



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Irina Timoshenko

Spärregler för förlustutjämnning vid omstruktureringar av aktiebolag

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: Period 2 HT2021

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Problembakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställningar	7
1.3 Material och metod	8
1.4 Avgränsningar	8
1.5 Disposition	8
2 TIDIGARE ÅRS UNDERSKOTT	10
2.1 Allmänt	10
2.2 Definitioner	11
2.2.1 Begreppet företag	11
2.2.2 Begreppet underskottsföretag	11
2.2.3 Begreppet bestämmande inflytande	11
2.2.4 Begreppet koncern	12
2.2.5 Begreppet moderföretag	12
3 BEGRÄNSNINGAR HOS UNDERSKOTTSFÖRETAG EFTER ÄGARFÖRÄNDRINGAR	13
3.1 Spärrsituation 1: Ett företag förvärvar ett underskottsföretag	13
3.1.1 Generella regler	13
3.1.2 Förvärv inom en koncern (dotter-, systerbolagsförvärv, Lex ASEA)	14
3.1.3 Förvärv inom en oäkta koncern	14
3.1.4 Nyemission som medför ägarförändring	15
3.2 Spärrsituation 2: En fysisk person m.fl. förvärvar ett underskottsföretag	15
3.2.1 Generella regler	15
3.2.2 Överlåtelse mellan närstående	16
3.2.3 Arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden	16
3.2.4 Undantag för företagsledare	16
3.2.5 Turordningen	16
3.3 Spärrsituation 3: Flera fysiska personer m.fl. förvärvar ett underskottsföretag	16
3.3.1 Generella regler	16
3.3.2 Indirekta förvärv	17

3.4 Spärrsituation 4: Underskotts företag eller moderbolag till underskotts företaget får det bestämmande inflytandet över ett annat aktiebolag	18
3.4.1 Generella regler	18
3.5 Sammanfattning av begränsningar	19
4. BELOPPSSPÄRREN	20
4.1. Generella regler	20
4.2 Begreppet anskaffningsutgift	21
4.2.1 Om olika kapitaltillskott ska inkluderas eller dras av anskaffningsutgift	22
5 KONCERNBIDRAGSSPÄRREN	26
5.1. Generella regler	26
5.2. Turordning om det finns negativt räntenetto	28
5.3. Sidoberäkning	29
5.3.1 Exempel på beräkningen	30
5.4. Redovisning av koncernbidrags-spärrat underskott och oriktig uppgift	31
6 FUSIONER OCH FISSIONER	32
6.1. Fusion	32
6.2. Fission	32
6.3. Beloppsspärr, fusionsspärr och fissionsspärr vid fusion och fission	33
6.3.1. Beloppsspärr vid fusion och fission	33
6.3.2. Fusionsspärr och fissionsspärr vid fusion och fission	34
6.4. Kvarstående negativa räntenetton vid gränsöverskridande fusioner och fissioner	36
7. VERKSAMHETSAVYTTRING	37
8. PARTIELLA FISSIONER	39
9 NYA REGLER FRÅN 1 JANUARI 2021	42
10 FINANSDEPARTEMENTETS SKRIVELSE TILL RIKSDAGEN EFTER HFD 2021 REF. 33	43
11 ANALYS	45

KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	49
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	53

Summary

One of the most important concerns for a company is balancing loss, i.e. loss reported for one year, against future profits in following years. Through the possibility of loss compensation, the taxpayer will be taxed for an average income instead of the varying results of individual tax years.

Loss balancing begets a problem - that it can be used for tax evasion. A new company owner can pay less tax by taking advantage of the acquired company's accumulated losses. The tax benefit can be the main reason for transactions between companies. Provisions in chapter 40 of the Swedish income tax law limit the benefits of company acquisition (changes in ownership) if the main purpose of the transaction has been to take advantage of accumulated losses.

The limitation rules apply when a company with accumulated losses undergoes a change of ownership. Limitations are activated when a company with accumulated losses is acquired or acquires another company. Limitations can occur in the form of amount limitation rules, group contribution limitations, merger blocking, demerger blocking and other restrictions. Other limitations may come in the form of a prohibition on deductions for remaining negative net interest income, remaining capital losses and in the form of a temporary limitation on deductions for acquired and own losses in connection with divestments of business and partial demergers.

According to the amount limitation rule, a deficit company's old losses fall away to the extent of double the expense of acquiring the control over the deficit company. There are special rules about what can be included in the expense for calculating the amount limitation. The amount limitation rule prevents accumulated losses being taken advantage of during change of ownership.

The limitation on group contributions means that the deficit company may not deduct losses that have arisen before the year of change of ownership against group contributions from the "new group companies". These losses may only be deducted against "new profits" or against group contributions from "old group companies". The limitation lasts for 5 years.

Merger block and demerger block implies that a deficit company may not deduct losses that have arisen before the year of change of ownership against "new profits" for 5 years. Merger block and demerger block can be activated together with the amount limitation rule. If the transferring company in the case of cross-border mergers and demergers has had a negative net interest, the acquiring company may not use this interest for deduction.

Limitation periods (lock-in periods) reduce the value of deficit companies. Without limitation rules, the advantages of using another company's losses

could be of bigger importance and motive for changes in ownership. Intra-group ownership changes that do not affect the controlling influence are not affected by the limitation rules.

There might be situations when several barriers (limitation rules) are activated at the same time. For example, group contribution limitations apply together with merger blocks. In such situations, it is necessary to know details about every limitation and block, order of priority between the rules, and rules for the calculation of the year's profit as well as the basis for the calculation of negative net interest income.

On 10th of June 2021, the Ministry of Finance submitted a proposal to the Swedish Parliament (Riksdag) on the necessity to introduce new provisions that further limit the possibility of using previous years' losses. In this work, I go through that proposal.

The above described field of law is complicated, which entails many questions in law implementation. I will discuss these questions in the concluding chapter.

Sammanfattning

En av de viktigaste frågorna för bolag gäller möjligheter till förlustutjämning, dvs. kvittning av en förlust som redovisats för ett beskattningsår mot inkomst för ett annat beskattningsår. Genom möjligheten till förlustutjämning kommer den skatteskyldige att beskattas för en genomsnittsinkomst i stället för de enskilda beskattningsårens varierande resultat.

Möjligheter till förlustutjämning medför ett problem att förlustutjämnningen kan utnyttjas på ett otillbörligt sätt. Den nya ägaren kan erhålla skattebesparing genom att utnyttja det förvärvade bolagets tidigare förluster, och skatteförmånen kan vara det huvudsakliga skälet till att transaktionerna genomförs. Reglerna i 40 kap IL har till syfte att neutralisera regler för förlustutjämning vid ägarförändringar och att förhindra ägarförändringar vars huvudsakliga motiv är att tillgodogöra sig underskott.

Begränsningsreglerna är tillämpliga när ett företag som har ett inrullat underskott genomgår en ägarförändring. Spärrsituationer kännetecknas av att ett underskotts företag kommer under ett nytt bestämmande inflytande eller att ett underskotts företag eller moderbolag till bolaget får ett bestämmande inflytande över ett annat aktiebolag. Spärrar kan inträda i form av beloppsspärr, koncernbidragsspärr, fusionsspärr, fissionsspärr och övriga begränsningar. Övriga begränsningar kan utgöras av förbud att göra avdrag för kvarvarande negativa räntenetton, kvarstående kapitalförluster och tillfälligt förbud att göra underskottsavdrag för övertagna och egna underskott vid verksamhetsavyttringar och partiella fissioner.

Enligt beloppsmässig begränsningsregel (beloppsspärr) faller ett förlustbolags gamla underskott bort till den del det överstiger dubbla utgiften att förvärva det bestämmande inflyttande i bolaget. Det finns speciella regler om vad som kan ingå i en utgift för att förvärva ett bolag. Beloppsspärren förhindrar att ett underskott kan utnyttjas i nära anslutning till en ägarförändring.

Koncernbidragsspärren innebär att underskotts företaget inte får dra av underskott som uppkommit före ägarförändringsåret mot koncernbidrag från de nya koncernbolagen. Koncernbidragsspärren underskott får dras mot ”nya vinster” rensade från koncernbidrag från ”nya koncernbolag”. Spärren gäller i fem år.

Fusionsspärren och fissionsspärren innebär att ett underskotts företag inte får dra av underskott som uppkommit före ägarförändringsåret mot ”nya vinster” i fem år. Fusionsspärr och fissionsspärr kan inträda tillsammans med beloppsspärr. Om överlåtande bolag vid gränsöverskridande fusioner och fissioner har haft kvarstående negativa räntenetton får det övertagande bolaget inte göra avdrag för räntenetton.

Tidsaspekten, dvs. hur länge det dröjer innan förlusten kan kvittas mot intäkter kan vara av stor betydelse för företagsförvärvare. För att det ska vara av intresse för en företagsförvärvare att utnyttja förlusterna förväntas vanligen att förlusterna kan utjämnas inom kort tid. Annars kan transaktionen bli ointressant för förvärvaren, eftersom nuvärdet av avdraget för förlusterna är mycket högre än avdragets värde efter karenstidens utgång. Inskränkningar till förlustutjämnning eliminerar och försvagar incitament till att förvärva ett förlustbolag för dess utjämningsmöjligheters skull. Spärrar (karenstider) reducerar ytterligare det pris som en förvärvare är beredd att betala för underskotts företag. Dessa faktorer påverkar handeln med underskotts företag.

Koncerninterna ägarförändringar som inte påverkar det bestämmande inflytandet berörs inte av spärrsituationerna.

Det kan uppkomma situationer när flera spärrar träder in samtidigt (t.ex. koncernbidragsspärr och fusionsspärr). I sådana situationer behövs det att veta detaljer om tidsmässiga och beloppsmässiga begränsningar, turordning mellan reglerna, samt regler för beräkningen av årets vinst och underlag för beräkningen av negativt räntenetto. Ränteavdragsbegränsningsregler utgår ifrån ett skattemässigt EBITDA som baseras på och påverkar det skattemässiga resultatet i företaget. Detta ställer ytterligare krav på turordningsregler.

Finansdepartementet lämnade den 10 juni 2021 förslag till Riksdagen om behov att införa nya bestämmelser som begränsar möjligheten att använda tidigare års underskott. I mitt arbete går jag igenom förslaget.

Regelsystemet är komplicerat vilket medför många frågeställningar vid rättstillämpningen. Jag diskuterar de frågorna i avslutande kapitel.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EBITDA	Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization
EU	Europeiska unionen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV	Skatteverket
SRN	Skatterättsnämnden

1 Inledning

1.1 Problembakgrund

Företag och fysiska personer driver ekonomiska verksamheter för att gå med vinst. Vinstdrivande verksamhet innebär risktagande och risktagande kan medföra förluster. Ett företag kan ha ojämna resultat över de olika räkenskapsåren. Lagstiftares syfte är att gynna näringsverksamhet och skapa regler som främjar verksamhetens utveckling. Detta syfte uppnås med möjligheter att rulla fram förluster och kvitta de mot nya vinster, samt att jämka resultat mellan olika företag inom en koncern.

För att optimera näringsverksamhet, göra den effektivare, smartare och bespara resurser kan ett eller flera företag genomgå en eller flera omstruktureringar, d.v.s. det kan finnas välgrundade orsaker för ägarförändringar. Däremot kan möjligheten att kvitta ett ackumulerat underskott mot framtida vinster leda till handel med underskottsföretag när företagen inte köps för verksamhetens substans utan med syfte att utnyttja underskottet. Om, till exempel, en juridisk person förvärvar ett underskottsföretag finns det möjlighet att genom koncernbidrag utnyttja det underskott som uppkommit under den tid när koncerngemenskapen inte existerat.¹ I beskattningshänseende får det förvärvande bolaget i sådana fall förmånligare beskattning i jämförelse med likställda företag, samtidigt som staten förlorar skatteinkomster. Rätt till "loss carry forward" är obegränsad i tiden vilket kan leda till omfattande handel med underskottsföretag.

Om företagen omstruktureras kan i vissa fall rätten till förlustutjämning begränsas. Detta arbete syftar till att undersöka spärrar att kvitta resultat över de olika räkenskapsåren som träder in vid olika typer av omstruktureringar.

Regelsystemet är komplicerat vilket medför många frågeställningar vid rättstillämpningen.

Ett tillämpningsproblem kan uppstå om ägarförändring genomförs i expansiva internationella koncerner när ett underskottsföretag är placerat långt ifrån ett förvärvat moderbolag och det kan vara svårt för underskottsföretaget att förutse koncernbidragsspärrens inträde.

En annan oklarhet gäller beräkning av beloppsspärr. Reglerna om beloppsspärren utgår ifrån att hela underskottsföretag förvärvas. Problemet uppstår när köpet genomförs genom successiva förvärv.

Begränsningsreglerna är schabloniserade. Bolagets rättigheter att utjämna tidigare förluster inskränks oavsett om motivet till ägarskiftet varit att

¹ Wiman, (2002), s. 99.

utnyttja förlusterna i underskotts företag eller inte. Reglerna har kritiserats för låg grad av precision.

Det är svårt att utforma regleringen på det sättet att kringgående inte kan ske. Därför finns det fortfarande möjligheter till skatteplanering med underskotts företag. För sådana underskott som har uppkommit under ägarförändringsåret finns det ingen spärr, därför kan en förväntad förlust utnyttjas redan under förvärsåret genom att en köpare förvärvar ett bolag med förluster före bokslutet.

Vid omstruktureringar kan inträda olika regler samtidigt, t.ex. regler om beloppsspärr, koncernbidragsspärr, fusionsspärr, samt regler om negativ räntenettobegränsning. I sådana situationer behöver man veta detaljer om tidsmässiga och beloppsmässiga begränsningar, turordning mellan reglerna, samt regler för beräkningen av årets vinst och underlag för beräkningen av negativt räntenetto.

Reglerna i 40 kap IL har kritiserats för att vara svåra att överblicka och tillämpa, och att bestämmelserna brister i sin materiella utformning och förutsebarhet. Komplexiteten och snabba förändringar av skattereglerna kan leda till att reglerna inte uppfyller krav på rättssäkerhet och förutsebarhet för den skattskyldige.

