorlunda bedömning vid tillämpningen av 40 kap. 16 § IL. Ett kapitaltillskott som sker i form av eftergift av en fordran ska således värderas till marknadsvärdet. Om fordringsbeloppet överstiger marknadsvärdet ska mellanskillnaden mellan marknadsvärdet och fordringens nominella belopp behandlas som ett ackord, vilket minskar underskottsföretagets rätt till avdrag för gamla underskott, 40 kap. 21 § IL.

Om en fordran omvandlas till ett villkorat aktieägartillskott anser SKV att beloppet bör betraktas som ett kapitaltillskott.<sup>85</sup> Frågan har inte varit föremål för prövning och bedömningen grundar sig således på SKV:s egen uppfattning. Mot bakgrund av vad som gäller för villkorade aktieägartillskott (se avsnitt 5.2.1) ser jag dock inget som talar emot den bedömning som SKV har gjort. Eftersom ett villkorat kapitaltillskott är ett kapitaltillskott som ska reducera anskaffningsutgiften bör en fordran som omvandlas till ett villkorat aktieägartillskott behandlas på samma sätt.

### 5.3 Dispens

Regeringen har möjlighet att lämna dispens från tillämpningen av beloppsspärren, 40 kap. 17 § IL. För att en undantagssituation ska bli aktuell krävs det att ägarförändringen har väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt samt att ägarförändringen inte skulle genomföras om inte dispens medgavs. Att beloppsspärren är definitiv och underskottet därmed går förlorat för all framtid medför att spärregelns tillämpning kan ge icke önskvärda effekter. Det har därför ansetts nödvändigt med en undantagsregel.<sup>86</sup> Enligt förarbetena ska dock bestämmelsen tillämpas synnerligen restriktivt, vilket återspeglas av att regeringen hittills aldrig har beviljat dispens från beloppsspärrens tillämpning.

---

<sup>85</sup> Föreläsning vid Skatteverket i Malmö den 1 februari 2007.

<sup>86</sup> Prop. 1993/94:50, s. 260.

## 6 Koncernbidragsspärren – 40 kap. 18 - 19 §§

För att säkerställa att skatteutjämning mellan företag enbart sker under den tid då företagen ingår i samma koncern kompletteras beloppsspärren av en koncernbidragsspärr. Koncernbidragsspärren innebär att underskottsföretaget under en karensperiod endast får göra avdrag för gamla underskott till den del dessa överstiger mottagna koncernbidrag, 40 kap. 18 § IL. Bestämmelsen medför att underskottsföretaget hindras från att utnyttja sin avdragsrätt genom att man inte får kvitta det gamla underskottet mot erhållna koncernbidrag. Till skillnad från beloppsspärren är koncernbidragsspärren inte definitiv. Bestämmelsen innebär istället att kvittningsrätten begränsas under fem beskattningsår efter det beskattningsår då ägarförändringen skedde. Att karensperioden är knuten till beskattningsåret innebär att den faktiska spärrtiden kan variera beroende på räkenskapsårets längd.<sup>87</sup> Efter karensperiodens slut har underskottsföretaget åter rätt att kvitta gamla underskott mot erhållna koncernbidrag. Koncernbidragsspärren är endast tillämplig på den del av underskottet som inte faller bort vid tillämpningen av beloppsspärren, 40 kap. 18 § 2 st. IL. Koncernbidragsspärren är således subsidiär till beloppsspärren.

### 6.1 Koncernbidragsrätt

Koncernbidragsspärren inträder vid spärrsituation 1 och 4, d.v.s. när ett aktiebolag får bestämmande inflytande över ett underskottsföretag eller när ett underskottsföretag eller dess moderbolag förvärvar bestämmande inflytande över ett annat företag. För att koncernbidragsspärren ska aktualiseras krävs att det föreligger koncernbidragsrätt mellan underskottsföretaget och det överlåtande eller övertagande bolaget. Bestämmelserna om koncernbidragsrätt finns i 35 kap. IL. Ett moderbolag har enligt huvudregeln i detta kapitel rätt att lämna eller ta emot koncernbidrag om moderbolaget äger mer än 90 % av andelarna i dotterbolaget, 35 kap. 2 § IL. Koncernbidragsreglerna ställer således ett högre krav på ägande än vad underskottsavdragsreglerna gör. Detta innebär att koncernbidragsspärren kan bli tillämplig i samband med en ägarförändring trots att det inte föreligger koncernbidragsrätt mellan det överlåtande och det övertagande bolaget. Det är dock först när ägandet mellan bolagen överstiger 90 % som spärren har någon verkan. Enligt koncernbidragsbestämmelserna krävs det vidare att bolagen har uppfyllt kraven på ägande under hela beskattningsåret för att koncernbidragsrätt ska föreligga, 35 kap. 3 § IL. Således föreligger det ingen koncernbidragsrätt under det beskattningsår då ägarförändringen äger rum.

