



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Göteborgs Handelshögskola
Juridiska institutionen
Programmet för juris kandidatexamen
Tillämpade studier 30 poäng
HT 2009

Handel med underskotts företag

- En undersökning om hur reglerna som begränsar rätten att göra underskottsavdrag motiveras och vad regeringens proposition 2009/10:47 kan komma att innebära för den marknad där underskottsföretag köps och säljs.

Ämne: Skatterätt
Författare: Karolin Ekström
Handledare: Robert Pålsson

Förord

Det är med blandade känslor som jag närmare mig min examen efter nio terminer som juriststudent på Handelshögskolan i Göteborg. Jag har lärt känna personer som alltid kommer att stå mig nära och jag har fått minnen som jag alltid kommer att bära med mig. Men det är även med stor glädje och ett stort engagemang som jag beger mig ut i arbetslivet där nya vänner och nya minnen väntar.

Jag vill rikta ett stort tack till min handledare Robert Pålsson, professor i skatterätt samt till Mikael Knutsson, skattejurist på KPMG då de under arbetets gång har uppmuntrat mig och kommit med värdefulla synpunkter på mitt arbete.

Göteborg, 2009

Karolin Ekström

Innehållsförteckning

Förkortningar	5
1 Inledning	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte	7
1.3 Avgränsning.....	7
1.4 Metod.....	7
1.5 Disposition	7
2 Tidigare års underskott	9
2.1 Allmänt.....	9
2.2 Begränsningar i avdragsrätten vid ägarförändringar	9
2.2.1 Beloppsspärr	9
2.2.2 Koncernbidragsspärr	10
3 Regelverkets framväxt	11
3.1 Inledning	11
3.2 Från lagen om förlustavdrag till inkomstskattelagen	11
3.3 Kommentarer	14
4 Ägarförändringar	16
4.1 Inledning	16
4.2 Spärrsituation 1.....	16
4.3 Spärrsituation 2.....	17
4.4 Spärrsituation 3.....	17
5 Beloppsspärren	18
5.1 Inledning	18
5.2 Gällande rätt	18
5.2.1 Beloppsspärrens innebörd	18
5.2.2 Kapitaltillskott till underskotts företag	20
5.2.3 Dispensregeln.....	22
6 Handel med underskottsföretag	23
6.1 Inledning	23
6.2 Varför finns en marknad för handel med underskottsföretag?.....	23
6.3 Hur går handel med underskottsföretag till i praktiken?	24
6.3.1 Allmänt.....	24

6.3.2 Riktad nyemission	24
6.3.3 Exempel på handel med underskotts företag.....	24
6.4 Rättsfall	25
6.4.1 Inledning	25
6.4.2 Rättsfall som har möjliggjort handel med underskotts företag	25
6.4.3 Rättsfall där domstolen angripit handel med underskotts företag med stöd av skatteflyktslagen	28
7 Regeringens proposition 2009/10:47 om ändringar i reglerna om beskattning av underskotts företag	30
7.1 Inledning	30
7.2 Stopplagstiftning	30
7.3 Förslag till lagändring i inkomstskattelagen.....	31
7.3.1 Allmänt	31
7.3.1 Förslag till lagändring gällande kapitaltillskott till underskotts företag	31
7.3.2 Undantagsbestämmelsen	32
7.4 Motiven bakom lagförslaget	33
7.5 Konsekvensutredning.....	33
7.5.1 Offentligfinansiella konsekvenser	33
7.5.2 Konsekvenser för företagen.....	34
7.6 Kritik mot förslaget	34
7.6.1 Lagrådets yttrande	34
7.6.2 Remissvar på promemoria <i>Ändringar i reglerna om beskattning av underskotts företag</i> ...	34
7.6.3 Regeringens bemötande av remissvaren.....	36
8 Avslutande diskussion.....	38
8.1 Varför finns det regler som begränsar underskottsavdragsrätten?	38
8.2 Vad innebär en eventuell lagändring för handel med underskotts företag?	39
8.2.1 Tänkbara scenarion	39
8.2.2 Tolkningssvårigheter	40
8.3 Vad händer om lagförslaget inte antas?	41
8.4 Är den föreslagna lagändringen önskvärd i det svenska skattesystemet?	42
8.5 Avslutande kommentarer	43
Epilog	44
Källförteckning.....	45

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
Bet.	Betänkande
BevU	Bevillningsutskottet
Dnr.	Diarienummer
Ds	Departementsserie/stencil
FAL	Lagen (1960:63) om förlustavdrag
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
LAU	Lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet
mnkr	Miljoner kronor
mdkr	Miljarder kronor
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SkU	Skatteutskottet
Skr.	Skrivelse
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Grundtanken inom företagsbeskattning är att företag ska betala skatt på den redovisade vinst som görs under företagets livslängd. Detta vore dock ytterst komplicerat, för att inte säga omöjligt, i praktiken. Det har därför bedömts lämpligt att ett företag beskattas för det redovisade resultatet på årsbasis. Företag beskattas således efter en relativt kort och avgränsad tidsperiod som kallas beskattningsår. Att beskatta företag för bestämda tidsperioder har tagit sig uttryck i principen om beskattningsårets slutenhet.¹

En beskattning helt enligt principen om beskattningsårets slutenhet skulle dock inte spegla ett företags verkliga resultat. I och med att företag oftast har en betydligt längre livslängd än ett år skulle denna beskattning medföra orättfärdiga konsekvenser. Skattskyldiga med en ojämn inkomst skulle riskera att drabbas av ökad beskattning, då hänsyn inte tas till den skattskyldiges förluster. Denna merbeskattning kan illustreras med ett exempel. Det kan röra sig om ett företag som ett år gör en stor vinst, men året därpå gör en ännu större förlust. Företaget skulle totalt sett ha gått med förlust, men då företag beskattas på årsbasis innebär det att företaget måste betala skatt till staten. För att få bukt med denna orättvisa beskattning infördes en rätt för företag att förlustutjämna, det vill säga utjämna en förlust som redovisats ett beskattningsår mot en vinst som redovisats ett annat beskattningsår. Rätten att förlustutjämna är ett undantag från principen om beskattningsårets slutenhet.

Idag är rätten till förlustutjämning, eller som den numer främst kallas rätten att göra underskottsavdrag, vedertagen i svensk rätt, men bestämmelserna har kommit att diskuteras alltmer den senaste tiden. Reglerna om förlustutjämning har begränsats vid vissa specifika situationer bland annat vid ägarförändringar i företag som redovisat ett skattemässigt underskott. Det kan noteras att de flesta länder har liknande regler som begränsar rätten att göra underskottsavdrag.² Det svenska regelverket är komplicerat och svåröverskådligt, vilket innebär problem för såväl Skatteverket som för näringsidkarna.