Jag kommer att analysera de problemen som jag har beskrivit ovan och andra problem i min analys i kapitel 11.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att beskriva, kritiskt granska och utvärdera regelsystemet för behandling av tidigare års underskott vid olika typer av omstruktureringar (ägarförändringar). Tanken är att försöka skapa en förståelse varför dessa regler finns och hur de motiveras.

Uppsatsen ska redogöra för bestämmelsernas innebörd, beskriva hur koncernbidragsspärren, beloppsspärren, fusionsspärren och fissionsspärren tillämpas.

Uppsatsen kommer vidare att analysera konsekvenserna och problem som uppkommer vid tillämpningen av regelsystemet.

Den övergripande frågan är om detta regelsystem är utformat på ett sätt som garanterar rättssäkerhet.

1.3 Material och metod

Grunden för uppsatsen är rättsdogmatisk metod – en metod som syftar till att söka vägledning i lagstiftning, rättspraxis, lagförarbeten och doktrin.² Om lagstiftningen är oklar och det saknas klargörande förarbeten läggs särskild vikt vid praxis som fått en avgörande roll för rättsläget. Vidare finns inslag av de kommentarer som framförts i juridiska artiklar – detta för att få en nyanserad bild och bredda analysen av rättsläget.

Med anledning av frågeställningarnas karaktär har jag valt att i huvudsak beskriva det nuvarande rättsläget. Av den rättsdogmatiska vetenskapliga metoden följer också att ett kritiskt perspektiv har använts.³

I arbetet hänvisar jag en del till Skatteverkets rättsliga vägledning och ställningstaganden. Skatteverkets föreskrifter har bindande verkan som vanliga lagar enligt särskilda bemyndiganden. Däremot har Skatteverkets rättsliga vägledning och ställningstaganden inte bindande verkan utan utgör Skatteverkets uppfattning i fråga om hur gällande rätt ska tolkas och implementeras.

1.4 Avgränsningar

Av utrymmesskäl kommer jag att utgå ifrån den nationella lagstiftningen och inte redogöra för utländsk rätt.

I mitt arbete kommer fokus att ligga på svenska aktiebolag. De begränsningar som jag avser att behandla är tillämpliga även på andra juridiska personer, men det är aktiebolag som i störst omfattning påverkas av bestämmelserna, samt att det är aktiebolag som kan både ge och ta emot koncernbidrag.

Utländska aktiebolag, handelsbolag och fysiska personer som ägare till aktiebolag kommer att beröras översiktligt.

Begränsningar för underskottsavdrag som inträder vid konkurs eller ackord berör inte omstruktureringar (ägarförändringar), varför jag inte kommer att redogöra för dem.

1.5 Disposition

Uppsatsen inleds med huvudregel för förlustutjämning, sedan de vanligaste begreppen definieras, dvs. vad som avses med underskottsföretag, ägarförändringar, bestämmande inflytande mm. Sedan följer en genomgång av de fyra olika ägarförändringssituationer (spärrsituationerna 1-4) som kan

² Korling F. och Zamboni M. (2013), s. 21.

³ Jareborg N. Rättsdogmatik som vetenskap (2004), s. 2, 3.

utlösa beloppsspärren och koncernbidragsspärren. Sedan förklaras beloppsspärren, koncernbidragsspärren och regler för beräkning av anskaffningsutgift. Vidare går jag igenom regler som gäller för fusioner, fissioner, partiella fissioner och verksamhetsavyttring. I varje kapitel redogör jag för kvittningsordningen för ospärrade- och koncernbidragsspärrade underskott. Vidare går jag igenom turordningen i beräkningar av underlag för beräkning av negativa räntenetton efter att reglerna för beloppsspärr och koncernbidragsspärr har tillämpats. Slutligen analyserar jag problem som jag identifierat och gör sedan en sammanfattning.

2 Tidigare års underskott

2.1 Allmänt

Möjligheten att göra avdrag för tidigare års underskott infördes för första gången år 1960 efter att lagen om förlustavdrag (1960:63) infördes.⁴

Nuvarande inkomstskattelag och reglerna om avdragsrätten för tidigare års underskott (40 kap IL) trädde i kraft den 1 januari 2000 och tillämpades för första gången vid 2002 års taxering (lag 1999:1230). Reglerna i 40 kap. IL har ändrats ett antal gånger sedan dess.

När reglerna infördes i Sverige hade redan många andra länder liknande regler som spärrade rätten till förlustavdrag när bolagets verksamhet förändrades eller när en ägar- och verksamhetsförändring inträdde samtidigt.⁵

Huvudregel

Enligt 14 kap. 21§ IL uppstår ett resultatmässigt underskott om kostnadsposterna överstiger intäktsposterna.

Det svenska beskattningssystemet bygger på principen om beskattningsårets slutenhet, vilket innebär att ett företag beskattas för det resultat som uppkommit under beskattningsåret och varje års resultat bedöms var för sig. Om ett företag har haft en förlust går det inte flytta förlusten varken framåt eller bakåt i tiden.⁶ Detta kan orsaka stora resultatmässiga variationer mellan åren. Som huvudregel är det inte tillåtet att flytta förluster från ett bolag till ett annat.⁷

I syfte att neutralisera resultat mellan olika beskattningsår finns det möjlighet att kvitta tidigare års förluster mot vinster som uppkommer under senare år. Detta innebär att underskott av näringsverksamhet som kvarstår från det föregående beskattningsåret, inrullade underskott, ska dras av ett senare beskattningsår (14 kap. 22 § IL). När det sker en ägarförändring i ett företag finns det regler som kan begränsa avdragsrätten för inrullade underskott (40 kap. 2 § IL). Underskottsreglerna gäller om en ny ägare får ett bestämmande inflyttande över ett underskottsföretag eller om ett underskottsföretag får ett bestämmande inflyttande över ett annat företag.

Vidare i arbetet ska jag beskriva regelsystemet för behandling av tidigare års underskott vid olika typer av omstruktureringar.

⁴ Andersson M., Dahlberg M., Salden Enerus A., Tiveus U. (2021), s. 1379.

⁵ Samuelson L. (1994), s. 77.

⁶ Wiman, (2002), s. 98.

⁷ Undantag från huvudregel blir slutliga förluster som är beskrivna i Marks & Spenser fallet.

2.2 Definitioner

2.2.1 Begreppet företag

Med företag avses svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, svensk stiftelse, svensk ideell förening och utländskt bolag (40 kap. 3 § IL).

2.2.2 Begreppet underskottsföretag

Begreppet underskottsföretag definieras i 40 kap. 4 § IL. Med underskottsföretag avses ett företag som hade ett underskott det föregående beskattningsåret eller som har ett underskott från tidigare år som inte har fått dras av än på grund av koncernbidragsspärren eller bestämmelserna om rätt till avdrag för underskott efter kvalificerade fusioner eller fissioner, efter verksamhetsavyttringar eller efter partiella fissioner.

Bestämmelserna i 40 kap. IL inskränker rätten att göra avdrag för tidigare års underskott bara om företaget kvalificeras som underskottsföretag och om företaget har varit med en ägarförändring.

Det ska understrykas att om ett underskott uppkommer samma år som ägarförändringen sker omfattas inte underskottet av spärreglerna. Ett företag utgör inte ett underskottsföretag om det hade överskott året före ägarförändringen men hade ett underskott det år då en ägarförändring skedde.⁸

2.2.3 Begreppet bestämmande inflytande

Ett företag anses i 40 kap att ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag om det andra företaget är ett dotterföretag till det första företaget enligt civilrättslig lagstiftning (40 kap. 5 § IL). Dessa regler tillämpas om ett förvärvande bolag är svenskt.

I situationer när en förvärvare är ett utländskt bolag eller en förvärvare är en fysisk person tillämpas speciella regler, nämligen regler i 40 kap. 5§ 3 st. IL. Enligt dessa regler ska utländska bolag eller fysiska personer (och andra enligt 40 kap. 11§ IL) hypotetiskt jämföras med svenska bolag. Ett utländskt företag anses ha ett bestämmande inflytande över ett svenskt företag om detta svenska företag skulle ha varit ett dotterföretag till det utländska företaget om det utländska företaget likställs med ett svenskt företag. Frågan om en fysisk person har bestämmande inflytande över ett företag bör bedömas utifrån vad som hade gällt om personen hade varit ett aktiebolag.⁹

⁸ Skatteverkets vägledning 2021 ”Viktiga begrepp vid ägarförändringar”.

⁹ prop. 1993/94:50, s. 261.

Ett svenskt aktiebolag anses ha bestämmande inflytande över ett annat företag om det andra företaget är ett dotterföretag till bolaget enligt 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551, vidare ABL). Enligt 1 kap. 11 § ABL är ett aktiebolag moderbolag och en annan juridisk person dotterföretag, om aktiebolaget

1. innehar eller äger mer än hälften av rösterna eller aktier i det andra företaget, eller
2. har rätt att utse mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse, eller
3. har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över företaget.

Vidare är enligt 1 kap. 11 § 5 st. ABL kan det bestämmande inflytandet omfatta flera led, d.v.s. ett moderbolag har bestämmande inflytande inte bara över sina dotterföretag utan även över sina dotterdotterföretag.

Ett handelsbolag kan anses ha ett bestämmande inflytande över ett underskotts företag. En hypotetisk jämförelse ska göras. Definitionen omfattar svenska handelsbolag där en fysisk person är delägare. Dessa personer kan vara delägare i handelsbolaget direkt eller indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag (40 kap. 11 § 4p. IL).

2.2.4 Begreppet koncern

Begreppet koncern definieras genom hänvisning till civilrättslig lagstiftning samt kompletteras med en särskild reglering för utländska företagsgrupper (40 kap. 6 § IL).

Till koncern räknas i 40 kap IL:

- moderföretag och dotterföretag tillsammans (1 kap. 11 § 11 st. ABL); eller
- en motsvarande utländsk företagsgrupp, om moderföretaget hör hemma i en stat inom EES eller är ett utländskt bolag (40 kap. 6 § 3 st. IL).

Enligt 2 kap. 2 § IL omfattas även utländska koncerner av koncernbegreppet.

2.2.5 Begreppet moderföretag

Med moderföretag avses ett företag som är ett moderföretag enligt bestämmelser som anges i civilrättslig lagstiftning (40 kap. 7 § IL). Vänligen se definition av *bestämmande inflytande* ovan som innehåller begreppet moderföretag. Definitionen moderbolag är särskilt reglerat om ett potentiellt moderbolag är ett utländskt bolag. En fiktiv prövning ska göras. Utländskt bolag ska anses som ett moderföretag om ett utländskt bolag kunde ha varit ett moderbolag till det svenska dotterbolaget om det hade varit ett svenskt aktiebolag (40 kap. 7 § 3 st. IL).

3 Begränsningar hos underskottsföretag efter ägarförändringar

I förarbetena till 40 kap IL¹⁰ presenterades fyra generella "spärrsituationer" i vilka det ansågs motiverat att införa begränsningar för hur stort tidigare underskott som får utnyttjas när det bestämmande inflytandet av ett företag går över till en eller flera nya ägare. En beloppsspärr och/eller en koncernbidragsspärr kan aktualiseras för underskottsföretaget efter en ägarförändring i följande fyra situationer (40 kap. 9 § IL):

1. Ett företag förvärvar ett underskottsföretag, 40 kap. 10 § IL.
2. En fysisk person m.fl. förvärvar ett underskottsföretag, 40 kap. 11 § IL.
3. Flera fysiska personer m.fl. förvärvar ett underskottsföretag, 40 kap. 12 § IL.
4. Ett underskottsföretag förvärvar ett annat företag, 40 kap. 14 § IL.

I de tre första spärrsituationerna, får ett underskottsföretag under ett nytt bestämmande inflytande. I den fjärde situationen, är det ett underskottsföretag eller dess moderbolag som får ett bestämmande inflytande över ett annat aktiebolag.

Jag ska gå igenom de fyra spärrsituationerna för att redovisa vilka regler som tillämpas, vilka konsekvenser varje situation medför och redogöra för möjliga undantag.

3.1 Spärrsituation 1: Ett företag förvärvar ett underskottsföretag

3.1.1 Generella regler

Spärregler aktualiseras om det nya moderbolaget får det bestämmande inflytande över ett underskottsföretag. Ett underskott kan finnas i ett företag långt ner i en kedja av koncernföretag. Både en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr träder in och begränsar underskottsföretagets rätt till avdrag för tidigare års underskott (40 kap. 10 § IL).

Ett förvärv av det bestämmande inflytandet kan ske genom köp, byte eller gåva, dvs. det spelar ingen roll om bestämmande inflytande förvärvas mot

¹⁰ prop. 1993/94:50, s. 261.

vederlag eller benefikt. Om ett företag redan har ägt en stor andel av aktier eller röster, t.ex. 50% och förvärvar ytterligare 1% anses det att en ägarförändring har skett, eftersom det övertagande företaget har fått mer än 50% av andelarna/röster i underskottsföretaget.¹¹

Om ett moderbolag som äger 100 % av dotterbolag (underskottsföretag) säljer det dotterbolaget till ett ägande där tre bolag får 40 %, 40 % respektive 20 % utlöser inte ett sådant förvärv spärrarna eftersom inget av de nya bolagen får ett bestämmande inflytande över underskottsföretaget.

I 40 kap. 10 § 2, 3 st. IL finns det ett undantag från spärrsituation 1. Enligt undantaget ska ett underskottsföretag tillämpa varken beloppsspärren eller koncernbidragsspärren om det företaget som får det bestämmande inflyttande ingick i samma koncern som underskottsföretaget redan före ägarförändringen.

3.1.2 Förvärv inom en koncern (dotter-, systerbolagsförvärv, Lex ASEA)

Om ett moderföretag förvärvar ett dotterdotterföretag som är ett underskottsföretag, dvs. om ett indirekt ägande ersätts med ett direkt ägande, inträder spärreglerna inte, eftersom moderföretaget redan innan ägarförändringen hade det bestämmande inflyttandet.¹² Samma resonemang gäller om moderföretag får direkt äganderätt genom utdelning från ett dotterbolag (Lex ASEA).