---

<sup>87</sup> Larsson, Gamla underskott och nya spärrar, 1993, s. 622.

Frågan är då vilka praktiska konsekvenser diskrepansen mellan koncerndefinitionerna får. Det kan ju tyckas uppstå en underlig situation när koncernbidragsspärren blir tillämplig trots att det inte finns något koncernbidrag att spärra. Jag gör följande bedömning av frågan: Begränsningsreglerna är tänkta att vara en stopplagstiftning och spärrarna är därför utformade för att tillämpas i alla situationer när ett underskotts företag genomgår en ägarförändring. Att koncernbidragsspärren blir tillämplig på ägarförändringar trots att det inte föreligger koncernbidragsrätt mellan bolagen är således en konsekvens av regelns generella uppbyggnad. Eftersom koncernbidragsspärren endast har skatterättslig verkan när det finns ett koncernbidrag att spärra torde diskrepansen inte ge upphov till några tillämpningssvårigheter i praktiken. Diskrepansen kan dock bidra till att reglerna uppfattas som invecklade och svåra att överblicka.

## 6.2 Koncernundantag

Koncernbidragsspärren omfattar inte koncernbidrag som lämnas från de företag som redan före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget, 40 kap. 19 § IL. Eftersom tanken med koncernbidragsspärren är att den ska förhindra att en ägarförändring genomförs i syfte att kvitta gamla underskott mot koncernbidrag finns det ingen anledning att spärrarna ska påverka koncernbidrag som lämnas från andra bolag i koncernen än det överlåtande respektive det övertagande bolaget. Tvärtom skulle en sådan tillämpning av spärrarna medföra att koncernen efter en ägarförändring hamnar i en sämre skattemässig situation, vilket strider mot neutralitetsprincipen. Det är därför endast koncernbidrag från nya koncernföretag som inte får användas till kvittning.

För att undvika s.k. slussning av koncernbidrag omfattar koncernbidragsspärren bidrag som lämnats till underskottsföretaget från ett annat företag som inte ingick i samma koncern som underskottsföretaget före ägarförändringen, 40 kap. 19 § IL. *Antag att ett bolag, AB A, förvärvar en koncern med moderbolaget AB B och dotterbolaget AB C, som är ett underskottsföretag. Koncernbidragsspärren ska då inte tillämpas på koncernbidrag som lämnas av AB B till AB C eftersom dessa bolag redan före ägarförändringen ingick i samma koncern. Men om AB A lämnar koncernbidrag till AB B som sedan lämnar koncernbidrag till AB C har koncernbidraget slussats via AB B och koncernbidragsspärren slår därmed till. Spärren omfattar således koncernbidrag som direkt eller indirekt erhållits från det nya bolaget och de bolag som före ägarförändringen ingick i samma koncern som detta.*<sup>88</sup>

I syfte att förhindra att koncernbidragsspärren kringgås genom fusion ska spärrarna tillämpas när ett företag, som före ägarförändringen inte tillhörde samma koncern som underskottsföretaget, genom en fusion har gått upp i det bolag som lämnar koncernbidrag till underskottsföretaget, 40 kap.

---

<sup>88</sup> Prop. 1993/94:50, s. 267f.