Under hösten 2009 överlämnade regeringen en proposition³ till riksdagen med förslag om ändringar i reglerna om beskattning av underskottsföretag. Ett underskottsföretag är ett företag som föregående beskattningsår hade ett underskott som ännu inte har fått dras av på grund av regler som begränsar avdragsrätten.⁴ Lagförslaget är tänkt att hindra ett kringgående av de regler som begränsar rätten att göra underskottsavdrag. Dessa regler kommer fortsättningsvis att benämnas begränsningsregler. Motivet till regeringens förslag är att handel med underskottsföretag som inte är affärsmässigt motiverad ska upphöra. En intressant fråga som uppkommer är vad lagförslaget kan komma att få för konsekvenser, avsedda såväl som inte avsedda. Lagförslaget väcker även diskussionen om begränsningsreglernas vara eller inte vara.

¹ Samuelsson, *Förlustutjämning*, s. 39-43.

² Prop. 1993/94:50, s. 258.

³ Prop. 2009/10:47.

⁴ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering Del 3*, s. 207.

1.2 Syfte

Reglerna gällande rätten att göra underskottsavdrag är ett komplicerat rättsområde som medför många frågeställningar. Med anledning av det lagförslag som regeringen har överlämnat till riksdagen kommer föreliggande uppsats att behandla beloppsspärren, vilken är den viktigaste delen av det regelverk som begränsar rätten att göra underskottsavdrag, och de förändringar som regeringen har föreslagit gällande denna spärr.

Tanken med uppsatsen är att försöka skapa en förståelse för regelverket som begränsar rätten att göra underskottsavdrag. En fråga som föreliggande uppsats försöker besvara är varför regler som begränsar rätten att göra underskottsavdrag finns och hur de motiveras. Uppsatsen kommer vidare att utreda vad den föreslagna lagändringen kommer att innebära för den marknad där underskottsföretag köps och säljs. Föreliggande uppsats kommer även att undersöka huruvida den föreslagna lagändringen är önskvärd i det svenska skattesystemet.

1.3 Avgränsning

Av utrymmesskäl har det varit nödvändigt att begränsa antalet frågeställningar.

Följande framställning kommer endast att behandla de begränsningsregler som träder ikraft vid ägarförändringar i underskottsföretag. Fokus kommer att ligga på beloppsspärren medan koncernbidragsspärren, det vill säga den andra spärren som begränsar rätten att göra underskottsavdrag vid ägarförändringar, endast kommer att beröras översiktligt.

Uppsatsen kommer inte att redogöra för utländsk rätt.

1.4 Metod

Föreliggande uppsats har framställts med traditionell juridisk metod i den mening att lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin har undersökts för att försöka besvara de rättsliga problem och frågeställningar som ställts.

Ett kritiskt perspektiv har använts för att undersöka och redogöra för de bakomliggande motiven till reglerna som begränsar rätten att göra underskottsavdrag samt för det lagförslag som regeringen har presenterat under hösten 2009. Den information som funnits har sedan tolkats och analyserats.

1.5 Disposition

Uppsatsen inleds med kapitlet "Tidigare års underskott", där läsaren snabbt kan bilda sig en övergripande uppfattning om de nuvarande regler som begränsar underskottsvdragsrätten vid ägarförändringar. För att ge läsaren en förståelse för hur begränsningsreglerna har vuxit fram och de bakomliggande motiven till dessa regler innehåller nästkommande kapitel, "Regelverkets framväxt", en historisk tillbakablick. Efter redogörelsen över regelverkets bakgrund beskrivs de situationer där beloppsspärren aktualiseras i kapitlet "Ägarförändringar" och därefter görs en djupare utredning av beloppsspärren i kapitlet "Beloppsspärren". Kapitlet "Handel med underskottsföretag" inleds med att besvara frågan varför det finns en marknad för handel med underskottsföretag och därpå ges ett

exempel på hur handel har gått till i praktiken. En redogörelse görs även över de rättsfall som möjliggjort denna handel. Vidare behandlas två rättsfall där kammarrätten i Stockholm har angripit handel med underskottsavdrag med stöd av skatteflyktlagen. Följande kapitel "Regeringens proposition 2009/10:47 om ändringar i reglerna om beskattning av underskotts företag" berör de lagändringar som regeringen har föreslagit gällande begränsningsreglerna. I detta kapitel redogörs även för den kritik som Lagrådet och remissinstanserna har riktat mot lagförslaget. Därefter avslutas uppsatsen med en diskussion där de frågeställningar som inledningsvis ställdes besvaras.

2 Tidigare års underskott

2.1 Allmänt

Reglerna om rätten till underskottsavdrag hittas i 40 kap. IL. Dessa regler behandlar rätten att utnyttja tidigare års underskott, det vill säga underskott som uppkommit i ett företag före det nuvarande beskattningsåret.

I 40 kap. 2 § IL stadgas att huvudregeln är att underskott från föregående beskattningsår ska dras av. Det finns dock begränsningar i rätten att göra underskottsavdrag dels i 40 kap. och dels i 23, 37, 38, 38 a, 42 kap. IL. De begränsningar som hittas i 40 kap. är begränsningar som aktualiseras vid ägarförändringar, vid konkurs och ackord, efter överlåtelse av andelar i statliga kreditinstitut och avdrag efter ombildningar. Föreliggande framställning kommer endast att behandla de begränsningar som gäller vid ägarförändringar. Det kan således konstateras att det svenska skattesystemet innehåller regler som ger möjlighet till förlustutjämning och begränsningsregler som i vissa situationer inskränker dessa möjligheter.

2.2 Begränsningar i avdragsrätten vid ägarförändringar

2.2.1 Beloppsspärr

Beloppsspärren är en spärregel som begränsar rätten att dra av tidigare års underskott, 40 kap. 9 § IL. Spärren aktualiseras då det skett en ägarförändring i ett underskottsföretag. Beloppsspärren återfinns i 40 kap. 15 § IL. Innebörden av paragrafens första stycke är att underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder inte får dras av till den del underskotten överstiger 200 % av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget eller andelar med mer än 50 % av rösterna i underskottsföretaget. Det är således endast underskott som motsvarar den dubbla köpeskillingen för aktierna som får tillgodogöras underskottsföretaget. Om underskotten överstiger den dubbla köpeskillingen får det överstigande beloppet inte utnyttjas, varken nu eller vid ett senare tillfälle.

I 40 kap. 16 § IL finns en kompletterande bestämmelse till beloppsspärren. I paragrafen stadgas att utgiften för att förvärva företaget enligt 15 § ska minskas med kapitaltillskott som lämnats till underskottsföretaget före ägarförändringen men tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde. Utgiften ska också minskas med kapitaltillskott som under samma tid har lämnats till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget. Det kan noteras att begreppet kapitaltillskott omfattar flera olika typer av tillskott såsom exempelvis aktieägartillskott och nyemissioner.⁵ I 40 kap. 16 § IL andra stycket framgår att första stycket inte gäller om den juridiska personen eller det svenska handelsbolaget både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern.