Om ett företag förvärvar sitt systerföretag som är ett underskottsföretag aktiveras inte heller någon spärr, eftersom moderbolaget till det förvärvande bolaget behåller sin roll som moderbolag till det förvärvade bolaget, det blir modermoderbolag.¹³ Med andra ord ska undantagen i 40 kap. 10 § 2 st. IL tillämpas eftersom det förvärvande företaget redan tidigare ingick i samma koncern som underskottsföretaget.¹⁴

3.1.3 Förvärv inom en oäkta koncern

Spärrarna i 40 kap 10§ IL slår till om ett företag som ägs av fysiska personer förvärvar ett underskottsföretag från samma fysiska personer. Med andra ord, om fysiska personer säljer ett underskottsföretag, som de äger direkt eller indirekt, till ett annat företag som de äger, inträder i sådana situationer båda spärrarna. Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked¹⁵ prövat den frågan och drog slutsatsen att bedömningen av om en ägarförändring har skett enligt 40 kap. 10 § IL ska göras oberoende av om någon förändring samtidigt har skett av företagsgruppens slutliga ägare eller inte. Skatterättsnämnden

¹¹ prop. 1993/94:50, s. 256.

¹² Skatteverkets vägledning 2021 ”Ägarförändringssituationer”.

¹³ Wiman B., (2002), s. 105.

¹⁴ Skatteverkets vägledning 2021 ”Ägarförändringssituationer”.

¹⁵ N159-06/D dd. 2007-02-12.

menade att bestämmelserna i 40 kap. 11, 12 §§ IL avser den situationen att fysiska personer får det bestämmande inflytandet över underskotts företaget, däremot är dessa bestämmelser bara är tillämpliga om 40 kap. 10 § IL inte är tillämplig.

3.1.4 Nyemission som medför ägarförändring

En nyemission av aktier innebär att aktiebolaget tillförs medel mot att den som deltar i nyemissionen får nya aktier i bolaget. Nyemissionen kan medföra en ägarförändring, dvs. att ett underskotts företag får ett nytt moderbolag, eller att underskotts företag får ett bestämmande inflytande över ett bolag som det inte hade innan som ett dotterbolag. Nyemissionen som medför ägarförändringen aktiverar spärreglerna i 40 kap. 10§ IL.¹⁶

3.2 Spärrsituation 2: En fysisk person m.fl. förvärvar ett underskotts företag

3.2.1 Generella regler

En beloppsspärr träder in om en fysisk person eller andra personer som avses i 40 kap. 11§ 1 st. IL får det bestämmande inflytande över ett underskotts företag vid en ägarförändring.

En fysisk person och närstående till honom räknas som en enda person. Som närstående räknas, utöver vad som anges i 2 kap. 22 § IL, ett svenskt handelsbolag där den fysiska personen själv eller en närstående fysisk person är delägare (40 kap. 11§ 2 st. IL).

Vid bedömningen av om en fysisk person (förvärvare) har fått det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag utgår man från en fiktiv prövning av om underskotts företaget skulle ha varit dotterföretag till den fysiska personen om den fysiska personen hade varit ett aktiebolag (40 kap. 5 § 3 st. IL).

Endast beloppsspärren träder in om en fysisk person eller andra personer som avses i 40 kap 11§ 1 st. IL får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag. Orsaken till detta är att ingen av de personerna kan ge koncernbidrag med skatterättslig verkan till underskotts företaget.¹⁷

¹⁶ Skatteverkets ställningstagande, dnr: 131 751923-06/111, datum: 2006-12-06.

¹⁷ "Ägarförändring och underskottsbegränsning på grund av riktad nyemission".

¹⁷ Skatteverkets vägledning 2021 "Ägarförändringssituationer".

3.2.2 Överlåtelser mellan närstående

Om förvärv av andelar i ett underskotts företag sker inom närståendekretsen inträder inte spärreglerna i 40 kap. 10 § IL eftersom personer i närståendekretsen anses som en enda person. Det blir därför ingen ägarförändring.

3.2.3 Arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden

Spärregeln i 40 kap. 11 § IL tillämpas inte om ägarförändringen beror på arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden, till exempel, om delägarna gifter sig (40 kap. 13 § IL). Med ändrade familjeförhållanden avses t.ex. att delägare gifter sig med varandra, registrerar partnerskap eller får barn.¹⁸

3.2.4 Undantag för företagsledare

Spärregeln i 40 kap. 11 § IL tillämpas inte vid sådana ägarförändringar när den som har fått det bestämmande inflytandet har haft ställning som företagsledare i underskottsföretaget under de två föregående beskattningsåren (40 kap. 13 § första stycket, andra meningen IL). Med företagsledare anses enligt 56 kap. 6 § IL en fysisk person som genom eget eller närståendes innehav av andelar och sin ställning i företaget har ett väsentligt inflytande i företaget.

3.2.5 Turordningen

Spärr 1 går före spärr 2 om båda situationerna skulle föreligga samtidigt. Det framgår av lagtexten 40 kap 11 § 1 st. IL: ”I andra fall än som avses i 10 § första stycket...” samt av prop. 1993/94:50 s. 262.

3.3 Spärrsituation 3: Flera fysiska personer m.fl. förvärvar ett underskottsföretag

3.3.1 Generella regler

Spärrsituation 3 inträffar när en grupp, inte närstående, fysiska personer eller andra rättssubjekt förvärvar aktier i ett underskottsföretag. Beloppsspärren tillämpas om två eller fler, inte närstående, personer tillsammans köper aktier med mer än 50 % av rösterna i ett underskottsföretag, med minst 5% vardera

¹⁸ prop. 1998/99:7 s. 30.

under en femårsperiod (40 kap. 12 § IL). De fysiska personerna har möjlighet att samverka för att utnyttja ett underskott på visst sätt.¹⁹

För att avgöra om en ägarförändring har skett utgår man inte från begreppet bestämmande inflytande, utan spärreglerna knyts istället till antalet röster. Syftet med spärrsituation 3 är främst att hindra utnyttjande av underskott vid förvärv av aktiebolag som är, eller övergår till att bli, fåmansbolag.²⁰

Om två närstående personer tillsammans köper aktier med mer än 50 % av rösterna i ett underskottsföretag tillämpas inte spärrsituation 3, utan spärrsituation 2, eftersom personer i närståendekretsen anses som en enda person (40 kap. 12 § 1 st. IL).

Det är bara beloppsspärren som är tillämplig vid spärrsituation 3 eftersom fysiska personer och andra rättssubjekt som avses i 40 kap. 12 § IL kan inte lämna koncernbidrag till underskottsföretaget.

Det har varit oklart om ett förvärv som gjorts före det att företaget har blivit ett underskottsföretag ska räknas med när man räknar fram om mer än 50 procent av rösterna förvärvats under en femårsperiod. Skatteverket har i ett ställningstagande ansett att 40 kap. 12 § IL ska tolkas på sådant sätt att endast förvärv av andelar i ett företag som vid förvärvstidpunkten utgör underskottsföretag ska beaktas när man beräknar om den angivna ägarkretsen under en femårsperiod uppnår bestämmande inflytande över ett underskottsföretag.²¹

3.3.2 Indirekta förvärv

Med ägande av aktier jämställs innehav genom förmedling av juridisk person.²²

Om ett förvärv som gjorts av ett företag eller handelsbolag kan kopplas till en fysisk person kan sådana förvärv i vissa fall räknas om som de var gjorda av den fysiska personen.²³

Till exempel, kan den fysiska personen kopplas till ett företag i vilket den personen – direkt eller genom förmedling av en annan juridisk person eller av ett svenskt handelsbolag som personen har ett bestämmande inflytande över – innehar andelar med minst 5 procent av röstetalet (40 kap. 12 § 2 st. IL).

Spärr 1 och 2 går före spärr 3 om två situationer skulle föreligga samtidigt.²⁴

¹⁹ prop. 1993/94:50 s. 263.

²⁰ prop. 1993/94:50, s. 263.

²¹ Skatteverkets ställningstagande ”Spärregel i underskottsreglerna”, 2010-10-11, dnr 131 629341-10/111.

²² prop. 1993/94:50, s. 256.

²³ Prop. 1993/94:50, s. 325

²⁴ prop. 1993/94:50 s. 263.

3.4 Spärrsituation 4: Underskottsföretag eller moderbolag till underskottsföretaget får det bestämmande inflytandet över ett annat aktiebolag

3.4.1 Generella regler

I spärrsituation 4 är ägarförhållandena omvända i jämförelse med spärrsituation 1. I spärrsituation 4 är det förlustföretag eller dess moderföretag som förvärvar ett annat bolag (40 kap. 14 § IL).²⁵

Spärren inträder efter en viss förändring av det bestämmande inflytandet, dvs. vid ägarförändringar som innebär att ett underskottsföretag eller moderbolaget till ett underskottsföretag får det bestämmande inflytandet över ett annat företag.²⁶

Spärrsituation 4 skiljer sig från situationer 1-3, eftersom det inte handlar om förändring i ägandet av underskottsföretaget utan spärren aktiveras när underskottsföretaget får bestämmande inflytande över ett annat bolag. Spärren inträder inte om underskottsföretaget erhåller koncernbidrag från andra bolag i koncernen.²⁷

Spärrsituation 4 syftar till att förhindra att en vinst som uppkommer i det förvärvade företaget jämkas mot underskottet i underskottsföretaget, genom att det nya dotterföretaget lämnar koncernbidrag till underskottsföretaget.²⁸

Mot bakgrund av att spärrsituationen inte syftar till att förhindra handel med underskott tillämpas beloppsspärren inte utan det är endast koncernbidragsspärren som blir aktuell.²⁹

Koncernbidragsspärren inträder inte om underskottsföretaget och det förvärvade företaget ingick i samma koncern före ägarförändringen enligt 40 kap. 14 § 2 st. IL.

I RÅ 1998 not. 59 prövade HFD fråga om koncernbidragsspärren träder in om ett underskottsföretag tillsammans med ett annat bolag bildar ett nytt dotterbolag. I fallet i fråga fick underskottsföretaget 51 % av andelar i ett nybildat dotterbolag och senare fick det underskottsföretaget ett koncernbidrag från det nybyggda dotterbolaget. HFD slog fast att det inte

²⁵ Skatteverkets vägledning 2021 ”Ägarförändringssituationer”.

²⁶ prop. 1993/94:50, s. 265.

²⁷ prop. 1993/94:50, s. 268.

²⁸ Skatteverkets vägledning 2021 ”Ägarförändringssituationer”.

²⁹ Skatteverkets vägledning 2021 ”Ägarförändringssituationer”.

finns något undantag från spärregeln om aktierna erhållits genom teckning och tilldelning i samband med bildandet av bolaget i jämförelse med ett förvärv. Av denna orsak är koncernbidragsspärren tillämplig om ett underskottsföretag bildar ett nytt bolag och får koncernbidrag från det bolaget.

3.5 Sammanfattning av begränsningar

Spärrsituation 1

Om ett nytt moderbolag får bestämmande inflytande över ett underskottsföretag inträder både en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr.

Spärrsituation 2 och 3

Om en fysisk person eller en grupp fysiska personer får bestämmande inflytande över ett underskottsföretag inträder bara en beloppsspärr.

Spärrsituation 4

Om ett underskottsföretag eller dess moderbolag får bestämmande inflytande över ett nytt dotterbolag inträder bara en beloppsspärr.

Vidare ska jag förklara vad en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr innebär.

4. Beloppsspärren

4.1. Generella regler

Om ett aktiebolag eller en/flera fysiska personer får bestämmande inflytande över ett underskotts företag ska en beloppsspärr tillämpas (40 kap. 10 - 13 §§ IL). Syftet med reglerna är att begränsa situationer när vederlaget för aktierna till stor del antas hänförliga till det gamla underskottet.³⁰

Regeringen uttalade i förarbetena att ”ju högre köpeskillingen för aktierna i ett företag är i förhållande till värdet av underskottet, desto mer substans finns det i bolaget och behovet av en beloppsspärr blir då mindre”.³¹

Beloppsspärren infördes första gången år 1993 genom lag om avdrag för underskott i näringsverksamhet (1993:1539).³²

Beloppsspärren innebär att ett underskotts företag inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren träder in med ett högre belopp än 200 % av den utgift som den nya ägaren (ägarna) har betalat för att få det bestämmande inflytandet, eller för att förvärva andelar med mer än 50% av röstetalet i underskotts företaget (40 kap. 15 § IL). Detta innebär att spärren gäller det underskott som har uppkommit före det beskattningsår då ägarförändring har skett, och inte det underskott som uppkommer under det år då ägarförändringen har skett. Den del av underskottet som överstiger 200 % av utgiften faller bort för all framtid.

Av 40 kap. 15 § 2 st. IL framgår att om förvärvet omfattar flera underskotts företag i samma koncern ska avdragsutrymmet fördelas mellan dem. Avdragsutrymmet ska fördelas genom proportionering av det totala avdragsutrymmet i förhållande till respektive bolags andel av det sammanlagda underskottet.

Om ett underskotts företag har omfattats av flera ägarförändringar under samma beskattningsår vilka var för sig skulle ha omfattats av beloppsspärren, bestäms storleken på beloppsspärren av den ägarförändring som har skett till lägst utgift för förvärvaren.³³

Även indirekta förvärv omfattas av beloppsspärren, dvs. om ett moderbolag till ett underskotts företag förvärvas då begränsas avdragsrätten hos underskotts företaget till 200 % av anskaffningsutgiften för förvärvet av moderbolaget.³⁴

³⁰ prop. 1993/94:50 s. 265, 266.

³¹ prop. 1993/94:50 s. 259.

³² Andersson M., Dahlberg M., Salden Enerus A., Tiveus U. (2021), s.1398

³³ Skatteverkets ställningstagande ”Beräkning av beloppsspärren i 40 kap. 15 § IL då flera ägarförändringar har skett under samma år”, 2009-09-25 dnr 131 743035-09/111.

³⁴ prop. 1993/94:50 s. 266.

Turordningen: först tillämpas beloppsspärren, koncernbidragsspärren tillämpas för den återstående delen av underskottet (40 kap. 18 § 2 st. IL).

4.2 Begreppet anskaffningsutgift

Begreppet ”anskaffningsutgift” är centralt i 40:e kapitlet IL. Därför är det av avgörande betydelse att fastställa vad som avses med utgiften för förvärv av bestämmande inflytande eller andelar. HFD har fastställt att det endast är köpeskilling som avser förvärv av andelar som ligger till grund för beräkningen av beloppsspärren enligt 40 kap. 15 § IL (HFD 2014 ref. 67).