19 § IL. Jag ska förtydliga bestämmelsen med ett exempel: *Antag att moderföretaget i en koncern, AB A, är ett underskotts företag. Dotterföretaget AB B förvärvar ett utomstående företag, AB C. Efter ägarförändringen har AB B rätt att lämna koncernbidrag till AB A medan koncernbidrag från AB C till AB A träffas av koncernbidragsspärren. Det aktuella undantaget innebär att i de fall AB C går upp i AB B genom en fusion utvidgas koncernbidragsspärren till att omfatta koncernbidrag som lämnas från AB B till AB A.*

## 6.3 Kvittningsordning

Vid tillämpning av koncernbidragsspärren förlorar underskotts företaget under en karenstid rätten att kvitta gamla underskott mot erhållna koncernbidrag. Skulle underskotts företaget efter ägarförändringen börja gå med vinst har företaget dock rätt att kvitta gamla underskott mot nya vinster. Om underskotts företaget istället fortsätter att redovisa underskott ska det gamla och det nya underskottet behandlas var för sig eftersom endast den gamla delen av företagets totala underskott omfattas av koncernbidragsspärren. Oberoende av koncernbidragsspärren har underskotts företaget rätt att under karenstiden kvitta underskott som uppkommit efter ägarförändringen mot erhållna koncernbidrag. Om underskotts företaget efter några år börjar generera överskott uppkommer dock frågan om vilken del av det totala underskottet som får kvittas mot vinsten i företaget. Ska vinsten kvittas mot nya underskott eller kan företaget välja att först kvitta bort det gamla spärrade underskottet? Lagtexten ger inget svar på frågan, men det framgår av förarbetena att det nya underskottet ska kvittas först.<sup>89</sup> Detta innebär att underskotts företaget endast får använda vinsten för att kvitta bort det koncernbidragsspärrade underskottet till den del detta överstiger eventuella nya underskott. Jag tycker det är det mest logiskt att vinsterna i första hand ska kvittas mot nyuppkomna underskott. I annat fall kan ett företag välja att kvitta bort gamla spärrade underskott och istället behålla nya ospärrade som får kvittas mot koncernbidrag om företaget skulle gå med förlust nästföljande beskattningsår. En sådan kvittningsordning skulle enligt min uppfattning strida mot lagstiftarens intentioner och medföra att koncernbidragsspärren urholkas.

---

<sup>89</sup> Prop. 1993/94:50, s. 327.

# 7 Hur väl fungerar begränsningsreglerna?

Begränsningsreglerna avseende avdrag för tidigare års underskott infördes med syfte att förhindra omfattande handel med förlustföretag. Utan bestämmelserna finns det risk för att företag med en stor andel inrullade underskott blir föremål för omfattande handel, vilket på sikt skulle ha en negativ påverkan på samhällsekonomin. För att undvika sådan negativ utveckling infördes därför bestämmelserna i nuvarande 40 kap. IL, vilka reglerar hur stor del av det inrullade underskottet som ett underskottsföretag har rätt att dra av efter att företaget har genomgått en ägarförändring.

Regelsystemet i 40 kap. IL är uppbyggt som en stopplagstiftning, vars främsta syfte är att på ett effektivt sätt eliminera en oönskad samhällsekonomisk effekt. Detta innebär att bestämmelserna är tillämpliga i alla situationer när underskottsföretaget genomgår en ägarförändring och ingen hänsyn tas således till omständigheterna i det enskilda fallet. Regelsystemets utformning medför att spärrarna aktualiseras i alla situationer när en ägarförändring i lagens mening har inträffat.

## 7.1 Årets underskott

Begränsningsreglerna i 40 kap. IL är inte tillämpliga på underskott som uppkommer under det aktuella beskattningsåret. Om ett företag som uppvisar ett stort underskott under det aktuella beskattningsåret överläts i slutet av året finns det således inget som hindrar förvärvaren från att använda underskottet till kvittning av sina egna vinster.

Vad gäller möjligheten att utvidga begränsningsreglerna till att omfatta även denna situation kan konstateras att koncernbidragsspärren hur som helst inte skulle kunna aktualiseras, eftersom det för koncernbidragsrätt krävs att ägandekravet har varit uppfyllt under hela beskattningsåret. Koncernbidragsrätt infaller därför aldrig under det beskattningsår då ägarförändringen äger rum. Det kan däremot diskuteras om inte beloppsspärren, i syfte att förhindra skatteplanering, borde omfatta underskott som uppkommit under ägarförändringsåret. En sådan bestämmelse torde dock lagtekniskt bli komplicerad och det finns risk för att lagstiftningen får alltför långtgående och oönskade konsekvenser. Det är ju inte önskvärt att viljan att förhindra handel med förlustbolag bidrar till en minskning av antalet omstruktureringar i stort. Jag tror därför inte att en sådan utvidgning av beloppsspärrens tillämpningsområde på sikt skulle vara gynnsam vare sig för näringslivet eller för samhällsekonomin.