Regeringen har möjlighet att lämna dispens från beloppsspärren om det finns anledning att anta att ägarförändringen har väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt och att ägarförändringen annars inte skulle genomföras, 40 kap. 17 § IL. Regeringen har avslagit de sju

⁵ Ds 1993:28, s. 251.

ansökningar som inkommit gällande dispens, vilket innebär att denna dispensmöjlighet ännu inte har använts.⁶

2.2.2 Koncernbidragsspär

Koncernbidragsspärren är ytterligare en spärregel som begränsar rätten att dra av tidigare års underskott, 40 kap. 9 § 1L. Spärren aktualiseras då det skett en ägarförändring i ett underskottsföretag. Koncernbidragsspärren hindrar att underskott som uppkom före året då spärren inträder kvittas mot koncernbidrag under det beskattningsår då ägarförändringen inträffade och de fem följande beskattningsåren, 40 kap. 18 § 1L. Spärren innebär till skillnad från beloppsspärren inte att rätten till underskottsavdraget faller bort för all framtid utan endast att rätten att nyttja underskottet "skjuts upp". I lagrummets andra stycke framkommer att beloppsspärren tillämpas först och att koncernbidragsspärren tillämpas på det belopp som återstår efter det att beloppsspärren har tillämpats. För att illustrera tillämpningen av koncernbidragsspärren och dess relation till beloppsspärren ges här ett exempel.

X AB har under år 2009 köpt ett företag, U AB, som har ett skattemässigt underskott på 100 mnkr. U AB anskaffades för 10 mnkr. Det innebär att endast 20 mnkr (10 mnkr kr x 200 %) av underskottet får nyttjas enligt beloppsspärren och ett underskott på 80 mnkr (100 mnkr – 20 mnkr) faller därmed bort och kan inte utnyttjas. Om X AB ger ett koncernbidrag till U AB på 20 mnkr för att på så vis kvitta bort bidraget mot underskottet i U AB tillämpas koncernbidragsspärren. Koncernbidragsspärren innebär att underskottet på 20 mnkr inte kan kvittas mot mottagna koncernbidrag förrän fem år efter det att ägarförändringen inträffade, det vill säga år 2015.

Det är tillåtet för ett underskottsföretag att kvitta gamla underskott, det vill säga underskott som uppkommit under åren innan koncernbidragsspärren inträder, mot vinster som upparbetats i det egna företaget. Däremot är det inte tillåtet att kvitta gamla underskott mot vinster som överförts till underskottsföretaget genom exempelvis koncernbidrag. Nya underskott, det vill säga underskott som uppkommer året då ägarförändringen sker eller åren efter, får kvittas mot mottagna koncernbidrag.⁷ Det är således viktigt att skilja på vad som är nya och på vad som är gamla underskott.

Om underskottsföretaget och det förvärvande företaget redan innan ägarförändringen ingick i samma koncern tillämpas inte koncernbidragsregeln.⁸

⁶ Regeringskansliet, 2009-12-18.

⁷ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering Del 3*, s. 222-223.

⁸ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering Del 3*, s. 223.

3 Regelverkets framväxt

3.1 Inledning

Reglerna om rätten till underskottsavdrag har funnits sedan år 1960. Under de 40 år som har passerat sedan reglerna först introducerades i skattesystemet har många ändringar hunnit företas. Det finns således en mängd förarbeten som är intressanta för att utreda motiven bakom dagens reglering av rätten att dra av tidigare års underskott.

För att på bästa sätt kunna utreda de frågor som inledningsvis ställdes kommer en redogörelse att göras över hur regelverket gällande underskottsavdrag har vuxit fram. Första avsnittet innehåller en kort beskrivning av de olika lagar som reglerat rätten att göra underskottsavdrag, de motiv som ligger bakom dessa regler samt kritik som riktats mot reglerna. I det andra avsnittet kommer jag att kommentera de motiv som framförts i förarbetena. Framställningen kommer att fokusera på varför reglerna om rätten till underskottsavdrag finns och varför spärregler har ansetts nödvändiga vid ägarförändringar. Genom att presentera de motiv och de bakomliggande argument som framförts i förarbetena är förhoppningen att en förståelse för tanken bakom regelverket kommer att växa fram. Följande framställning är inte en heltäckande redogörelse över hur det skatterättsliga regelverket har förändrats över åren då det inte kan anses motiverat med tanke på uppsatsens syfte och omfattning.

3.2 Från lagen om förlustavdrag till inkomstskattelagen

Genom lagen om förlustavdrag infördes för första gången regler om en rätt till avdrag för tidigare års underskott. Det innebar att det då blev möjligt för företag att förlustutjämna och därmed beskattades företagen för ett mer verkligt resultat. Den skattskyldige fick dra av en förlust som ett särskilt förlustavdrag.⁹ Den generella rätt till avdrag som infördes kallas för carry over-metoden¹⁰. Metoden innebär att underskott som inte har kunnat utnyttjas genom kvittning mot överskott ett visst beskattningsår får dras av ett eller flera år senare. Förlustöverföring fick således ske framåt i tiden.¹¹ Det infördes samtidigt begränsningar i avdragsrätten för så kallade familjeföretag. Med familjeföretag avsågs ett aktiebolag vars aktier till huvudsaklig del ägdes eller på därmed jämförligt sätt, direkt eller indirekt genom en juridisk person, innehades av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer.¹² Begränsningen gestaltades av en spärregel, som aktualiserades då det inträffade en ägarförändring i ett familjeföretag. Spärregeln innebar att rätten till avdrag för förluster som uppkommit innan ägarförändringen gick förlorad, 8 § FAL.

Frågan om införande av rätt till förlustutjämning hade vid flera tillfällen varit föremål för riksdagens prövning.¹³ De nya bestämmelserna innebar att de orättfärdiga följderna av principen om beskattningsårets slutenhet undanröjdes. Rätten till förlustutjämning syftade till att få likställighet

⁹ Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen – En kommentar. Del II*, s. 1193.

¹⁰ Jfr carry back-metoden som innebär att ett års underskott får räknas av mot ett tidigare års överskott.

Förlustutjämning sker då bakåt i tiden. Se Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen – En kommentar. Del II*, s. 1193.

¹¹ SOU 1958:35, s. 76.

¹² Prop. 1983/84:63, s. 9.