Skatterättsnämnden uttalade att förvärv av fordringar inte utgör utgift eftersom det inte finns något stöd i förarbetena för att sådana utgifter för att fordringar ska beaktas.³⁵

Av förarbetena framgår att om den nya ägaren uppnått ett bestämmande inflytande genom att utöka sitt aktieinnehav från 10 % till 51 % av rösterna bör även anskaffningsutgiften för det ursprungliga 10 % av innehavet inräknas.³⁶

Om samma person senare, efter det att det bestämmande inflytandet uppnåtts, skulle förvärva ytterligare aktier får anskaffningsutgiften för dessa inte medräknas vid beräkning av beloppsspärren. Orsaken är att personen redan innan det tillkommande förvärvet hade ett bestämmande inflytande över underskotts företaget (RÅ 2007 ref 58).

Om aktierna förvärvas i ett sammanhang genom successiva förvärv under begränsad tid i anslutning till ett uppköpserbjudande som riktas samtidigt till aktieägarna torde samtliga förvärv med anledning av erbjudandet få räknas med vid tillämpning av beloppsspärren.³⁷

En annan fråga är om den skattskyldiges anskaffningsutgift ska proportioneras så att endast den del som kan hänföras till 51 % av rösterna får medräknas.³⁸ Skatteverkets uppfattning är att någon sådan proportionering inte ska ske. Om en person genom ett köp förvärvar aktier med exempelvis 70 % av röstetalet bör alltså hela utgiften för förvärvet medräknas vid beloppsspärren.³⁹

Om en förvärvare köper samtliga andelar/röster i ett underskotts företag ska hela utgiften tas med för beräkningen av beloppsspärren.⁴⁰

³⁵ prop. 1993/94:50 s. 259, 266, 326 samt prop. 1999/2000:2 del 2 s. 473 f.

³⁶ prop. 1993/94:50, s. 326.

³⁷ Skatteverkets vägledning 2021 ”Beloppsspärren”.

³⁸ prop.1993/94:50 s. 326, s. 473.

³⁹ RSV ”Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 1999 års taxering, del 2, s. 1008.

⁴⁰ prop. 1993/94:50, s. 326.

Man kan utgå ifrån att förvärv som sker i ett sammanhang får räknas samman, men om det drar ut på tiden kan det vara mer oklart.⁴¹

4.2.1 Om olika kapitaltillskott ska inkluderas eller dras av anskaffningsutgift

Ett sätt att kringgå reglerna om beloppsspärren är att tillföra kapitaltillskott till underskotts företag. Syftet med bestämmelsen i 40 kap. 16 § 1 IL är att förhindra att beloppsspärren kringgås genom att substansen i bolaget blåses upp i nära anslutning till ägarförändringen vilket skulle medföra att köparen betalar en högre utgift. Om X AB lämnar ett aktieägartillskott till sitt dotterföretag Y AB som har underskott inför en försäljning då får X AB sina finansiella medel tillbaka direkt i form av högre köpeskilling.

Om ett underskotts företag i nära anslutning till ägarförändringen tillförs kapitaltillskott ökar värdet på bolaget och därmed anskaffningsutgiften, vilken ligger till grund för beräkningen av beloppsspärren. För att förhindra sådana situationer ska anskaffningsutgiften minskas med tillskott om det har lämnats inom två år innan ägarförändringen (40 kap. 16 § 1 st. 1:a meningen IL). Detta gäller även kapitaltillskott till andra företag som såväl före som efter ägarförändringen ingick i samma koncern som förlustföretaget.⁴² Kapitaltillskott som ligger längre tillbaka än två år före ägarförändring inte medräknas eftersom sannolikheten för att så gamla kapitaltillskott har givits i syfte att justera substansen inför en avyttring har ansetts liten.⁴³

4.2.1.1 Ovillkorat aktieägartillskott

Tillskottet lämnas utan krav på återbetalning. Ett ovillkorat aktieägartillskott är en förstärkning av det mottagande bolagets balansräkning, dvs. det ovillkorade aktieägartillskottet avser inte förvärv av andelar och ger inte något bestämmande inflytande.⁴⁴ Ovillkorat aktieägartillskott ska enligt HFD minska utgiften när man beräknar beloppsspärren (HFD 2019 ref. 40).

Ovillkorat aktieägartillskott inräknas i tillskottsgivarens omkostnadsbelopp för aktierna i det bolag som mottagit tillskottet.⁴⁵

4.2.1.2 Villkorat aktieägartillskott

Av praxis framgår att ett villkorat aktieägartillskott ska minska utgiften när man beräknar beloppsspärren. Orsaken till detta är att ett sådant tillskott inte

⁴¹ Andersson M., Dahlberg M., Salden Enerus A., Tiveus U. (2021), s. 1400.

⁴² prop. 1993/94:50, s. 326.

⁴³ Wiman B., (2002), s. 114.

⁴⁴ Skatteverkets vägledning 2021 ”Beloppsspärren”.

⁴⁵ Heinestam B., Fissioner (2014), s. 77.

innebär ett förvärv av andelar och inte en utgift som avser förvärv av bestämmande inflyttande.⁴⁶

Villkorat aktieägartillskott inräknas inte i omkostnadsbeloppet för aktierna i det bolag som mottagit tillskottet eftersom tillskottet under vissa omständigheter kan komma att betalas tillbaka. Tillskottet är inte definitivt.

4.2.1.3 Nyemission

Nyemission av aktier innebär att aktiebolaget tillförs medel mot att den som deltar i nyemissionen får nya aktier i bolaget. Nyemission är ett sådant tillskott som ska räknas av från utgiften för att förvärva det bestämmande inflyttandet (40 kap. 15a § IL).

4.2.1.4 Andra former av kapitaltillskott som medfört ägarförändringen

Uttrycket ”kapitaltillskott” finns varken definierat i lagtext eller i förarbeten. Om ett kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen har lämnats till underskotts företaget tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde och förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde ska sådant tillskott räknas av anskaffningsutgiften. Kapitaltillskottet vid beräkningen av utgiften ska bestämmas till ett belopp som motsvarar det lägsta av kapitaltillskottet och det värde av tillgången som belöper sig på den förvärvade andelen i underskotts företaget (40 kap. 15a § IL).

4.2.1.5 Kapitaltillskott i form av eftergift av fordran

Enligt Skatteverkets ställningstagande ska tillskott till ett underskotts företag i form av eftergift av en fordran värderas till marknadsvärdet vid tillskottstillfället. Skillnaden mellan marknadsvärdet och fordrans nominella belopp ska behandlas som ackord och minska avdrag för underskott som kvarstår från föregående beskattningsår.⁴⁷

4.2.1.6 Transaktionskostnader

Förvärvarens transaktionskostnader i samband med förvärv av det bestämmande inflyttandet i ett underskotts företag kan inkluderas vid beräkningen av anskaffningsutgiften (HFD 2020 ref. 10). Förutsättningen är att kostnaderna har en så nära koppling till förvärvet att de vid redovisningen ska räknas in i anskaffningsvärdet för andelarna (4 kap. 3 § ÅRL).⁴⁸

⁴⁶ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4255-1999 och Kammarrätten i Göteborg mål nr 2680-2002.

⁴⁷ Skatteverkets ställningstagande Kapitaltillskott till underskotts företag, 2006-02-01, dnr 131 61025-06/111.

⁴⁸ Skatteverkets vägledning 2021 ”Beloppsspärren”

4.2.1.7 Ersättning i form av andelar i det förvärvande företaget

I ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden som senare fastställdes av HFD prövades frågan om utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag kan utgöras av ersättning i form av andelar i det förvärvande företaget. Enligt Skatterättsnämndens bedömning ska utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag innefatta ersättning i form av andelar i det förvärvande företaget (HFD 2016 ref. 16).

4.2.1.8 Avbetalning

Om parterna vid ett förvärv av underskotts företag har avtalat att en del av köpeskillingen ska betalas vid en senare tidpunkt, och slutlig köpeskillning är inte bestämd till sitt belopp utan beror på en framtida händelse, t.ex. omsättningen under en viss period eller resultatet vid en viss tidpunkt, ska sådan tilläggsköpeskillning räknas in i anskaffningsutgiften.⁴⁹

4.2.1.9 Undantag

Ett kapitaltillskott ska inte minska utgiften om kapitaltillskottet lämnats av en juridisk person eller av ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget (40 kap. 16 § andra stycket IL).

4.2.1.10 Koncernbidrag som kapitaltillskott

Enligt koncernbidragsregler ska det överförda beloppet dras av hos givaren som en avdragsgill kostnad och tas upp hos mottagaren som en skattepliktig intäkt (35 kap. 1 § IL). En fråga uppstod om ett koncernbidrag som underskotts företaget erhåller före en ägarförändring ska behandlas som ett kapitaltillskott. Skatteverket konstaterade att begreppet kapitaltillskott i 40 kap. 16 § IL inte innefattar koncernbidrag som är avdragsgilla enligt 35 kap. IL. Detta innebär att koncernbidraget inte ska minska anskaffningsutgiften.⁵⁰

⁴⁹ Skatteverkets vägledning 2021 ”Beloppsspärren”.

⁵⁰ Skatteverkets ställningstaganden ”Fråga om koncernbidrag kan anses innefattas i begreppet kapitaltillskott enligt 40 kap. 16 § IL”, datum: 2006-06-26, Dnr: 131 394329-06/111.

Tillfälligt spärrade underskott ska ingå i det utrullade underskottet som ska prövas mot beloppsspärren. Det kan gälla koncernbidragsspärren eller en spärr enligt bestämmelserna om kvalificerade fusioner och fissioner, verksamhetsavyttring eller partiella fissioner.⁵¹

Vid beräkning av beloppsspärren i 40 kap. 15 § IL ska endast underskott som uppkommit i verksamheter som beskattats i Sverige beaktas. Om ett utländskt bolag har ett fast driftställe i Sverige ska ett eventuellt underskott i det fasta driftstället räknas med när man gör proportioneringen.⁵²

⁵¹ Skatteverkets vägledning 2021 ”Beloppsspärren”.

⁵² Skatteverkets ställningstagande, Beloppsspärren och underskott i utländska bolag, 2008-06-04, dnr 131 342184-08/111, samt prop. 1995/96:104 s. 52.

5 Koncernbidragsspärren

5.1. Generella regler

Koncernbidragsspärren innebär att kvarvarande underskott från tidigare år, med vissa undantag, inte får dras av mot koncernbidrag under det beskattningsår ägarförändringen äger rum och de fem följande beskattningsåren (40 kap. 18 § IL).

Syftet med koncernbidragsspärren är att reducera det skattemässiga värdet av avdraget för underskott genom att skjuta fram möjligheten att utnyttja avdraget.⁵³ Detta sker genom att kvarvarande underskott från tidigare år under en "karenstid" inte får kvittas mot koncernbidrag från företag som inte ingick i samma koncern som underskottsföretaget före ägarförändringen.

Koncernbidragsspärren är inte definitiv och, till skillnad från beloppsspärren, faller inte bort. Kvarvarande koncernbidragsspärtrat underskott sparas i stället under en viss tid på så sätt att det inte får dras av mot vissa koncernbidrag under spärrtiden, men kan utnyttjas efter att spärrtiden har gått ut.

Koncernbidragsspärtrat underskott får dock kvittas mot alla andra typer av inkomster, till exempel mot beskattningsårets överskott eller mot egna framtida överskott eller mot koncernbidrag som kommer från aktiebolag som redan före ägarförändringen ingick i samma koncern (40 kap. 18, 19 §§ IL).

Om både beloppsspärren och koncernbidragsspärren är tillämpliga för den aktuella ägarförändringen ska koncernbidragsspärren tillämpas på underskott som kvarstår efter att beloppsspärren har tillämpats (40 kap. 18 § 2 st. IL).

Koncernbidragsspärren omfattar endast inrullade underskott innan ägarförändringsåret. Underskott som uppstått under ägarförändringsåret eller senare beskattningsår omfattas inte. Detta innebär att man kan behöva hålla reda på ett underskott som består av två delar, dels den del som omfattas av koncernbidragsspärren (koncernbidragsspärtrat underskott), dels den del som uppstått under ägarförändringsåret och senare (ospärtrat underskott).⁵⁴

Koncernbidragsspärren innebär inte något hinder mot att ta emot eller ge koncernbidrag, det är bara möjligheten att vid beskattningen dra av spärrade underskott mot koncernbidrag från vissa bolag som är begränsad.

Det kan finnas en eller flera gamla koncernbidragsspärrear, d.v.s. det kan ha skett ägarförändringar även tidigare år, som begränsar möjligheten att kvitta underskott mot koncernbidrag från äldre koncernbolag om dessa spärrtider

⁵³ prop. 1993/94:50 s. 259.

⁵⁴ Skatteverkets vägledning 2021 "Koncernbidragsspärren".

ännu inte löpt ut. Man måste därför beräkna spärrtid för varje underskott efter varje ägarförändring, var för sig.

Enligt praxis ska storleken på underskott prövas och fastställas det år då underskottet uppkommer medan frågan om det finns ett hinder för avdrag för underskottet på grund av koncernavdragsspärren ska bedömas följande beskattningsår.⁵⁵

Beräkningen av hur stort avdrag som får göras för koncernbidragsspärrade underskott baseras på resultatet av näringsverksamheten beräknat enligt 14 kap. 21 § IL. Resultatet ska beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna och minskas med tidigare års underskott som inte är koncernbidragsspärrat (14 kap. 22 § 3 st. IL och 40 kap. 2 § IL).

Koncernbidragsspärrade underskott får bara dras av mot överskott till den del underskottsföretaget redovisar ett överskott beräknat enligt 40 kap. 18 § IL. Vid denna beräkning ska mottagna koncernbidrag rensas bort och beräkningen ska göras innan man har dragit av spärrade underskott.⁵⁶

Vid beräkningen av beskattningsårets överskott ska ospärrade underskott dras av före koncernbidragsspärrade underskott (RÅ 2008 ref. 69).