## 7.2 Bestämmelsernas omfattning

Begränsningsreglernas tillämplighet bygger på att en ägarförändring har genomförts i enlighet med någon av de spärrsituationer som räknas upp i 40 kap. IL. Utformningen av de fyra spärrsituationerna har gjorts i syfte att täcka in de strukturförändringssituationer som innebär att ett underskotts-företag kommer under nytt bestämmande inflytande eller att ett underskottsföretag får bestämmande inflytande över ett annat företag. Den omfattning som spärrsituationerna har enligt lagtexten har dock kritiserats för att vara alltför långtgående.<sup>90</sup> Exempelvis omfattas genomförandet av en intern aktieöverlåtelse av spärrsituationernas tillämpningsområde. Trots att den fysiske ägaren behåller det bestämmande inflytandet över bolaget innebär en intern aktieöverlåtelse att en ägarförändring sker enligt bestämmelserna i 40 kap. IL, vilket medför att beloppsspärren och koncernbidragsspärren inträder. På samma sätt blir begränsningsreglerna tillämpliga när ett företag väljer att bolagisera en del av sin verksamhet. När ett underskottsföretag bildar ett nytt bolag aktualiseras spärrsituation 4 och koncernbidragsspärren hindrar att koncernbidrag lämnas mellan bolagen i den nya koncernen. Frågan är om bestämmelserna därmed har kommit att få en större räckvidd än vad som var den ursprungliga avsikten. Olrog menar i en artikel i Balans år 2007 att så är fallet.<sup>91</sup> För egen del anser jag att svaret på frågan inte är lika självklart. Visserligen kan omstruktureringar i vissa fall omfattas av spärrsituationerna utan att detta är motiverat ur skatteplaneringssynpunkt. Att bestämmelserna är tillämpliga på exempelvis interna aktieöverlåtelser kan snarare bidra till att försvåra önskvärda omstruktureringar. Samtidigt ska hållas i minnet att det främsta syftet med begränsningsreglerna är att förhindra handel med underskottsföretag. För att uppnå detta syfte krävs det att regelsystemet har generell tillämplighet, vilket i sin tur kan medföra att vissa former av i sig godtagbara omstruktureringar försvåras.

## 7.3 Tolkningsproblem

Bestämmelserna om avdrag för tidigare års underskott har kritiserats för att vara svårtillämpade och många anser att det finns stora brister i bestämmelsernas materiella utformning.<sup>92</sup> Enligt min bedömning är begränsningsreglerna utan tvekan invecklade och svåra att tillgodogöra sig. Regelsystemet kompliceras ytterligare av bristen på förarbetsuttalanden och vägledande praxis om hur bestämmelserna ska tolkas. Den regel som har gett upphov till flest tolkningsproblem är beloppsspärren. Beräkningen av beloppsspärren bygger på förvärvarens anskaffningsutgift och det är därmed av avgörande betydelse att fastställa vilka kostnader och utgifter som anses utgöra förvärvarens utgift för att erhålla bestämmande inflytande över

---

<sup>90</sup> Se Olrog, Anna, Förenkla reglerna om underskott!, 2007, s. 19 samt Wiman, 1994, s. 720ff.

<sup>91</sup> Olrog, 2007, s. 19.

<sup>92</sup> Se prop. 1999/2000, del 2, s. 464, Wiman, 1994, s. 715ff samt Olrog, 2007, s. 19.