¹³ BevU nr. 10 år 1960, s. 22.

mellan olika skattskyldiga.¹⁴ Ytterligare en motivering till förändringen var att det saknades principiell anledning att ta ut mer skatt av en skattskyldig än vad som motsvarade inkomstförhållandena såsom de sett ut under en längre tidsperiod. Det gick inte att motivera varför en skattskyldig skulle vara bunden till ett beskattningsår utan möjlighet till undantag. Rätten till förlustutjämning syftade således även till att öka skatterättvisan.¹⁵

Huvudregeln vid förlustutjämning ansågs vara, att den person som haft en förlust var den som skulle få utnyttja förlusten. Om andelarna i ett aktiebolag övergick till en ny ägare borde detta i princip inte påverka aktiebolagets rätt till utjämning av förluster som uppkommit före överlåtelsen, då rättigheten tillkom den juridiska personen som sådan. Principen borde därför varit den att full rätt till förlustutjämning gällde, men det ansågs ofrånkomligt att ha med vissa begränsningar. Uppenbara missbruk ansågs annars kunna uppkomma och lagstiftningen skulle då få "osunda verkningar". Vad som menades med osunda verkningar var att underskottet i ett företag kunde anses utgöra en konstlad tillgång eftersom underskottet skulle kunna utnyttjas till att kvitta bort eventuella vinster. Det ansågs därmed finnas en risk för att underskottsföretag som normalt avvecklas inte avvecklas på grund av den konstlade tillgången. Detta kunde då innebära att en handel med underskottsföretag uppstod och denna handel borde i möjligaste mån därför förhindras.¹⁶

År 1983 gjordes en översyn av reglerna i lagen om förlustavdrag och en ny spärregel som aktualiserades vid ägarförändringar i skalbolag¹⁷ infördes. 1980 års företagsskattekommitté konstaterade att det var viktigt att eliminera att rätten att dra av tidigare års underskott missbrukades. Kommittén hänvisade i samband med detta tillbaka till 1957 års skatteutrednings uppfattning som redan framhållit att handel inte får förekomma med underskottsföretag.¹⁸ Kritik lämnades mot den lagändring som genomfördes. Kritiken bestod av följande. Det gjordes inte någon analys i utredning om behovet av spärregler överhuvudtaget fanns och någon redogörelse över förekomsten av handel med underskottsföretag lämnades inte i betänkandet. Kommittén lämnade inte heller någon förklaring till varför det "...framstod som angeläget att inte förluster som utgjorde en konstlad tillgång blev föremål för handel.". Tanken att tillskott av medel i ett underskottsföretag av annan än ägaren/säljaren var att betrakta som ett missbruk av sådant slag att företaget därigenom förlorar rätten att kvitta underskott mot framtida vinster var, enligt kommittén, inte lätt att förstå.¹⁹

Genom den stora skattereformen år 1991 upphävdes lagen om förlustavdrag och ersattes istället med bestämmelser i kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt.²⁰ Reformen innebar att underskott som uppkommit under fler beskattningsår ackumulerades.²¹ Avdrag skulle nu göras beskattningsåret efter det att underskott uppkom oavsett om det uppkom ett överskott eller inte detta år. Det kom att kallas att underskotten rullas framåt.²² Begränsningsreglerna ändrades inte vid

¹⁴ BevU nr. 10 år 1960, s. 22-23.

¹⁵ Prop. 1960 nr. 30, s.17-18.

¹⁶ SOU 1958:35 s. 102-103.

¹⁷ Ett skalbolag är ett aktiebolag som har tömts på sina reella tillgångar och som därför uteslutande eller så gott som uteslutande innehåller beskattade och obeskattade vinstmedel. Se Ekobrottsmyndighetens hemsida.

¹⁸ Ds Fi 1983:1, s. 24.

¹⁹ Prop. 1983/84:63, s. 42-43.

²⁰ Samuelsson, *Förlustutjämning*, s. 20-23.

²¹ Prop. 1989/90:110, s. 546-547.

²² Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen - En kommentar. Del II*, s. 1194.

1991 års skattereform på grund av tidsbrist, utan det var endast tekniken för förlustutjämning som ändrades.²³ I propositionen till reformen ansågs dock att spärregler behövdes även i det nya systemet, då det tidigare ansetts nödvändigt för att förhindra missbruk av rätten att dra av tidigare års underskott.²⁴

Några år efter 1991 års skattereform utarbetades nya spärregler som skulle gälla vid ägarförändringar. De två tidigare spärrarna ersattes av en beloppsspärr samt en koncernbidragsspärr och det var således genom denna förändring som dagens spärregler fick sin utformning. Reglerna flyttades även över till en ny lag, lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet.²⁵ De ändringar som företogs i och med denna lag syftade till att systemet för förlustutjämning skulle vara neutralt med avseende på ägarförändringar. Spärregler ansågs inte kunna undvaras då negativa samhällsekonomiska konsekvenser kunde följa av en alltför omfattande handel med underskottsföretag.²⁶ Ett flertal remissinstanser instämde i att det behövdes en neutralitet vad gällde ägarförändringar i systemet för förlustutjämning och att spärregler var nödvändiga för att hindra handel med underskottsföretag. Nästan samtliga remissinstanser ansåg dock att de föreslagna spärreglerna var för komplicerade och svåra att tillämpa.²⁷ Svenska Bankföreningen, Sveriges Advokatsamfund och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund ifrågasatte om spärregler för förlustutjämning över huvud taget behövdes.²⁸

Syftet med att systemet för förlustutjämning skulle vara neutralt med avseende på ägarförändringar innebar att ägarförändringar som inte var affärsmässigt motiverade inte borde genomföras. Det påpekades att beloppsspärrs långtgående effekter kunde få konsekvenser som inte var önskvärda från allmän synpunkt. En dispensregel infördes därför för situationer där ägarförändringen kunde antas ha väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt. Företagsförvärv som sker i strukturrationaliseringssyfte ansågs därmed inte försvåras. Undantaget skulle tillämpas synnerligen restriktivt.²⁹

Lodin gjorde ett särskilt yttrande i SOU 1992:67. Han ansåg att förändringarna vid 1991 års skattereform vad gällde förlustutjämning och spärregler medförde förbättringar, men att förslagen måste ändras på några väsentliga punkter. Lodin påpekade vidare att utredningsarbetet bedrevs under extrem brådska då tidsramarna var snäva. Arbetet försvårades även av att utredaren inte var beredd att i något väsentligt avseende ändra på de ursprungliga uppfattningar som han hade när han tog på sig utredningsansvaret. Utredaren beaktade inte heller i något väsentligt avseende de erfarenheter från verkligheten som framfördes från näringslivet.³⁰ Även Lagrådet kritiserade lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet då de tyckte att bestämmelserna var svåra att förstå. De påpekade vidare att ämnets karaktär medför att regleringen med nödvändighet blir komplicerad, men att lagtexten inte blivit tillräckligt omsorgsfullt bearbetad.³¹

²³ Prop. 1989/90:110, s. 547.

²⁴ Prop. 1989/90:110, s. 547.

²⁵ Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen - En kommentar. Del II*, s. 1194.

²⁶ Prop. 1993/94:50, s. 256.

²⁷ Prop. 1993/94:50, s. 256.

²⁸ Ds 1993:28, s. 237.

²⁹ Prop. 1993/94:50, s. 261.

³⁰ SOU 1992:67, s. 125-126.

³¹ Prop. 1993/94:50, s. 430.