Beräkningen av beskattningsårets överskott enligt 40 kap. 18 § 1 st. IL ska göras utan hänsyn till mottagna koncernbidrag från företag som spärren gäller mot. Det innebär att sådana koncernbidrag, vilka har tagits upp och därför ingår i överskottet, ska dras av vid beräkningen av beskattningsårets överskott.⁵⁷ Däremot ska koncernbidrag från ett företag som redan före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget ingå i beräkningen (40 kap. 19 § 1 st. 1:a meningen IL). Det finns två undantag från denna regel.

Det första undantaget gäller situationer när ett ”nytt” företag som inte tillhörde samma ”gamla” koncern före ägarförändringen har gått upp i det företag som lämnat koncernbidraget genom fusion (fusionsregeln). Det andra undantaget gäller situationer när koncernbidraget lämnas från något annat, ett ”nytt” företag, som inte ingick i samma ”gamla” koncern före ägarförändringen (slussningsregeln).⁵⁸ Man måste således ”öronmärka” koncernbidrag och ha kontroll på karenstiden för olika typer av underskott.

Det finns inte något hinder för underskottsföretaget som har koncernbidragsspärrat underskott att dra av ospärrade underskott mot

⁵⁵ HFD 2014 ref. 22, samt SKV:s ställningstagande, dnr. 202 392964-17/111, 2017-10-02, ”Beräkning och fastställelse av underskott i näringsverksamhet efter ägarförändring m.m.”.

⁵⁶ Skatteverkets vägledning 2021 ”Koncernbidragsspärren”.

⁵⁷ Skatteverkets vägledning 2021 ”Koncernbidragsspärren”.

⁵⁸ 40 kap. 19 § 1 st. 2:a och 3:e meningen IL.

mottagna koncernbidrag både från ”gamla” eller från ”nya” koncernbidragsgivare.⁵⁹

En avsättning till en periodiseringsfond ska inte beaktats vid beräkning av överskottet enligt 40 kap. 18 § IL om avsättningen var gjord av ett koncernbidrag som underskotts företaget har tagit emot och om detta underskotts företag hade ett koncernbidragsspärtrat underskott som är spärrat mot koncernbidragsgivare. Enligt praxis ska man inte beakta en avsättning till en periodiseringsfond när man beräknar överskottet om avsättningen inte hade kunnat göras utan att detta koncernbidrag påverkat överskottet (KRNJ 2013-03-13, mål nr 846-12).

5.2. Turordning om det finns negativt räntenetto

Både koncernbidragsspärren och avdrag för negativt räntenetto utgår ifrån resultat av näringsverksamhet. Samtidigt påverkar de resultat av näringsverksamhet, men på olika sätt. För att bestämma storleken på avdraget för koncernbidragsspärrade underskott behöver man veta ränteavdragets storlek och för att veta ränteavdragets storlek behöver man veta storleken på avdraget för tidigare års underskott. Av förarbetena framgår att det därför är nödvändigt med en viss turordning mellan dessa regler.⁶⁰

Turordningsreglerna finns i 40 kap. 18 § IL. Koncernbidragsspärren räknas före avdragsbegränsning för negativt räntenetto och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto (40 kap. 18 § 1 st. IL). Detta innebär att ett underskotts företag vid tillämpning av koncernbidragsspärren ska beräkna beskattningsårets överskott som om företaget gör avdrag för alla sina ränteutgifter.⁶¹ Koncernbidragsspärren tillämpas alltså i ett första steg och reglerna om avdragsbegränsning för negativt räntenetto i ett andra steg.

Det kan uppkomma situationer när underskotts företaget beskattas för överskott om det har fått ett koncernbidrag från ett företag som spärran gäller mot samtidigt som ett utrullat underskott av näringsverksamhet, som är föremål för en koncernbidragsspärr, fastställs.⁶²

⁵⁹ prop. 1993/94:50, s. 327.

⁶⁰ prop. 2017/18:245, s. 114–117, samt Andersson M., Dahlberg M., Salden Enerus A., Tiveus U. (2021), s.1408.

⁶¹ prop. 2017/18:245, s. 386.

⁶² Skatteverkets vägledning 2021 ”Koncernbidragsspärren”.

5.3. Sidoberäkning

Tabellen nedan beskriver sidoberäkning av överskott enligt 40 kap. 18 och 19 §§ IL för att komma fram till hur stor del av ett spärrat underskott som får dras vid årets taxering.⁶³

+/-	X	kr: Skattemässiga justeringar summerade fram till och med ruta 4.13 i INK2S, d.v.s skattemässigt resultat före avdrag för inrullat underskott oavsett om det är spärrat eller inte.
-	X	kr: Ospärrat underskott som ska nyttjas före spärrade underskott, 40 kap. 18 § 1 st. IL.
-	X	kr: Alla mottagna koncernbidrag (vidare – KB) oavsett var de kommer från, 40 kap. 18 § 1 st. IL.
+	X	kr: KB från ”gamla” koncernbolag som kan kvittas mot koncernbidragsspärrade underskott, 40 kap. 19 § 1 st. 1:a meningen IL.
-	X	kr: KB från ”gamla” koncernbolag som fusionerats med nya koncernbolag, 40 kap 19 § 1 st. 2:a meningen IL.
-	X	kr: KB slussat från ”nytt” företag, d.v.s KB som har sitt ursprung i ”nya” koncernföretag, men som lämnats via ”gamla” koncernföretag, 40 kap. 19 § 1 st. 3:e meningen IL.
= +/-	X	kr.

De justeringar som har med mottagna koncernbidrag att göra syftar till att rensa ut koncernbidrag som kommer direkt eller indirekt från nya koncernbolag så att slutsumman bara innehåller koncernbidrag som får kvittas mot alla möjliga spärrade underskott.

a) Om överskottet är ett positivt belopp får en del eller hela det koncernbidragsspärrade underskottet dras av mot överskott detta år.

b) Om underskottet är ett negativt belopp får ingen del av det koncernbidragsspärrade underskottet dras av mot överskott detta år.

Detta innebär att ett särskilt ”beskattningsårets överskott” ska beräknas och att avdrag för koncernbidragsspärrade underskott inte får överstiga det framräknade beloppet. Reglerna tillämpas varje år så länge spärrtiden gäller, oavsett om underskotts företaget har tagit emot koncernbidrag eller inte.⁶⁴

⁶³ Skatteverkets handledning 45351 ”Beskattnings av aktieföretag”.

⁶⁴ prop. 1999/2000:2, del 2, s. 475.

5.3.1 Exempel på beräkningen

Nedan följer exempel på beräkningen om ett underskotts företag har haft en ägarförändring som medförde koncernbidragsspärr samt om företaget har fått begränsat avdrag för negativt räntenetto senare år.

År 1: X AB hade underskott på 400 tkr (koncernbidragsspärrat).

År 2: X AB fick ägarförändring.

År 3: X AB hade underskott på 100 tkr.

År 3: X AB hade:

- Överskott på 500 tkr. (i vilket ingår KB på 300 tkr från ”gamla bolag” och 250 tkr från ”nya bolag”;

- Ränteutgifter på 450 tkr;

- Värdepappersavdrag på 50 tkr.

Beräkning av resultat av näringsverksamhet:

500 tkr (överskott) – 250 tkr (KB från ”nya bolag”)– 100 tkr (ospärrat underskott från år 1)= 150 tkr.

Av detta resultat på 150 tkr kan 150 tkr av 400 tkr. av koncernbidragsspärrat underskott dras av, det blir 250 tkr av koncernbidragsspärrat underskott kvar.

Preliminärt resultat av näringsverksamheten blir 0 kr.

Beräkning av avdragsutrymme för negativt räntenetto

EBITDA:

500 tkr (överskott) – 100 tkr (ospärrat underskott från år 2) + 450 tkr (ränteutgifter) + 50 tkr (värdepappersavdrag) = 900 tkr.

Avdragsutrymme: $900 \text{ tkr} * 30\% = 270 \text{ tkr}$. får bolaget göra avdrag med år 3, resterande 180 tkr. (450 tkr – 270 tkr) kan rullas vidare och avdras senare år, men ska återläggas till beskattning år 3.

Resultat av näringsverksamhet år 3:

0 tkr (preliminärt resultat av näringsverksamhet) + 180 tkr (återlagt negativt räntenetto) = 180 tkr., samt

250 tkr av koncernbidragsspärrat underskott.

5.4. Redovisning av koncernbidragsspärrat underskott och oriktig uppgift

I tidigare versioner av blankett INK2 (innan 2019) har ospärrade underskott och koncernbidragsspärrade underskott redovisats separat i två olika rutor på blankettens framsida, 1.2 (ospärrade underskott) och 1.3 (spärrade underskott). Frågan uppkom då om en felaktig fördelning mellan rutorna kunde medföra att bolaget kunde anses ha lämnat oriktig uppgift och därmed riskerade att bli påfört skattetillägg. I HFD 2014 ref. 22 konstaterade domstolen att om ett koncernbidragsspärrat underskott redovisas i ruta 1.2 i INK2 innebär inte detta att en oriktig uppgift har lämnats. Domstolen ansåg att en oriktig uppgift föreligger först om ett spärrat underskott felaktigt reducerar ett mottaget koncernbidrag.⁶⁵

⁶⁵ Skatteverkets ställningstagande 2014 ”Skattetillägg; koncernbidragsspärrat underskott”.

6 Fusioner och fissioner

6.1. Fusion

Fusion innebär enligt 23 kap. 1 § ABL att två eller flera aktiebolag går samman genom att samtliga tillgångar och skulder i ett eller flera bolag övertas av ett annat aktiebolag, mot ett vederlag till aktieägarna i det eller de överlåtande bolagen. Vederlaget ska bestå av aktier i det övertagande bolaget eller av pengar. Vid fusionen upplöses det eller de överlåtande bolagen utan likvidation (37 kap. 3§ IL).

Det finns olika former av fusion, bl.a. den kan förekomma i form av absorption, kombination eller omvänd fusion. Absorption innebär att ett eller flera överlåtande bolag går upp i det övertagande bolaget. Kombination innebär att två eller flera överlåtande bolag förenas genom att bilda ett nytt övertagande bolag (23 kap. 1 § 2 st. ABL).⁶⁶

En omvänd fusion innebär att ett moderbolags samtliga tillgångar och skulder övertas av dess dotterbolag mot vederlag till moderbolagets ägare i form av befintliga andelar i dotterbolaget. Det är fråga om en universalsuccession. Moderbolaget upplöses utan likvidation. Omvänd fusion omfattas av reglerna i 37 kap. IL om fusioner.⁶⁷

6.2. Fission

Fission (delning) innebär enligt 24 kap. 1 § ABL att ett aktiebolag kan delas genom att bolagets tillgångar och skulder övertas av ett eller flera andra aktiebolag mot vederlag till aktieägarna i det överlåtande bolaget. Det överlåtande bolaget ska upplösas utan likvidation (37 kap. 5§ IL).

Fissioner enligt utländsk rätt omfattas inte alltid av den svenska definitionen av fission eller delning. En delning av utländska dotterföretag behöver inte alltid utlösa inkomstbeskattning i Sverige.⁶⁸

Enligt 37 kap. 18 § IL inträder det övertagande företaget i det överlåtande företags skattemässiga situation när det gäller det överlåtande företags kvarstående skattemässiga underskott (kontinuitetsprincipen). Detta innebär att inrullat underskott, dvs. underskott som kvarstår från beskattningsåret före det överlåtande företags sista beskattningsår före det år den kvalificerade fusionen eller fissionen genomförs, kan obegränsat tas över av det övertagande företaget.⁶⁹

⁶⁶ Heinestam B., Fusioner (2014), s. 19.

⁶⁷ RÅ 2009 ref. 5, SRN 2003-12-30.

⁶⁸ Andersson M., Dahlberg M., Salden Enerus A., Tiveus U. (2021), s.1225.

⁶⁹ Skatteverkets vägledning 2021 "Beskattning vid kvalificerade fusioner och fissioner".

En fusion eller fission undantas från omedelbar beskattning om den är klassificerad som kvalificerad fusion eller fission. Enligt 37 kap. 4, 6 §§ IL blir en fusion eller en fission kvalificerad om den uppfyller villkoren i 37 kap. 11–15 §§ IL. Villkoren är följande:

- det överlåtande företaget ska vara skattskyldigt i Sverige;
- det övertagande företaget ska vara skattskyldigt i Sverige;
- om det övertagande företaget vid en fusion/fission inte äger samtliga andelar i det överlåtande företaget, får vederlag betalas bara till andra andelsägare i detta företag än det övertagande företaget;
- beskattningsåret enligt 37 kap. 19 § IL för den överlåtna näringsverksamheten får inte komma att överstiga arton månader genom fusionen eller fissionen.

Skattemässig kontinuitet innebär att beskattningen skjuts upp genom att det övertagande företaget träder in i det överlåtande företagets skattemässiga situation. Kontinuiteten innebär också att tidigare års underskott tas över.⁷⁰

Vid kvalificerade fusioner och fissioner ska bestämmelserna i 37 kap. 17–29 §§ IL tillämpas i vilka effekterna av den skattemässiga kontinuiteten vid kvalificerade fusioner och fissioner anges⁷¹.

Även om kontinuitet är huvudprincipen vid fusioner och fissioner finns det undantag från huvudregeln. Undantag gäller för tidigare års underskott och kvarstående negativa räntenetton.

Vid fusioner och fissioner träder vissa spärregler in för att förhindra att denna typer av ägarförändringar ska användas för att kringgå belopps- och koncernbidragsspärren föreskrivna i 40 kap. IL.

6.3. Beloppsspärr, fusionsspärr och fissionsspärr vid fusion och fission

6.3.1. Beloppsspärr vid fusion och fission

Enligt 37 kap. 21 § IL tillämpas samma regler för beloppsspärren vid fusion och fission som för övriga ägarförändringar, dvs. om det kvarstår underskott hos det överlåtande företaget från beskattningsår före det sista beskattningsåret tillämpas beloppsspärren enligt 40 kap. 15–17 §§ IL. Detta innebär att underskottsföretaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskotten överstiger

⁷⁰ 37 kap. 12,17 och 18 §§ IL.

⁷¹ 37 kap. 16 § IL.

200 % av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget.