underskotts företaget. Varken lagtext eller förarbeten anger vilka utgifter som ska medräknas eller hur beräkningen av dessa ska genomföras. Att köpeskillingen ska ingå i anskaffningsutgiften framgår tydligt av förarbetena, men det är exempelvis oklart huruvida indirekta kostnader får räknas med. Likaså är det osäkert om s.k. tilläggsförvärv ska få räknas med i anskaffningsutgiften. SKV och SRN har i dagsläget olika uppfattningar i frågan och rättsläget är således, i väntan på RegR:s avgörande, i högsta grad ovisst. Ytterligare ett tolkningsproblem föreligger beträffande benefika förvärv. När ett underskotts företag förvärvas genom gåva uppkommer frågan om vilket anskaffningsvärde som ska användas vid beräkningen av beloppspärren. Har förvärvaren rätt att med tillämpning av kontinuitetsprincipen överta överlåtarens anskaffningsvärde eller ska anskaffningsvärdet beräknas till 0 kr eftersom ingen köpeskillning har erlagts vid förvärvet? Inte heller denna fråga besvaras i lagtext eller förarbeten och problematiken har inte heller diskuterats i doktrinen.

De många oklarheterna avseende bestämmelsernas tolkning leder till att osäkerheten kring regelsystemets tillämpning ökar. Som Olrog påpekar uppstår en rättsosäkerhet med anledning av att varken SKV eller erfarna skattekon konsulter vet hur vissa av bestämmelserna ska tolkas.<sup>93</sup> Att de skattemässiga konsekvenserna av ett företagsförvärv på grund av denna osäkerhet inte kan förutses bidrar enligt Olrog till att önskvärda omstruktureringar uteblir.

## 7.4 Uppfylls syftet?

Redan i samband med införandet av IL ansåg Lagrådet att flera av bestämmelserna i dåvarande LAU var i behov av en omarbetning i materiellt hänseende. Bestämmelserna kritiserades av Lagrådet för att de inte uppfyllde rimliga krav på måluppfyllnad, rättssäkerhet och en i praktiken hanterlig rättstillämpning.<sup>94</sup> Även doktrinen, med Wiman i spetsen, är enig om att regelsystemet behöver förändras för att underlätta rättstillämpningen både för fiskus och för den skattskyldige. Att regelsystemet är komplicerat och att det föreligger stor osäkerhet beträffande tolkningen av begränsningsreglerna får anses klart. Den avgörande frågan är därför om det nuvarande regelsystemet trots detta uppfyller sitt syfte. Bidrar bestämmelserna i tillräcklig mån till att förhindra icke önskvärda omstruktureringar?

Att ta ställning till om bestämmelserna uppfyller sitt syfte är inte helt enkelt. Det är svårt att förutse omfattningen av den skatteplanering som bestämmelserna avser att förhindra. Enligt statistik från SKV uppgick aktiebolagens<sup>95</sup> totala ackumulerade underskott avseende beskattningsåret 2004 till 473 miljarder kronor.<sup>96</sup> Att 4,5 % av bolagen innehar 92 % av det totala

---

<sup>93</sup> Olrog, 2007, s. 19.

<sup>94</sup> Prop. 1999/2000, del 2, s. 464.

<sup>95</sup> Beräkningen avser samtliga aktiebolag, försäkringsaktiebolag, ömsesidiga försäkringsbolag, bankaktiebolag, sparbanker och utländska juridiska personer som lämnat en inkomstdeklaration taxeringsåret 2005.

<sup>96</sup> Skatter i Sverige, Skattestatistisk årsbok 2006, Skatteverket, s. 165.

underskottet visar att den största andelen ackumulerade underskott innehas av en väldigt liten del av bolagen. Dessa bolag förfogar över underskott till ett betydande värde och det är den här gruppen av bolag som främst riskerar att bli föremål för handel. Med beaktande av det totala underskottets storlek bör det enligt min bedömning finnas en relativt stor marknad för handel med underskottsföretag, vilket innebär att staten går miste om avsevärda summor i skatteintäkter om sådan handel inte elimineras.

När begränsningsreglerna om rätten till avdrag för tidigare års underskott flyttades från LAU till IL uttalade regeringen att reglerna enligt deras vetenskap inte hade gett upphov till några tillämpningssvårigheter och att bestämmelserna fick anses uppfylla sitt syfte.<sup>97</sup> Min uppfattning är att denna bedömning till viss del är riktig. Bestämmelserna är generellt utformade och medför att spärrarna slår till så snart ett underskottsföretag genomför en omstrukturering med extern part. Det som i viss mån talar emot att det primära syftet med bestämmelserna till fullo uppfylls är de avgöranden<sup>98</sup>, i vilka kammarrätten har tvingats använda sig av lagen mot skatteflykt (1995:575) för att hindra kringgående av bestämmelserna i dåvarande LAU. Av dessa avgöranden framgår således att det finns brister i underskottsavdragssystemet. Att utforma ett skatterättsligt regelsystem som förhindrar alla försök till kringgående tror jag dock är omöjligt. Det finns alltid luckor som inte kan täppas till lagstiftningsvägen och som därför utnyttjas i skatteplaneringssyfte. Enligt min mening får därför bestämmelserna i 40 kap. IL, så långt möjligt är, anses uppfylla syftet att förhindra handel med underskottsföretag.