År 2000 gjordes ytterligare en skattereform. En ny inkomstskattelag ersatte kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt.³² Reformen innebar att inkomstskattelagstiftningen genomgick en omfattande språklig och lagteknisk bearbetning.³³ Syftet med reformen var att åstadkomma ett klarare och mer lättillgängligt regelsystem på inkomstbeskattningens område.³⁴ Lagstiftningen skulle göras överskådlig och moderniseras då systemet tidigare varit mycket splittrat och svårtillgängligt. Tanken var inte att göra några materiella ändringar i lagtexten eller att reda ut oklara frågor i skattesystemet.³⁵ Vid införandet av reglerna i inkomstskattelagen kritiserade Lagrådet reglerna om beskattning av underskotts företag. Lagrådet konstaterade att dessa regler hade en mycket hög svårighetsgrad och befarade att reglerna på grund av sin komplexitet inte kommer att kunna tillämpas på åsyftat sätt. Vidare menade Lagrådet att även en korrekt tillämpning av reglerna i åtskilliga fall kan komma att leda till ett materiellt mindre tillfredsställande resultat. Enligt Lagrådet fanns det tre alternativa lösningar på detta problem, nämligen att behålla reglerna som de var (vilket även blev fallet), försöka förbättra träffbilderna trots ökad komplexitet eller att slopa reglerna som begränsar rätten att göra underskottsavdrag i sin helhet. Lagrådet påpekade att detta var en skattepolitisk fråga som det inte åvilade Lagrådet att besluta om. Lagrådet är av den uppfattningen att regelsystemet gällande rätten att göra underskottsavdrag inte uppfyller rimliga krav på måluppfyllnad, rättssäkerhet och en i praktiken hanterlig rättstillämpning.³⁶

3.3 Kommentarer

En stor förändring gjordes i skattesystemet då rätten att förlustutjämna lagstadgades. Det fanns vid denna tidpunkt en rädsla för att denna rättighet skulle missbrukas och det ansågs därför berättigat att även införa begränsningar gällande rätten att förlustutjämna. Det missbruk som lagstiftaren ville förhindra var handel med underskotts företag. Det har dock aldrig redogjorts för vad handel med underskotts företag kan få för konsekvenser, utan i förarbetena har det endast konstaterats att handel med underskotts företag är att anse som ett missbruk och något som bör förhindras. Att det inte har gjorts någon analys huruvida det finns ett behov av spärregler och att det dessutom inte har lämnats någon förklaring till varför det är angeläget att förhindra handel med underskotts företag är anmärkningsvärt. Jag anser inte att endast ett konstaterande att handel medför negativa samhällsekonomiska konsekvenser i sig är en tillräckligt stark grund att bygga begränsningsreglerna på, eftersom det inte klargörs vad det rör sig om för samhällsekonomiska konsekvenser.

I proposition 1993/94:50 anges att systemet för förlustutjämning ska vara neutralt med avseende på ägarförändringar och att spärregler då behövs för att inte ett bolags förluster ska få för stor inverkan på ägarförändringar. Denna motivering har tidigare inte förkommit i förarbetena, men frågan är hur stor inverkan ett företags underskott har vid affärsmässiga beslut om ett företag ska förvärvas eller inte. Som en reaktion på de förändringar som trädde ikraft i och med lagen om underskott av näringsverksamhet skrevs några artiklar³⁷ om just denna lag. Wiman kommenterar bland annat att

³² Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 1*, s. 11.

³³ SOU 1997:2, s. 368.

³⁴ Prop. 1999/00:2 del 1, s. 477-478.

³⁵ Bet. 1999/2000:SkU2 vol. 1, s. 7-8.

³⁶ Prop. 1999/2000:2 del 3, s. 447-448.

³⁷ Larsson, *Gamla underskott och nya spärrar*, Hulgaard, *Underskottsavdragslagen – några kommentarer*, Wiman, *Underskottsavdragslagen*.

lagtexten är komplicerad på grund av spärreglerna. Han poängterar vidare att lagstiftaren inte har sett på handel med underskotts företag med blida ögon.³⁸ Frågan som kvarstår är hur lagstiftaren motiverar detta synsätt.

³⁸ Wiman, *Underskottsavdragslagen*, s. 715-716.

4 Ägarförändringar

4.1 Inledning

I kapitel två i denna uppsats konstaterades att rätten till underskottsavdrag begränsas av dels beloppsspärren och dels koncernbidragsspärren. Spärrarna aktualiseras för ett underskottsföretag vid vissa ägarförändringar, 40 kap. 9 § IL. För att kunna se beloppsspärren i sitt rätta sammanhang underlättar det med en redogörelse över de så kallade spärrsituationer, som medför att bestämmelsen blir tillämplig. En spärrsituation kännetecknas av att ett underskottsföretag kommer under ett nytt bestämmande inflytande eller att ett underskottsföretag eller ett moderbolag till underskottsföretaget får ett bestämmande inflytande över ett annat aktiebolag. Ett bestämmande inflytande bör anses föreligga då ett företag är moderföretag till ett annat företag (dotterföretag).³⁹ Innebörden av begreppet bestämmande inflytande utreds mer ingående nedan i avsnitt 5.5.1.4. Det finns fyra olika spärrsituationer, men eftersom denna framställning är begränsad till att främst behandla beloppsspärren kommer endast en redogörelse över de tre spärrsituationer som aktualiserar beloppsspärren att göras. Den närmare innebörden av beloppsspärren behandlas i nästkommande kapitel.

Begreppet "företag" definieras i 40 kap. 3 § IL som ett svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, svensk stiftelse, svensk ideell förening och utländskt bolag. För att underlätta framställningen kommer jag fortsättningsvis att använda mig av termen "aktiebolag" eller endast "företag" eller "bolag", men jag kommer då att åsyfta samtliga nämnda associationer.

4.2 Spärrsituation 1

Den första spärrsituationen hittas i 40 kap. 10 § IL. Spärrsituationen omfattar de situationer då ett nytt aktiebolag får ett bestämmande inflytande över ett underskottsföretag. Ett exempel är då ett aktiebolag överlåter sitt dotterbolag till ett annat aktiebolag. Även ett indirekt ägande beaktas. Om till exempel företag A har ett bestämmande inflytande över företag B, som i sin tur har ett bestämmande inflytande över företag C, innebär det att företag A anses ha ett bestämmande inflytande över företag C. Ägarkedjan kan vara lång. Bestämmelsens utformning är besvärlig ur kontrollsynpunkt för såväl förvärvande företag som Skatteverket.⁴⁰ I paragrafens andra stycke stadgas ett undantag för företag som även innan ägarförändringen ingick i samma koncern. Anledningen till detta är att syftet med spärreglerna är att träffa underskottsföretag som byter koncerntillhörighet.⁴¹

Genom att ordet "får" används i paragrafen innebär det att även benefika förvärv omfattas av spärrsituationen. Detsamma gäller även 11 och 12 §§, vilket innebär att också spärrsituation 2 och 3 omfattar benefika förvärv.⁴²

³⁹ Prop. 1993/94:50, s. 262.