Beloppsspärren i 40 kap. 15 § IL utgår från det övertagande företags utgift för att få det bestämmande inflytandet över underskotts företaget. Begrepp utgift och vad som kan ingå i utgiften beskrivs i avsnitt 4.2 ovan. Vid fusion (fission) får fusionsvederlaget (fissionsvederlagen) och de utgifter som det övertagande företaget haft för förvärv av andelar i det överlåtande företaget räknas samman (37 kap. 21 § 2 st. IL). Underskottet som inte får dras av pga. beloppsspärren faller bort (40 kap. 15–17 §§ IL).

6.3.1.1 Undantag från beloppsspärren

Enligt 37 kap. 22 § 1st. IL ska beloppsspärren inte tillämpas om det övertagande företaget före fusionen eller fissionen hade ett sådant bestämmande inflytande över det överlåtande företaget som anges i 40 kap. 5 § IL. Regeln är formulerad på sådant sätt att det bara är moder-, dotterbolagens fusion/fission som kan undantas från regler om beloppsspärren. Andra ägarförändringar inom en koncern, till exempel, kvalificerad fusion eller fission mellan systerbolag undantas inte från beskattning. Ägarförändringar som inte skedde pga. fusion (fission) har utvidgade möjligheter att använda undantaget, dvs. regler om tillhörighet till en koncern kan utnyttjas (40 kap 10 § IL).

Vid en omvänd fusion blir undantagen från beloppsspärren som regleras i 37 kap. 22 § 1 st. IL inte tillämpliga eftersom dotterbolag inte har bestämmande inflytande över moderbolag, därför beloppsspärren träder in. Som utgift (fusionsvederlag) räknas marknadsvärdet på aktierna i det övertagande företaget (RÅ 2009 ref. 5).

6.3.2. Fusionsspärr och fissionsspärr vid fusion och fission

För att förhindra att koncernbidragsspärren i 40 kap. IL kringgås genom en kvalificerad fusion eller fission infördes regler om fusions- respektive fissionsspärr. Dessa spärrar begränsar möjligheten att ta över, samt att dra av övertagna underskott i samband med kvalificerade fusioner och fissioner.⁷²

Tidpunkten när ett underskott första gången kan utnyttjas och vilka underskott som omfattas anges i 37 kap. 24 § IL.

Enligt 37 kap. 24 § IL får det övertagande företaget först det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår som fusionen eller fissionen genomfördes dra av:

⁷² Andersson M., Dahlberg M., Salden Enerus A., Tiveus U. (2021), s.1222.

1. underskott hos företaget som kvarstår från beskattningsår före det beskattningsår då fusionen eller fissionen genomfördes, samt
2. underskott hos det överlåtande företaget som kvarstår från beskattningsår före det överlåtande företags sista beskattningsår.

Detta innebär att underskottet är totalt spärrat under spärrtiden, dvs. underskottet får inte dras av mot överskott som uppkommer som resultat av näringsverksamhet. Däremot kan underskott som uppkommit i det överlåtande företaget det år som fusionen eller fissionen genomförs utjämnas mot det övertagande företags beskattningsårets överskott.⁷³

Begränsningen gäller därför kvarstående underskott hos såväl det överlåtande som det övertagande företaget.

Underskott som är tillfälligt spärrade på grund av fusions- eller fissionsspärren i 37 kap. 24–25 §§ IL ingår i det utrullade underskottet av näringsverksamheten som ska beräknas och fastställas vid den årliga beskattningen. Själva prövningen av avdragsrätten för underskottet sker efterföljande beskattningsår.⁷⁴

Av 37 kap 25 § IL framgår att begränsningen i 37 kap. 24 § IL inte gäller om det fanns koncernbidragsförutsättningar mellan de fusionerade företagen året före övertagandet. Om det vid fusionstidpunkten förelåg en koncernbidragsspärr enligt 40 kap. 18§ IL mellan de fusionerade företagen blir, enligt bestämmelsen i 25§ 2 st. IL, huvudregeln tillämplig under den spärrtid som skulle ha gällt om fusionen (fissionen) inte hade skett.⁷⁵

Fusionsspärr och fissionsspärr i 37 kap. 24 § IL tillämpas när regler om beloppsspärren i 37 kap. 21 § IL inte gäller. Enligt 37 kap 22 § IL gäller beloppsspärren i 37 kap. 21§ IL inte heller om ett övertagande företag före fusionen eller fissionen hade bestämmande inflyttande över överlåtande företag.

Företag som ingår i fusionen eller fissionen kan ha underskott som är föremål för en koncernbidragsspärr från tidigare ägarförändringar. Underskottet i företagen som var koncernbidragsspärrat och som ingår i fusionen eller fissionen kan minskas sedan ägarförändringen (till exempel, kan underskott kvittas mot företags nya överskott som är inte koncernbidrag från nya företag), varför underskottet som spärras enligt fusions- eller fissionsspärren kan vara både större och mindre än underskott som omfattas av den koncernbidragsspärr som uppstod mellan företagen vid ägarförändringen.⁷⁶

⁷³ prop. 1998/99:15, s. 216–218.

⁷⁴ Skatteverkets ställningstagande ”Beräkning och fastställelse av underskott i näringsverksamhet efter ägarförändring m.m.” dnr. 202 392964-17/111, 2017-10-02.

⁷⁵ Andersson M., Dahlberg M., Salden Enerus A., Tiveus U. (2021), s. 1239.

⁷⁶ Skatteverkets vägledning 2021 ”Beskattning vid kvalificerade fusioner och fissioner”.

Det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation. Företaget ska anses ha bedrivit det överlåtande företags näringsverksamhet från ingången av det överlåtande företags sista beskattningsår (37 kap. 18 § IL). Övertagande av näringsverksamheten händer retroaktivt, d.v.s. inkomsten hos det övertagande företaget för det beskattningsår då fusionen eller fissionen genomförs ska beräknas med hänsyn till de ingående balansposterna hos det överlåtande företaget för det beskattningsår som avslutas genom fusionen eller fissionen.⁷⁷

Ett grundläggande villkor för att fusionen eller fissionen ska vara kvalificerad och undantas från omedelbar beskattning är att övertagande och överlåtande företag före respektive efter fusionen eller fissionen är skattskyldiga för näringsverksamhet i Sverige (37 kap. 11-12 §§ IL). Det finns undantag från denna regel. Vid en gränsöverskridande fusion får avdrag för slutlig förlust hos ett överlåtande dotterföretag inom EES, som upphört genom en fusion med sitt svenska moderföretag, göras hos det övertagande svenska moderföretaget i analogi med det regelverk som gäller för koncernavdrag i 35 a kap. IL.⁷⁸

Underskott från en i utlandet delägarbeskattad juridisk person får dras av bara om den juridiska personen hör hemma i en stat inom EES eller i ett område som anges i bilaga 39a till IL och som inte omfattas av där angivna undantag (14 kap. 11 § IL).⁷⁹

6.4. Kvarstående negativa räntenetton vid gränsöverskridande fusioner och fissioner

Om det överlåtande företaget har kvarstående negativa räntenetton enligt 24 kap. 26 § IL från tidigare beskattningsår får det övertagande bolaget bara göra avdrag om det övertagande företaget och det överlåtande företaget före fusionen eller fissionen ingick i samma koncern (37 kap. 26 a § första stycket IL och 24 kap. 27 § andra stycket IL).

⁷⁷ Skatteverkets vägledning 2021 ”Beskattning vid kvalificerade fusioner och fissioner”.

⁷⁸ C-607/17, Skatteverkets ställningstagande ”Avdragsrätt för slutlig förlust hos överlåtande företag vid gränsöverskridande fusion”, datum: 2013-08-14, dnr: 131 422133-13/111.

⁷⁹ Skatteverkets ställningstagande 2021 ”Beskattning av i utlandet delägarbeskattade juridiska personer och deras delägare”.

7. Verksamhetsavyttring

Med verksamhetsavyttring avses en ombildning där ett företags samtliga tillgångar i dess verksamhet eller verksamhetsgren avyttras till ett annat företag. Det överlåtande företaget får ersättning i form av andelar i det köpande företaget och den ersättningen ska vara marknadsmässig (38 kap 2 § IL). Om villkoren i 38 kap. IL är uppfyllda beskattas det säljande företaget inte vid överlåtelse tillfället utan det köpande företaget träder in i det säljande företags skattemässiga situation.

Med verksamhetsgren enligt 2 kap 25 § IL avses sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse (RÅ 2006 ref. 57). Enligt fusionsdirektivet är en verksamhetsgren lika med alla tillgångar och skulder i en del av ett bolag som från organisatorisk synpunkt utgör en oberoende verksamhet, d.v.s. en enhet som kan fungera på egen hand (Fusionsdirektivet 2009/133/EG).

Av 38 kap. 2 § IL framgår vilka typer av företag som omfattas av bestämmelserna om verksamhetsavyttringar. Regler i 38 kap. IL gäller inte om en överlåtare eller en köpare är en fysisk person. Bestämmelserna gäller såväl svenska som internationella avyttringar.

Verksamhetsavyttring medför inte omedelbar beskattning om villkoren i 38 kap. 6–8 §§ IL är uppfyllda. Villkoren är följande:

- det säljande företaget ska före avyttringen vara skatteskyldigt i Sverige för åtminstone en del av den avyttrade verksamhetsgrenen. Om det säljande företaget är ett utländskt företag ska den avyttrade verksamheten helt eller delvis ha ingått i ett fast driftställe i Sverige; samt
- det köpande företaget ska omedelbart efter överlåtelsen vara skattskyldigt i Sverige för sådan verksamhet som överlåtelsen avser; samt
- inkomsten får inte vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal; samt
- överlåtelsen får inte medföra en förlust, dvs. ersättningen får inte understiga summan av de skattemässiga värdena för de avyttrade tillgångarna.

Vid en verksamhetsavyttring ska enligt 38 kap. 9-10 § IL det säljande företaget inte ta upp den erhållna ersättningen (andelarna) som intäkt. För andra tillgångar än kapitaltillgångar ska det säljande företaget ta upp de skattemässiga värdena som intäkt, vilket medför nollresultat.

Det köpande företaget ska enligt 38 kap. 14 § IL anses ha anskaffat tillgångarna för nettovärdet av den avyttrade verksamheten, vilket är det

skattemässiga värdet på tillgångarna minus skulder och förpliktelser. Det köpande företaget inträder i övrigt i det avyttrande företags skattemässiga situation. Kontinuitet gäller i beskattningen, dvs. beskattningen skjuts upp till dess att det köpande företaget avyttrar de förvärvade tillgångarna respektive det säljande företaget avyttrar de erhållna andelarna.⁸⁰

Enligt 38 kap. 17 § IL kan det köpande företaget inte överta:

- rätten till underskottsavdrag enligt 40 kap. IL;
- kvarstående kapitalförluster;
- kvarstående negativa räntenetton enligt 24 kap 26 § IL.

Vid en verksamhetsavyttring kan rätten till avdrag för det köpande företags eget underskott begränsas. Orsaken är att obeskattade värden annars skulle kunna överföras från överlåtande företag genom kvittning mot gamla underskott i övertagande företag.⁸¹ Begränsningen är schablonartad och förhindrar även kvittning mot vinster skapade i den ursprungliga verksamheten. Enligt 38 kap. 17a § IL kan det köpande företaget första gången det sjätte beskattningsåret efter det att verksamhetsavyttringen genomfördes utnyttja underskott som kvarstår från beskattningsåret före verksamhetsavyttringen.

Begränsningen i avdragsrätten för egna kvarstående underskott gäller på motsvarande sätt för företag som det köpande företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till under det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomfördes (38 kap. 17 a § IL).

I 38 kap 17b § IL finns undantag från 38 kap. 17a §, nämligen att bestämmelsen i 38 kap. 17a § IL inte tillämpas om det fanns koncernbidragsförutsättningar mellan det säljande och det köpande företaget det år då verksamhetsavyttringen genomfördes.

Vidare finns det ett undantag från undantaget (38 kap. 17 b § 2 st. p 1 IL), enligt vilket begränsningarna i 38 kap. 17a § ska tillämpas om det finns en koncernbidragsspärr mellan det säljande och det köpande företaget (40 kap. 18 och 19 §§ IL). Underskotten spärras under den period som koncernbidragsspärren skulle ha gällt om verksamhetsavyttringen inte hade skett.⁸²

Däremot tillämpas begränsningarna i 38 kap. 17 a § IL om det köpande företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till ett annat företag det år då verksamhetsavyttringen sker, och det i det andra företaget finns en koncernbidragsspärr för koncernbidrag som lämnas från det säljande företaget indirekt, via det köpande företaget.⁸³

⁸⁰ Skatteverkets vägledning 2021 ” När är en ombildning en verksamhetsavyttring?”.

⁸¹ prop. 2006/07:2, s. 69.

⁸² prop. 2006/07:2, s. 114.

⁸³ 38 kap. 17 b § 2st.p. 2 IL, prop. 1998/99:113 s. 22–23 och prop. 2006/07:2 s. 114.

8. Partiella fissioner

Med partiell fission avses en delning när en eller flera verksamhetsgrenar i ett överlåtande företag tas över av ett övertagande företag utan att det överlåtande bolaget upplöses (24 kap. 1 § ABL). Marknadsmässig ersättning ska lämnas till aktieägarna i det överlåtande företaget i form av finansiella medel eller aktier i övertagande bolag (38 a kap. 2 § IL). Det överlåtande bolaget ska behålla minst en verksamhetsgren.⁸⁴

Reglerna om partiella fissioner 38 a kap. IL följer EU:s fusionsdirektiv (2009/133/EG).

Om förutsättningarna i 38 a kap. IL om partiella fissioner är uppfyllda undantas både det överlåtande respektive det övertagande företaget från omedelbar beskattning. Delägarna i det överlåtande företaget beskattas inte heller om de får utdelning i form av andelar.⁸⁵

Av 38 a kap. 4§ IL framgår vilka företag som omfattas av bestämmelserna om partiella fissioner. Regler i 38 a kap. gäller enbart vid partiella fissioner mellan företag. Bestämmelserna gäller såväl svenska som internationella fissioner. Reglerna tillämpas inte om en överlåtare eller en övertagare är en fysisk person.