## 7.5 De lege ferenda

Trots att begränsningsreglerna i 40 kap. IL kan anses uppfylla sitt syfte är min slutsats att det krävs en förändring av regelsystemet. Så som gällande rätt ser ut idag finns det en alltför stor grad av osäkerhet beträffande tolkningen av flera av kapitlets paragrafer. Det medför att regelsystemet inte kan anses uppfylla kravet på förutsebarhet för den skattskyldige, vilket leder till att det uppstår brister i rättssäkerheten. Likaså anser jag att det finns brister i det neutralitetskrav avseende ägarförändringar som uppställdes vid införandet av LAU (se avsnitt 5.1.2).

Frågan är då vad som krävs för att åstadkomma en lösning på problemen. Det faktum att regeringen tidigare har gjort bedömningen att bestämmelserna uppfyller sitt syfte riskerar att leda till en situation där man från lagstiftarens sida förblir passiv och istället överlåter åt domstolarna att lösa de tolkningsproblem som regelsystemet innehåller. Detta tidigare uttalande gjordes redan år 1999 i samband med utarbetandet av IL och det finns därför stor möjlighet att den nuvarande regeringen gör en annan bedömning av

---

<sup>97</sup> Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 461ff.

<sup>98</sup> Se KRNS:s dom meddelad den 12 april 2005, mål nr. 3473-03 samt KRNS:s dom meddelad den 8 november 2002, mål nr. 20744-01.



situationen. Det bör även tilläggas att det vid införandet av IL inte fanns vare sig tid eller utrymme för en materiell omarbetning av underskotts-avdragsreglerna.

Att behålla begränsningsreglerna i deras nuvarande form ser jag inte som ett hållbart alternativ. I överrensstämmelse med vad Lagrådet och den samlade doktrinen har uttalat anser jag att en omarbetning av bestämmelserna är nödvändig. Detta kan ske antingen i form av vissa tillägg i den befintliga lagtexten som underlättar tolkningen eller genom en omarbetning av hela regelsystemet. Det viktigaste är dock att det inom en snar framtid vidtas åtgärder för att förändra begränsningsreglerna så att bestämmelserna blir enklare att överblicka och tillämpa samt uppfyller kravet på förutsebarhet för den skattskyldige.

# Källor

## Offentligt tryck

- Ds 1993:28 *Beskattning av enskild näringsverksamhet m.m. Ändringar i bolagsbeskattningen.*
- Prop. 1960:30 *Förslag till förordning om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst m.m.*
- Prop. 1989/90:110 *Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.*
- Prop. 1993/94:50 *Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.*
- Prop. 1998/99:7 *Koncernbeskattningsfrågor för ideella föreningar och stiftelser m.m.*
- Prop. 1998/99:15 *Omstrukturerings- och beskattning.*
- Prop. 1999/2000:2 *Inkomstskattelagen, del 1-3.*
- SOU 1992:67 *Fortsatt reformering av företagsbeskattningen, del 1.*

## Litteratur

- Andersson, Mari  
Saldén Enérus, Anita *Inkomstskattelagen – En presentation med nyckel*, upplaga 1:1, Norstedt Juridik, Stockholm, 2000.
- Hulgaard, Bodil *Underskottsavdragslagen – några kommentarer*, Skattenytt nr. 3, årgång 45, 1995.
- Larsson, John *Gamla underskott och nya spärrar*, Svensk Skattetidning, 1993.
- Olrog, Anna *Förenkla reglerna om underskott!*, Balans nr. 1, 2007.
- Samuelsson, Lars *Förlustutjämning – En skatterättslig studie*, Iustus förlag, Uppsala, 1994.
- Skog, Rolf *Rodhes Aktiebolagsrätt*, upplaga 21:1, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2006.