⁴⁰ Wiman, *Underskottsavdragslagen*, s. 719.

⁴¹ Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen - En kommentar. Del II*, s. 1204.

⁴² Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen - En kommentar. Del II*, s. 1204.

4.3 Spärrsituation 2

Spärrsituation 2 är lagstadgad i 40 kap. 11 § IL. Den här situationen avser det fallet då en fysisk person, ensam eller tillsammans med honom närstående personer, får ett bestämmande inflytande över underskotts företaget. Med närstående avses enligt 40 kap. 11 § IL andra stycket de personer som anses närstående enligt 2 kap. 22 § IL, det vill säga make, förälder, mor- och farförälder, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling. Förutom denna generella definition av närstående omfattas även svenskt handelsbolag där den fysiska personen själv eller en närstående är delägare. Paragrafen omfattar dock inte dödsbo. Enligt 40 kap. 13 § IL gäller inte bestämmelserna i 11 § IL vid förändringar i det bestämmande inflytandet som uppkommer vid arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden. Bestämmelserna gäller heller inte då den som fått det bestämmande inflytandet har haft ställning som företagsledare i underskotts företaget under de två föregående beskattningsåren för detta företag.

Vad gäller förhållandet mellan spärrsituation 1 och spärrsituation 2 kan följande exempel tydliggöra samspelet. Om en fysisk person har ett bestämmande inflytande över ett aktiebolag, som i sin tur får ett bestämmande inflytande över ett underskotts företag föreligger spärrsituation 1 men inte spärrsituation 2. Om däremot aktiebolaget endast förvärvar 40 % av rösterna och den fysiska personen förvärvar och/eller dennes närstående förvärvar drygt 10 % av rösterna är spärrsituation 2 tillämplig.⁴³

4.4 Spärrsituation 3

Den tredje spärrsituationen finns i 40 kap. 12 § IL. I denna situation får en *grupp* fysiska personer, utan att vara närstående, ett bestämmande inflytande över underskotts företaget. Personerna ska var och en under en femårsperiod ha förvärvat minst 5 % av aktierna och tillsammans inneha minst 50 % av det sammanlagda röstetalet för aktierna. Anledningen till att en begränsning görs i denna situation är att de effekter som inträffar när en fysisk person (eller fler om de är närstående) får ett bestämmande inflytande över ett underskotts företag även inträffar när en grupp fysiska personer som är av så begränsad omfattning att de har möjlighet att samverka får ett sådant inflytande.⁴⁴ Enligt 40 kap. 13 § IL gäller inte bestämmelserna i 12 § IL vid sådana förändringar i ägandet som sker på grund av arv, testamente eller bodelning.

Om flera fysiska personer har ett bestämmande inflytande över ett aktiebolag, som sedan i sin tur får ett bestämmande inflytande över ett underskotts företag föreligger spärrsituation 1 och inte spärrsituation 3.⁴⁵

⁴³ Prop. 1993/94:50, s. 263-264.

⁴⁴ Prop. 1993/94:50, s.264.

⁴⁵ Prop. 1993/94:50, s.264.

5 Beloppsspärren

5.1 Inledning

Beloppsspärren aktualiseras, som ovan konstaterats, vid ägarförändringar i underskotts företag. Regeln är schablonmässigt utformad och utgår från sambandet mellan köpeskillingen och underskottsavdragets värde. När köpeskillingen är låg i förhållande till underskottsavdragets värde finns det anledning att anta att bolagsförvärv har fullgjorts för att överta underskottsavdrag och inte innehållet i bolaget.⁴⁶ Begränsningen som reglerar hur mycket av tidigare års underskott som får dras av har satts till 200 %. Att begränsningen är 200 % bygger på en rimlighetsbedömning, men den anses av vissa som godtyckligt vald.⁴⁷

Nedan följer en redogörelse över gällande rätt där beloppsspärren och dess kompletterande regler mer ingående beskrivs. Innebörden av lagrummens rekvisit klarläggs för att djupgående belysa reglerna.

5.2 Gällande rätt

5.2.1 Beloppsspärrens innebörd

Beloppsspärren lydelse är följande:

40 kap. 15 § IL

Beloppsspärren innebär att underskotts företaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskotten överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva

1. det bestämmande inflytandet över underskotts företaget i sådana fall som avses i 10 och 11 §§, eller
2. andelar med mer än 50 procent av rösterna i underskotts företaget i sådana fall som avses i 12 §.

Om förvärvet omfattar flera underskotts företag i samma koncern, ska avdragsutrymmet fördelas på dessa efter deras andel av koncernens sammanlagda underskott.

Beloppsspärren träder in vid de ägarförändringar som avses i 10, 11 och 12 §§ (se kap. 4). När beloppsspärren tillämpas faller underskott bort till den del de överstiger dubbla utgiften av köpeskillingen. Bortfallandet innebär att underskottet faller bort för all framtid. Om till exempel ett företag köper ett underskotts företag för 3 mnkr innebär det enligt beloppsspärren att avdragsrätten i underskotts företaget begränsas till 6 mnkr (200 % x 3 mnkr). Skulle då det totala underskottet i företag vara 10 mnkr innebär det att ett underskott på 4 mnkr inte kan användas. Andra stycket

⁴⁶ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – En läro- och handbok i skatterätt Del 2*, s. 479-480.

⁴⁷ Eriksson, *Praktisk beskattningsrätt: Lärobok i inkomstbeskattning*, s. 470.

infördes då inkomstskattelagen tillkom. Stycket är endast avsett som ett förtydligande om vad som gäller då fler underskotts företag förvärvas.⁴⁸

5.2.1.1 Underskottsföretag

I 40 kap. 4 § IL definieras termen underskottsföretag. Ett underskottsföretag är ett företag som har ett resultatmässigt underskott från det föregående beskattningsåret eller från ett tidigare beskattningsår, som företaget ännu inte har fått göra avdrag för. Avdrag har inte fått göras på grund av koncernbidragsspärren (40 kap. 18 § IL), eller på grund av bestämmelserna om rätt till avdrag för underskott efter kvalificerade fusioner eller fissioner (37 kap. 24 och 25 §§ IL), efter verksamhetsavyttringar (38 kap. 17 a och 17 b §§ IL) eller efter partiella fissioner (38 a kap. 18 och 19 §§ IL). Termen innefattar även underskott som tagits över från andra företag.

Företag som har kapitalförluster på delägarrätter respektive fastigheter som ännu inte har fått dras av på grund av bestämmelserna i 48 kap. 26 § IL och 25 kap. 12 § IL faller inte in under definitionen underskottsföretag.⁴⁹

5.2.1.2 Underskott

Det framgår av rubriken till 40 kap. IL att kapitlet behandlar tidigare års underskott. Det innebär att endast gamla underskott, det vill säga underskott som uppkommit före det beskattningsåret då ägarförändringen sker, omfattas av beloppsspärren. Följden av denna reglering är att underskott som uppkommer året då ägarförändringen sker får dras av utan hinder av beloppsspärren. Samuelsson har resonerat kring valet att endast låta beloppsspärren omfatta gamla underskott. Samuelsson menar att det praktiska målet väger tyngre än de hänsyn som talar för att även förvärsårets förlust bör omfattas.⁵⁰ Ett företag som går med förlust ett år, men som saknar gamla underskott faller således inte in under 40 kap. IL. Detta företag behandlar sina förluster enligt reglerna i 14 kap. 21 och 22 §§ IL.