En partiell fission behandlas skatterättsligt på samma sätt som om det överlåtande företaget först fått ersättningen och sedan delat ut den till aktieägarna. De skattemässiga bestämmelserna om partiella fissioner har utformats till stor del med utgångspunkt i reglerna om verksamhetsavyttringar i 38 kap. IL. Skillnaden är att vid en verksamhetsavyttring lämnas ersättningen till det överlåtande företaget medan vid en partiell fission lämnas ersättningen till det överlåtande företagets ägare.⁸⁶

När det överlåtande företaget inte beskattas vid överlåtelsen inträder i princip det övertagande företaget i det överlåtande företagets skattemässiga situation.

En partiell fission medför inte omedelbar beskattning om villkoren i 38 a kap. 7–9 §§ IL är uppfyllda. Villkoren är följande:

- det säljande företaget ska före avyttringen vara skattskyldigt i Sverige för åtminstone en del av den avyttrade verksamhetsgrenen. Om det säljande företaget är ett utländskt företag ska den avyttrade verksamheten helt eller delvis ha ingått i ett fast driftställe i Sverige; samt
- det köpande företaget ska omedelbart efter överlåtelsen vara skattskyldigt i Sverige för sådan verksamhet som överlåtelsen avser; samt

⁸⁴ Skatteverkets vägledning 2021 ”När är en ombildning en partiell fission?”.

⁸⁵ Skatteverkets vägledning 2021 ”Beskattning av delägare”.

⁸⁶ Andersson M., Dahlberg M., Salden Enerus A., Tiveus U. (2021), s. 1265

- inkomsten får inte vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal; samt
- överlåtelsen får inte medföra en förlust, dvs. ersättningen får inte understiga summan av de skattemässiga värdena för de avyttrade tillgångarna.

Vid en partiell fission ska enligt 38 a kap. 10 § IL det säljande företaget inte ta upp den erhållna ersättningen som intäkt. För andra tillgångar än kapitaltillgångar ska det säljande företaget ta upp de skattemässiga värdena som intäkt, vilket medför nollresultat (38 a kap. 11 § IL).

Det köpande företaget ska enligt 38 a kap. 14 § IL anses ha anskaffat tillgångarna för nettovärdet av den avyttrade verksamheten, vilket är det skattemässiga värdet på tillgångarna minus skulder och förpliktelser. Det köpande företaget inträder i övrigt i det avyttrande företags skattemässiga situation. Kontinuitet gäller i beskattningen, dvs. uppskjuts beskattningen till dess att det köpande företaget avyttrar de förvärvade tillgångarna.⁸⁷

Det köpande företaget kan, enligt (38 a kap. 17 § IL) inte överta:

- rätten till underskottsavdrag enligt 40 kap. IL;
- kvarstående kapitalförluster;
- kvarstående negativa räntenetton enligt 24 kap. 26 § IL.

Vid en partiell fission kan rätten till avdrag för det köpande företags eget underskott begränsas. Orsaken är att obeskattade värden annars skulle kunna överföras från överlåtande företag för kvittning mot gamla underskott i övertagande företag. I 38 a kap. 18 IL regleras att det köpande företaget kan första gången det sjätte beskattningsåret efter det att verksamhetsavyttringen genomfördes utnyttja underskott som kvarstår från beskattningsåret före verksamhetsavyttringen.

Begränsningen i avdragsrätten för egna kvarstående underskott gäller på motsvarande sätt för företag som det köpande företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till under det beskattningsår då en partiell fission genomfördes (38 a kap. 19 § IL).

I 38 a kap 19 § IL finns det undantag från 38 a kap. 18 § IL, nämligen att bestämmelsen i 38 a kap. 18 § IL inte tillämpas om det fanns koncernbidragsförutsättningar mellan det säljande och det köpande företaget det år då verksamhetsavyttringen genomfördes.

Vidare finns det ett undantag från undantaget (38 a kap. 19 § 2 st. p. 1 IL), enligt vilket begränsningar i 38 a kap. 18 § IL ska tillämpas om det finns en koncernbidragsspärr mellan det säljande och det köpande företaget (40 kap. 18 och 19 §§ IL). Underskotten spärras under den period som koncernbidragsspärren skulle ha gällt om verksamhetsavyttringen inte hade skett.

⁸⁷ Skatteverkets vägledning 2021 ” När är en ombildning en partiell fission?”.

Däremot tillämpas begränsningarna i 38 a kap. 18 § IL om det köpande företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till ett annat företag det år då en partiell fission sker, och det i det andra företaget finns en koncernbidragsspärr för koncernbidrag som lämnas från det säljande företaget indirekt, via det köpande företaget (38 a kap. 19 § 2 st. p. 2 IL). Motsvarande bestämmelser finns för verksamhetsavyttringar.

9 Nya regler från 1 januari 2021

En följd av turordningen mellan regler om koncernbidragsspärren och regler om beräkning av negativt räntenetto kan det förekomma situationer när ett underskotts företag redovisar ett överskott som beror på att det inte får avdrag för hela sitt negativa räntenetto, trots att det finns kvarstående koncernbidragsspärrade underskott.⁸⁸ Med anledning av detta infördes nya regler (40 kap. 19 a–d §§ IL, lag 2020:1077) som har justerat bestämmelserna om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto med syfte att utöka avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto i vissa fall. Enligt 40 kap. 19 a § IL ska ett företag öka avdragen för koncernbidragsspärrade underskott enligt vad som anges antingen i 19 b eller 19 c § IL, om företaget

- enligt 18 § IL helt eller delvis inte får dra av underskott som kvarstår från tidigare beskattningsår, och
- enligt 24 kap. 24 § IL helt eller delvis inte får dra av ett negativt räntenetto.

Ett företag som redovisar koncernbidragsspärrade underskott, och samtidigt helt eller delvis inte får avdrag för ett negativt räntenetto, ges nu möjlighet att nyttja det koncernbidragsspärrade underskottet mot företagets återlagda ej avdragsgilla negativa räntenetto.

Bestämmelserna träder i kraft från 1 januari 2021 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020. Bestämmelserna tillämpas inte retroaktivt.

För samtliga beskattningsår som påbörjas före den 1 januari 2021 kvarstår alltså de negativa effekterna, det vill säga ett företag kan hamna i skatteposition trots förekomsten av outnyttjade underskott.

Reglerna tillämpas som ett tredje steg (steg 3) efter koncernbidragsspärren (steg 1) och avdragsbegränsningen för negativt räntenetto (steg 2).⁸⁹

⁸⁸ Skatteverkets vägledning 2021 ”Begränsad avdragsrätt för negativa räntenetton”.

⁸⁹ prop. 2020/21:23 s. 24-25 och s. 31, Skatteverkets vägledning 2021 ”Justerande bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto”.

10 Finansdepartementets skrivelse till Riksdagen efter HFD 2021 ref. 33

Den 10 juni 2021 lämnade Finansdepartementet en skrivelse och en promemoria till Riksdagen om ytterligare behov att begränsa avdragsrätten för underskott från tidigare år för att motverka handel med underskottsföretag. Den stoppskrivelsen lämnades efter att den Högsta förvaltningsdomstolen den 3 juni 2021 fastslog att skatteflyktslagen inte kan tillämpas när ett underskottsföretag överläts genom en viss serie av transaktioner, även om det var mycket sannolikt att underskottet var det verkliga skälet till förvärvet (HFD 2021 ref. 33).⁹⁰

I rättsfallet hade underskottsföretaget ett stort underskott och endast en fordran som tillgång. Finansdepartementet skrev att förvärvet inte skulle ha skett om det inte vore för de skattemässiga underskotten eftersom det inte fanns några affärsmässiga skäl för att förvärva företaget vars enda tillgång var en fordran som ska betalas till nominellt belopp.⁹¹

Finansdepartementet har varnat för att handel med underskottsföretag kan öka med anledning av domen vilket kan orsaka betydande skattebortfall.⁹² För att motverka liknande förfaranden föreslås därför att införa en ny antimissbruksregel som komplement till bestämmelser i 40 kap IL och skatteflyktslagen. Enligt förslaget till nya regler ska tidigare års underskott falla bort för alltid om underskotten med hänsyn till omständigheterna kan antas vara det övervägande skälet till att ägarförändringen har skett.⁹³

I nuvarande lydelse är beloppsspärren neutral (schabloniserad) i förhållande till olika ägarförändringar, den tillämpas utan sikte på om underskottsföretaget har några tillgångar eller inte. Finansdepartementet anger att de nya reglerna inte blir mekaniska och neutrala. Istället ska en allsidig bedömning göras i det enskilda fallet mot bakgrund av objektivt iakttagbara omständigheter om ägarförändringen har skett i syfte att förvärvaren ska kunna tillgodogöra sig underskottsföretagets underskott från tidigare år.⁹⁴

Vid bedömningen ska beaktas om värdet av underskotten väsentligt överstiger värdet av de övriga tillgångar som följer med vid förvärvet.⁹⁵ Det ska även beaktas om underskottsföretag vid tidpunkten för förändringen har bedrivit någon verksamhet och om tillgångar endast består av likvida medel

⁹⁰ Finansdepartementets meddelande från den 10 juni 2021.

⁹¹ Finansdepartementets Promemoria Fi2021/02354, s. 8.

⁹² Ibid, s. 8.

⁹³ Ibid, s. 9

⁹⁴ Ibid, s. 9, 11.

⁹⁵ Ibid, s. 20.

i form av reverser eller kassa. Vidare ska det kontrolleras om underskotts företaget tömts på sin verksamhet inför den planerade ägarförändringen.⁹⁶ Om transaktionen berör fler än ett företag kan rörelse som bedrivits t.ex. i ett dotterföretag utgöra ett affärsmässigt skäl till förvärvet av underskotts företaget. Detta innebär att den skattskyldige måste bevisa att ägarförändringen har varit motiverad av sunda affärsmässiga skäl.

Det finns fördel med att införa en regel som inte fungerar helt mekaniskt utan tar hänsyn till de aktuella omständigheterna. Däremot kan den nya regeln medföra tolknings- och tillämpningsproblem. Ökat komplexitet kan leda till osäkerheter för företagen vilket kan vara avhållande på affärsmässiga transaktioner. Ändringar ska även medföra ökad administrativ börda för Skatteverket i form av ökat antal tidskrävande utredningar.⁹⁷

Finansdepartementet har föreslagit att införa de nya reglerna med verkan från 10 juni 2021, vilket innebär retroaktiv tillämpning.⁹⁸ Frågan uppkommer om de nya reglerna ska införas direkt som Finansdepartementet har föreslagit eller det ska avvaktas först till dess att nya kringgåendena uppmärksammas.

⁹⁶ Romby Anna, Svensk skattetidning, 2022:1, s. 54.

⁹⁷ Romby Anna, Svensk skattetidning, 2022:1, s. 55.

⁹⁸ Finansdepartementets pressmeddelande från den 10 juni 2021.

11 Analys

Huvudregeln är att företag kan dra av fördel av sina förluster genom att förlusterna ställs mot intäkter vilka är redovisade hos ett och samma bolag. Möjligheter till skatteplanering utvidgades efter att reglerna om koncernbidrag infördes, d.v.s. bolagen fick möjlighet att disponera inte bara egna intäkter, utan även intäkter överförda från andra bolag.

Ett vinstgivande bolag kan uppnå skattemässiga fördelar genom att förvärva ett annat bolag som har ett inrullat underskott. I sådana fall kan förvärvaren använda underskottet till kvittning av sina egna vinster. Det kan finnas även andra dolda förluster, t.ex. förluster som kan uppkomma senare år som kan vara av intresse för förvärvaren. Begränsningsreglerna blir tillämpliga när ett bolag som har det inrullade underskottet, genomgår en ägarförändring som innebär att underskottsföretaget kommer under nytt bestämmande inflytande eller förvärvar bestämmande inflytande över ett annat företag.

Tidsaspekten, dvs. hur länge det dröjer innan förlusten kan kvittas mot intäkter kan vara av stor betydelse för företagsförvärvare. För att det ska vara av intresse för en företagsförvärvare att utnyttja förlusterna förväntas vanligen att förlusterna kan utjämnas inom kort tid. Annars kan transaktionen bli ointressant för förvärvaren, eftersom nuvärdet av avdraget för förlusterna är mycket högre än avdragets värde efter karenstidens utgång. Inskränkningar till förlustutjämnning eliminerar och försvagar incitament till att förvärva ett förlustbolag för dess utjämningsmöjligheter skull.⁹⁹ Spärrar (karenstider) reducerar ytterligare det pris som en förvärvare är beredd att betala för underskottsföretag. Dessa faktorer påverkar handeln med underskottsföretag.

Schablonisering

En av reglernas svagheter är att de tillämpas schablonmässigt och har låg grad av precision. Bolagets rättigheter att utjämna tidigare förluster inskränks oavsett om motivet till ägarskiftet varit att utnyttja förlusterna i underskottsföretag eller inte. Med sådana regler beaktas inte företagets verksamhet. Ett förvärv av underskottsföretag kan ha varit styrt av sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden och i sådana situationer hindrar spärrregler den ekonomiska utvecklingen.

Å andra sidan, om lagstiftaren försökte vara mer flexibel och skapade mer precisa regler och gjorde undantag för underskottsföretag vilkas verksamhet förblev oförändrad, kunde sådana regler orsaka nya varianter av kringgående, samt ytterligare problem med kontroll för Skatteverket, eftersom det kunde vara svårt för Skatteverket att uppställa kriterier för vad som krävs för att företagets verksamhet ska anses vara oförändrad.¹⁰⁰

⁹⁹ Samuelson, (1994), s.194.

¹⁰⁰ Samuelson, (1994), s. 193

Tillämpnings- och kontrollproblem om en koncern är expansiv

Ett tillämpningsproblem för en skattskyldige och kontrollproblem för Skatteverket kan uppstå om ägarförändring genomförs i expansiva internationella koncerner vilka kan ibland inkludera flera hundra företag.

Det kan uppkomma situationer när ett underskotts företag är placerat långt ifrån ett förvärvat moderbolag i koncernstrukturen och det kan vara svårt för underskotts företaget att förutse koncernbidragsspärrens inträde, dvs. det kan vara en utmaning för ett underskotts företag och Skatteverket att undersöka om det har genomförts ägarförändring långt uppe i kedja av koncernföretag, speciellt om företagen är registrerade i olika länder. De ägarförändringarna kan genomföras i olika länder samtidigt och flera gånger om året.