Wiman, Bertil

*Underskottsavdragslagen*, Skattenytt nr. 12,  
årgång 44, 1994.

## Övriga källor

*Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering*, del 3, SKV 336, utgåva 6, Skatteverket, 2007.

*Skatter i Sverige, Skattestatistisk årsbok 2006*, Skatteverket,  
(<http://www.skatteverket.se/download/18.7459477810df5bccdd4800033613/15209.pdf>, senast besökt den 8 maj 2007).

*Förslag till förenklingar i skattelagstiftningen*,  
RSV Rapport 1995:10.

*Kapitaltillskott till underskotts företag*,  
SKV:s skrivelse den 1 februari 2006, dnr. 131 61025-06/111,  
(<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/2006/stallningstagande200603.4.3d21d85f10922490e108000751.html#31.3d21d85f10922490e108000920>, besökt senast 8 maj 2007).

*Fråga om koncernbidrag kan anses innefattas i begreppet kapitaltillskott enligt 40 kap. 16 § IL*,  
SKV:s skrivelse den 26 juni 2006, dnr. 131 394329-06/111,  
(<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/2006/stallningstagande200622.4.906b37c10bd295ff4880002639.html#31.906b37c10bd295ff4880002652>, senast besökt den 8 maj 2007).

Föreläsning vid Skatteverket i Malmö den 1 februari 2007.

# Rättsfall

## Rättsfall från Regeringsrätten

RÅ 1998 not. 59

RÅ 2001 not. 196

RÅ 2002 ref. 107

RÅ 2002 not. 216

## Rättsfall från Kammarrätterna

KRNS:s dom meddelad den 23 januari 2001, mål nr. 4255-1999.

KRNS:s dom meddelad den 8 november 2002, mål nr. 20744-01.

KRNS:s dom meddelad den 13 mars 2003, mål nr. 401-2001.

KRNG:s dom meddelad den 23 april 2003, mål nr. 2680-2002.

KRNS:s dom meddelad den 12 april 2005, mål nr. 3473-03.

KRNS:s dom meddelad den 21 januari 2005, mål nr. 4429-01

KRNG:s dom meddelad den 24 januari 2007, mål nr. 4360-05

KRNJ:s dom meddelad den 20 mars 2007, mål nr. 4277-06

## Rättsfall från Länsrätten

Länsrätten i Södermanlands län. Dom meddelad den 13 april 1999, mål nr. 1543-97.

## Förhandsavgöranden från Skatterättsnämnden

SRN:s förhandsbesked den 7 december 2000,  
refererat i SKV:s rättsfallssammanställning nr. 1 år 2001,  
([http://www.skatteverket.se/download/18.1dea382103b1af420f80001202/rat\\_tsfallsprotokoll2001.pdf](http://www.skatteverket.se/download/18.1dea382103b1af420f80001202/rat_tsfallsprotokoll2001.pdf), senast besökt den 8 maj 2007).

SRN:s förhandsbesked den 8 mars 2006,  
refererat i SKV:s rättsfallssammanställning nr. 20 år 2006,  
([http://www.skatteverket.se/rattsinformation/rattsfall2007/2006/rattssamma  
nstillning200620.4.906b37c10bd295ff4880001660.html#31.906b37c10bd2  
95ff4880001887](http://www.skatteverket.se/rattsinformation/rattsfall2007/2006/rattssamma<br/>nstillning200620.4.906b37c10bd295ff4880001660.html#31.906b37c10bd2<br/>95ff4880001887), senast besökt den 8 maj 2007).

SRN:s förhandsbesked den 12 februari 2007,  
refererat i SKV:s rättsfallssammanställning nr. 7 år 2007,  
([http://www.skatteverket.se/rattsinformation/rattsfall2007/2007/rattssamma  
nstillning200707.4.5732cd2411150a57de580002017.html#31.5732cd24111  
50a57de580002100](http://www.skatteverket.se/rattsinformation/rattsfall2007/2007/rattssamma<br/>nstillning200707.4.5732cd2411150a57de580002017.html#31.5732cd24111<br/>50a57de580002100), senast besökt den 8 maj 2007).

## Rättsfall från EG-domstolen

Mål C-446/03, Marks & Spencer plc.