Skatteverket har i ett ställningstagande angett att hänsyn endast ska tas till underskott som uppkommit vid verksamhet som beskattats i Sverige.⁵¹

5.2.1.3 Utgift för att förvärva

Det är inte helt självklart hur utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet ska beräknas. Viss vägledning finns i förarbetena och på senare år har även rättsfall avgjorts som har förenklats tillämpningen av reglerna.⁵² Det är den sammanlagda anskaffningsutgiften som ska beaktas när utgiften för att förvärva ett underskottsföretag beräknas. Ett exempel som lämnas i förarbetena är att om en ny ägare får ett bestämmande inflytande genom att utöka sitt aktieinnehav från 10-51 % av rösterna bör även anskaffningskostnaden för det ursprungliga innehavet, det vill säga de 10 %, tas med vid beräkningen.⁵³ Om ett företag förvärvar mer än 51 % av aktierna i ett bolag uppkommer frågan om hela anskaffningsutgiften ska anses vara utgiften för förvärvet eller om endast den del som motsvarar 51 % ska anses vara det. Någon proportionering ska inte göras utan hela

⁴⁸ Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen - En kommentar. Del II*, s. 1214.

⁴⁹ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering Del 3*, s. 207.

⁵⁰ Samuelsson, *Förlustutjämning*, s. 250-251.

⁵¹ *Skatteverkets ställningstagande 2008-06-04*.

⁵² Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen - En kommentar. Del II*, s. 1212-1214.

⁵³ Prop. 1993/94:50, s. 327.

anskaffningsutgiften ska anses utgöra utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet enligt 40 kap. 15 § IL.⁵⁴

Om aktier förvärvas successivt, i ett sammanhang och under begränsad tid i anslutning till ett uppköpserbjudande, som riktar sig till alla aktieägare, borde samtliga förvärv med anledning av erbjudandet få inkluderas i beräkningen enligt beloppsspärren.⁵⁵ Om en person redan har förvärvat exempelvis 80 % av aktierna i ett bolag och därefter förvärvar ytterligare 10 % ska den senare aktieposten på 10 % inte räknas med i utgiften för att förvärva underskottsföretaget. Det bestämmande inflytandet i underskottsföretaget har redan förvärvats.⁵⁶

Det saknas vägledning vad gäller frågan om exempelvis resor i samband med förvärvet och rådgivning får räknas med i utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget.⁵⁷

5.2.1.4 Bestämmande inflytande

Beloppsspärren inträder vid ägarförändringar. Med ägarförändring avses förändringar i det bestämmande inflytandet, 40 kap. 8 § IL. Det innebär att definitionen av bestämmande inflytande är av avgörande betydelse. Definitionen av bestämmande inflytande hittas i 40 kap. 5 § IL och den styrs av associationsrättens bestämmelse.

Ett företag anses ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är ett dotterföretag till det förra företaget. Bestämmelsen i 40 kap. 5 § IL hänvisar till ett antal andra lagar⁵⁸ där det framgår vad som krävs för att ett företag ska anses som ett moder- respektive dotterföretag. Det behöver inte röra sig om ett direkt ägande utan även ett indirekt ägande omfattas av bestämmelsen. Ett moderbolag anses därmed ha ett bestämmande inflytande på sitt dotterdotterföretag och så vidare. Det bör påpekas att företag som förvärvat ett företag inom samma koncern redan kan ha ett bestämmande inflytande till exempel om ett moderföretag köper ett dotterdotterföretag från något av sina dotterföretag. Det innebär att beloppsspärren inte aktualiseras.

5.2.2 Kapitaltillskott till underskottsföretag

Beloppsspärren kompletteras av en särskild regel. Regelns lydelse är som följer.

40 kap. 16 §

Utgiften enligt 15 § första stycket ska minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskottsföretaget före ägarförändringen men tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde. Utgiften ska också minskas med kapitaltillskott som under samma tid har lämnats till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget.

⁵⁴ Prop. 1999/00:2 del 2, s. 475.

⁵⁵ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering Del 3*, s. 219.

⁵⁶ RÅ 2007 ref. 58.

⁵⁷ Wiman, *Underskottsavdragslagen*, s. 724.

⁵⁸ 1 kap. 11 § ABL, 1 kap. 4 § lagen om ekonomiska föreningar, 1 kap. 2 § sparbankslagen, 1 kap. 5 § lagen om medlemsbanker, 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen, 1 kap. 5 § stiftelselagen.

Första stycket gäller inte kapitaltillskott som har lämnats av en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget.

Bestämmelsen i 40 kap. 16 § IL infördes för att motverka ett kringgående av beloppsspärren genom att ett kapitaltillskott görs i nära anslutning till en ägarförändring.⁵⁹

Utgiften för att anskaffa underskotts företaget ska minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskotts företaget eller ett annat företag inom samma koncern som underskotts företaget ingår i. Denna regel gäller för kapitaltillskott som lämnats före ägarförändringen men tidigast två beskattningsår före det beskattningsår som ägarförändringen skedde. Kapitaltillskott som gjorts längre tillbaka i tiden behöver inte dras av. Sannolikheten för att tillskott, som är äldre än två år, har gjorts för att öka substansen i företaget inför en avyttring har ansetts liten.⁶⁰ För att illustrera tillämpningen av lagrummet ges här ett exempel. Företaget (X AB) gör ett kapitaltillskott på 1 mnkr till underskotts företaget (U AB), som har ett underskott på 8 mnkr. Ett år senare köper X AB aktierna i U AB för 4 mnkr. U AB kommer efter förvärvet endast att kunna utnyttja 6 mnkr av sitt underskott, $(4 \text{ mnkr} - 1 \text{ mnkr}) \times 200 \%$, enligt 40 kap. 15 och 16 §§ IL.

Ett undantag gäller dock för kapitaltillskott som lämnats av en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget. Detta då det saknas anledning att räkna med kapitaltillskott från företag som både före och efter ägarförändringen ingått i samma koncern som underskotts företagen.⁶¹

5.2.2.1 Kapitaltillskott

Begreppet kapitaltillskott har inte definierats i lagtexten. Många otydligheter har funnits kring detta begrepp, men flera av dessa har fått klarhet genom avgöranden från Skatterättsnämnden och domstolarna. Skatterättsnämnden konstaterade i ett förhandsbesked år 2000 att nyemissioner är att anse som kapitaltillskott.⁶² År 2006 fastslogs återigen i ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden att en nyemission innefattas i begreppet kapitaltillskott.⁶³ I det senare förhandsbeskedet konstaterades vidare att en nyemission som *medfört* att bestämmande inflytande erhållits inte är att anse som ett kapitaltillskott enligt 40 kap. 16 § IL som ska minska anskaffningsutgiften. Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked.⁶⁴ Anledningen till varför ett kapitaltillskott som medfört en ägarförändring inte ska minska anskaffningsutgiften är att 40 kap. 16 § IL endast omfattar kapitaltillskott som getts *innan* ägarförändringen.