Oftast sker sådana ägarförändringar utomlands utan syfte att utnyttja underskott i Sverige, men de svenska företagen har ändå skyldigheten att följa ägarförändringar uppe i koncernstrukturen och spärra underskott även om ett moderbolag blev förvärvat sju led uppe.

En skyldighet att hålla reda på alla tillskott och koncernbidrag kan också vara problematisk både för företag och Skatteverket om de kommer från olika håll, i flera olika belopp och i olika former.

Kommissionärsavtal

Vid ägarförändringar inträder beloppsspärren och koncernbidragsspärren. Däremot finns i 40 kap. IL ingen spärr mot att ingå ett kommissionärsavtal med underskotts företag. I RÅ 2000 ref 21 (I) har regeringen ansett att skatteflyktlagen kan vara tillämplig i ett sådant fall. Domstolen ansåg att spärregler inte hindrade användande av kommissionärsavtal för att utnyttja gamla underskott.¹⁰¹

Problem med turordningsregler

Det kan uppkomma situationer när flera spärrar träder in samtidigt. Till exempel, kan fusionsspärr träda in året efter beloppsspärr och koncernbidragsspärr aktiverades. I sådana situationer behöver den skattskyldige ta hänsyn till både koncernbidragsspärren och fusionsspärren. Detta ställer krav på turordningsregler vilka inte är lätta att tillämpa.

Ränteavdragsbegränsningsreglerna utgår ifrån ett skattemässigt EBITDA som baseras på och påverkar det skattemässiga resultatet i företaget vilket kan resultera i återläggning av negativt räntenetto. Detta ställer ytterligare krav på turordningsregler.

Förlust avseende förvärsåret

Det är svårt att utforma regleringen på det sättet att kringgående inte kan ske. Därför finns det fortfarande möjligheter till skatteplanering med underskotts företag. För sådana underskott som har uppkommit under

¹⁰¹ Wiman B., (2002), s. 120.

ägarförändringsåret finns det ingen spärr, därför en förväntad förlust kan utnyttjas redan under förvärsåret genom att köpare förvärvar ett bolag med förluster före bokslutet. Förluster som uppstod innevarande år är varken spärrade för detta års intäkter eller framtida intäkter. Till exempel, en förvärvare kan köpa ett företag för 50 tkr som har den förväntade förlusten innevarande år på 7 mkr och använda de förlusterna mot sina vinster samma beskattningsår eller senare år (dock inte genom koncernbidrag eftersom ägandet har varit kortare än ett år). Lagstiftningen spärrar inte innevarande års förluster eftersom förlusterna har fått anses ha uppkommit i den nya koncerngemenskapen, vilket inte alltid stämmer om, till exempel, ett förvärvat bolaget har förvärvats i december. Detta problem kan lösas genom att begränsningen avseende förvärsårets förlust proportioneras med hänsyn till när under året ägarskiftet ägt rum.

Beräkning av beloppsspärr

En annan oklarhet gäller beräkning av beloppsspärr. Regler om beloppsspärren utgår ifrån att hela underskotts företag förvärvas och i sådana situationer är det uppenbart att hela utgiften ska medräknas. Problemet uppstår när köpet genomförs genom successiva förvärv. Det kan vara olika bedömningar om ett senare delförvärv ska räknas vid beräkning av beloppsspärren eller inte. Oklarheten ligger ifrån vilken tidpunkt senare delinköp inte får räknas med efter att ett förvärvande bolag har fått bestämmande inflyttande över ett förvärvat bolag.

Bokföringsmässiga problem

Problematiken avseende förlustutjämnning medför även bokföringsmässiga problem. Om ett bolag äger ett annat bolag vilket har latent möjligheter till förlustutjämnning, hur ska ett sådant bolag med förlusterna värderas när bolaget eller tillgångarna säljs? En annan fråga uppstår om hur ett moderbolag som ska generera vinster inom överskådlig tid ska värderas om det äger ett eller flera underskotts företag och har kvittningsmöjligheter.¹⁰²

Reglerna är svåra att tillämpa

Reglerna i 40 kap IL har kritiserats för att vara svåra att överblicka och tillämpa, och att bestämmelserna brister i sin materiella utformning och förutsebarhet. Det har föreslagits att regelsystemet ska omarbetas. Om skattesystemet kompliceras med olika begränsningsregler och tillämpningssvårigheter avskräcker det nya potentiella investerare, hindrar genomföring av omstruktureringar och transaktioner. Ett annat problem uppstår när företag är tvungna att anpassa sig efter snabba och frekventa justeringar av lagregler. Till exempel, ränteavdragsbegränsningsreglerna som ändrades ett antal gånger på kort tid och som har påverkat beräkningen av årets resultat av näringsverksamhet och tillämpningen av reglerna i 40 kap IL.

Komplexitet och snabba förändringar av skatteregler kan leda till att regler inte uppfyller krav på rättssäkerhet och förutsebarhet för den skattskyldige.

¹⁰² Samuelson, (1994), s. 29.

Från en ekonomisk synpunkt ska en bedömning göras hur många företagare som avstår från etableringar eller omstruktureringar av bolag i Sverige på grund av invecklade regler. Från rättssäkerhetssynpunkt ska en bedömning göras om samma fiskala mål hade kunnat uppnås med någorlunda enklare och lättillämpade regler.

När jag läste propositionen¹⁰³, avhandlingar och tidskrifter i vilka regler i 40 kap. IL diskuterades fick jag uppfattningen att gällande bestämmelser om inskränkningar av förlustavdrag var ganska genomtänkta. Utformningen och justeringen av reglerna är en väldigt svår uppgift. Det kräver en avvägning mellan fiskala intressen och intresset att inte försvåra företagsöverlåtelser eller fusioner samt att inte komplicera skattesystemet. Ett oönskat utnyttjande av rätten att förlustutjämna ska begränsas utan att andra negativa konsekvenser skulle uppkomma för förlustbolaget eller andra inblandade. Utjämningsmöjligheter ska inte inskränkas mer än nödvändigt. Man bör även utforma reglerna så rättvist, neutralt och likformigt som möjligt och samtidigt ta hänsyn till möjliga bortfall av skatteintäkter och administrationsfrågor.

Tack vare de nuvarande reglerna så har handeln med underskotts företag minskat. Trots det tycker jag att reglerna har sina brister och reglerna bör omarbetas för att öka rättssäkerheten. Ett mål med rättstillämpningen är att lagen är tydlig och inte synnerligen svår att tillämpa. Lagstiftaren bör ha lagstiftningens långtgående effekter i åtanke. Skattskyldiga ska kunna förutse de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande vid omstruktureringar. Jag tycker att det vore bra att underlätta regeltillämpningen och samordna olika lagar. Det är inte alltid praktiskt möjligt, men det önskvärt att försöka göra det i så stor utsträckning som möjligt.

¹⁰³ prop. 1993/94:50.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

1. prop. 1993/94:50.
2. prop. 1998/99:7.
3. prop. 1998/99:15.
4. prop. 1999/2000:2.
5. prop. 2017/18:245.
6. prop. 2006/07:2.
7. prop. 2020/21:23.

Regeringens skrivelser

1. Finansdepartementets pressmeddelande från den 10 juni 2021.
2. Finansdepartementets promemoria Fi2021/02354, juni 2021.

Europeiska Unionen

Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan.

Rättsvetenskaplig litteratur

1. Andersson Mari, Dahlberg Mattias, Salden Enerus Anita, Tiveus Ulf, Inkomstskattelagen, En kommentar, del 2, kap. 29-67, Nordstedts Juridik, utgåva 2021.
2. Fri Mattias, Henkow Oskar, Kleist David, Beskattning av aktiebolag vid företagsöverlåtelser, En skatterättslig vägledning för köpare och säljare av företag, Nordstedts Juridik, andra upplagan, 2020.
3. Heinestam Bengt, Fusioner – Redovisning och beskattning, Björn Lunden Information AB, åttonde upplagan, 2014.
4. Heinestam Bengt, Fissioner – Redovisning och beskattning, Björn Lunden Information AB, första upplagan, 2014.

5. Korling Fredric och Zamboni Mauro, Juridisk metodlära, Studentlitteratur, första upplagan, 2013.
6. Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer Simon-Almendal Teresa, Persson Österman Roger, Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 2, artonde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2021.
7. Marcusson Lena, Åhman Karin, Reichel Jane, Sterzel Fredrik, Bull Thomas, Offentlighetsprinciper, iUstus, fjärde upplagan, 2020.
8. Samuelson Lars, Förlustutjämning – En skatterättslig studie avseende frågan om utjämning av rörelseförluster mellan skilda beskattningsår vid beskattning av aktiebolag enligt svensk rätt, iUstus, 1994.
9. Wiman Bertil, Beskattning av företagsgrupper, Nordstedts Juridik, första upplagan, Stockholm 2002.

Rättsvetenskapliga artiklar

1. Jareborg Nils, Rättsdogmatik som vetenskap, Svensk juristtidning, 2004.
2. Romby Anna, ”Förslag om nya bestämmelser som begränsar möjligheten att använda tidigare års underskott”, Svensk skattetidning, 2022:1.

Elektroniska källor

Skatteverkets ställningstaganden och vägledningar

1. Skatteverkets vägledning 2021 ”Viktiga begrepp vid ägarförändringar”
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.7/331664.html#h-Bestammande-inflytande>
2. Skatteverkets vägledning 2021 ”Ägarförändringssituationer”, dnr: 131 751923-06/111, daterat 2006-12-06,
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.7/331666.html#h-Situation-1-ett-foretag-far-det-bestammande-inflytandet>
3. Skatteverkets vägledning 2021 ”Ägarförändringssituationer”
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.7/331666.html#h-Situation-1-ett-foretag-far-det-bestammande-inflytandet>.

4. Skatteverkets ställningstagande ” Ägarförändring och underskotts begränsning på grund av riktad nyemission”, Dnr: 131 751923-06/111, datum: 2006-12-06,
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/332304.html?date=2006-12-06>
5. Skatteverkets ställningstagande ”Spärregel i underskottsreglerna”, 2010-10-11, dnr 131 629341-10/111,
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/324855.html?date=2010-10-11>
6. Skatteverkets ställningstagande ”Beräkning av beloppsspärren i 40 kap. 15 § IL då flera ägarförändringar har skett under samma år”, 2009-09-25 dnr 131 743035-09/111,
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/325565.html?date=2009-09-25>.
7. Skatteverkets vägledning 2021 ”Beloppsspärren”,
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.16/331668.html>
8. Skatteverkets ställningstagande Kapitaltillskott till underskotts företag, 2006-02-01, dnr 131 61025-06/111,
<https://www.skatteverket.se/funktioner/rattsinformation/arkivforrattsligvagledning/arkiv/stallningstaganden/2006/stallningstaganden2006/1316102506111.5.49fb85051197aa37a4d8000487.html>
9. Skatteverkets ställningstagande, Beloppsspärren och underskott i utländska bolag, 2008-06-04, dnr 131 342184-08/111,
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/332307.html?date=2008-06-04>
10. Skatteverkets ställningstagande ”Fråga om koncernbidrag kan anses innefattas i begreppet kapitaltillskott enligt 40 kap. 16 § IL”, datum: 2006-06-26, Dnr: 131 394329-06/111,
<https://www.skatteverket.se/funktioner/rattsinformation/arkivforrattsligvagledning/arkiv/stallningstaganden/2006/stallningstaganden2006/13139432906111.5.49fb85051197aa37a4d800099.html>.
11. Skatteverkets vägledning 2021 ” Koncernbidragsspärren”,
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.17/331670.html>
12. Skatteverkets ställningstagande ”Beräkning och fastställelse av underskott i näringsverksamhet efter ägarförändring m.m.” dnr. 202 392964-17/111, 2017-10-02,
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/363451.html?date=2017-10-02>

13. Skatteverkets handledning 45351 "Beskattning av aktiebolag".
14. Skatteverkets vägledning 2021 "Begränsad avdragsrätt för negativa räntenetton",
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/372509.html>
15. Skatteverkets vägledning 2021 "Justerande bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto",
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.17/399543.html#h-Utokat-avdrag-for-koncernbidragssparrade-underskott-och-minskat-avdrag-for-negativt-rantenetto-i-vissa-fall>
16. Skatteverkets ställningstagande 2014 "Skattetillegg; koncernbidragsspärrat underskott"
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/326194.html?date=2014-06-05>
17. Skatteverkets ställningstagande "Avdragsrätt för slutlig förlust hos överlåtande företag vid gränsoverskridande fusion", datum: 2013-08-14, dnr: 131 422133-13/111,
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/323588.html?date=2013-08-14>
18. Skatteverkets vägledning 2021 "Beskattning vid kvalificerade fusioner och fissioner",
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.16/383357.html#h-Tidigare-ars-underskott>
19. Skatteverkets ställningstagande 2021 "Beskattning av i utlandet delägarbeskattade juridiska personer och deras delägare",
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.18/339194.html>
20. Skatteverkets vägledning 2021 "När är en ombildning en verksamhetsavyttring?",
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.18/331622.html>
21. Skatteverkets vägledning 2021 "När är en ombildning en partiell fission?",
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.3/331629.html>
22. Skatteverkets vägledning 2021 "Beskattning av delägare",
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.3/331635.html>

Rättsfallsförteckning

Europeiska unionens domstol

1. Mål C-446/03, Marks & Spencer.
2. Mål C-607/17, Skatteverket / Memira Holding AB.

Högsta förvaltningsdomstolen

1. RÅ 1998 not. 59.
2. RÅ 2000 ref. 21.
3. RÅ 2006 ref. 57.
4. RÅ 2007 ref 58.
5. RÅ 2008 ref. 69.
6. RÅ 2009 ref. 5.
7. HFD 2014 ref. 22.
8. HFD, 2019 ref. 46.
9. HFD 2020 ref. 10.
10. HFD 2021 ref. 33.

Rättsfall från Kammarrätterna

1. Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4255-1999.
2. Kammarrätten i Göteborg mål nr 2680-2002.
3. Kammarrätten i Jönköping, mål nr 846-12.