Om ett företag efterger en fordran som innehåser mot ett underskotts företag ses det som ett kapitaltillskott. Skatteverket har i ett ställningstagande uttalat att fordran ska värderas till marknadsvärdet vid tillskottstillfället. Skillnaden mellan marknadsvärdet och fordrans nominella

⁵⁹ 1993/94:SkU15, s. 164.

⁶⁰ Wiman, Underskottsavdragslagen, s. 726.

⁶¹ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering Del 3*, s. 219-220.

⁶² Skatterättsnämndens avgörande 2000-12-07.

⁶³ Skatterättsnämndens avgörande 2006-03-08.

⁶⁴ RÅ 2007 ref. 58.

belopp ska behandlas som ackord och minska avdrag för underskott som kvarstår från föregående år.⁶⁵

Villkorade aktieägartillskott har ansetts utgöra kapitaltillskott i två domar⁶⁶ från kammarrätten. Dessa domar avgjordes då lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet var ikraft, men då bestämmelserna flyttades över till inkomstskattelagen gjordes inte några materiella ändringar varför praxis fortfarande är aktuell. Enligt Skatteverkets mening bör därför villkorade aktieägartillskott anses som kapitaltillskott enligt 40 kap. 16 § IL.⁶⁷

Skatteverket har i ett ställningstagande uttalat att koncernbidrag som är avdragsgilla enligt 35 kap. IL inte är att anse som kapitaltillskott.⁶⁸

Samuelsson har i sin avhandling påpekat att det inte framgår om även tillskott av kunskapskapital, till exempel anställandet av personal med (särskilt) värdefulla kunskaper, omfattas av begreppet kapitaltillskott. Om det vore fallet skulle dock avsevärda värderingssvårigheter kunna uppkomma.⁶⁹ Det kan dock uppmärksammas att Regeringsrätten i ett notisfall⁷⁰ har bedömt att det inte går att uttagsbeskatta överföring av personal från ett bolag till ett annat. Rättsfallet kan därmed anses tala för att tillskott i form av personal inte omfattas av begreppet kapitaltillskott, då det skulle vara inkonsekvent om personal kan ses som ett tillskott men inte som en tillgång som kan uttagsbeskattas.

5.2.3 Dispensregeln

Det finns en dispensmöjlighet i 40 kap. 17 § IL. Dispensregelns lydelse är följande.

40 kap. 17 § IL

Regeringen får medge undantag från beloppsspärren om det finns anledning att anta att ägarförändringen har väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt och att ägarförändringen annars inte skulle genomföras.

Regeringen kan medge undantag från beloppsspärren i vissa situationer till exempel då det rör sig om ägarförändringar som anses vara affärsmässigt motiverade. Dispensregeln ska tillämpas synnerligen restriktivt.⁷¹

⁶⁵ Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen - En kommentar. Del II*, s. 1215.

⁶⁶ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4255-1999 och kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2680-2002.

⁶⁷ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering Del 3*, s. 220-221.

⁶⁸ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering Del 3*, s. 220-221.

⁶⁹ Samuelsson, *Förlustutjämning*, s. 237.

⁷⁰ RÅ 1998 not. 231.

⁷¹ Prop. 1993/94:50, s. 261.

6 Handel med underskotts företag

6.1 Inledning

Kapitel sex behandlar den handel med underskotts företag som medfört att regeringen har utfärdat en proposition⁷² med förslag om ändringar i reglerna om beskattning av underskotts företag. Kapitlet inleds med ett avsnitt om varför det finns en marknad för denna handel. Därefter ges ett exempel på hur handel med underskotts företag kan gå till i praktiken i ett försök att öka förståelsen för förfarandet. Vidare kommer en redogörelse att göras över ett avgörande från Skatterättsnämnden samt över de rättsfall från domstolen som har möjliggjort handel med underskotts företag. Under hösten 2009 har kammarrätten i Stockholm i två avgöranden⁷³ konstaterat att handel med underskotts företag, med nedan redovisat tillvägagångssätt, kan angripas med hjälp av skatteflyktlagen. En beskrivning kommer att göras över dessa rättsfall och jag kommer även att kort kommentera dessa.

6.2 Varför finns en marknad för handel med underskotts företag?

Företag väljer att handla med underskotts företag främst på tre olika grunder. En anledning till att handel förekommer är att företaget vill få ner sina skattekostnader. Ytterligare en anledning till att underskotts företag köps/säljs är för att det förvärvande företaget vill komma över tillgångar som kan finnas i underskotts företag. Att företaget som innehåller dessa tillgångar är ett underskotts företag är av underordnad betydelse. Den tredje anledningen till att handel förekommer är att säljaren av ett underskotts företag kan få ersättning för värdet av underskottet om företaget avyttras.

Handel med underskotts företag, som inte har några tillgångar av betydelse, förekommer då underskott i företag beräknas ha ett visst värde. Ett underskott anses vara värt ungefär 6-8 % av det faktiska underskottet.⁷⁴ Rätten att dra av underskott kan till exempel ha ett värde för en köpare som kan överföra vinstgenererande verksamhet eller tillgångar som ger avkastning till underskotts företaget. Vinster skulle även kunna föras över till ett underskotts företag genom koncernbidrag. Det bör dock observeras att koncernbidragsspärren hindrar ett sådant förfarande under de fem första åren efter det år då ägarförändringen genomfördes. Köparen av underskotts företaget kan på det här viset kvitta vinster och förluster mot varandra.⁷⁵ Ett exempel på handel med underskotts företag är när Wallenstam i november 2006 köpte ett företag med ett underskott på 2,2 mdkr.⁷⁶

⁷² Prop. 2009/10:47.

⁷³ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 8953-08 och kammarrätten i Stockholm, mål nr. 6591-08.

⁷⁴ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 6591-08.

⁷⁵ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 2*, s. 479.

⁷⁶ Wallenstams hemsida.

6.3 Hur går handel med underskotts företag till i praktiken?

6.3.1 Allmänt

Ett sätt att ta över ett underskotts företag är att underskotts företaget genomför en riktad nyemission till det förvärvande företaget. Förvärvaren kan efter nyemissionen, om denna medför att förvärvaren erhåller mer än 90 % av aktierna i bolaget, tvångsinlösa resterande aktier i underskotts företaget i enlighet med 22 kap. ABL. Genom detta förfarande har underskotts företaget bytt ägare. Det har i praxis konstaterats att det endast är nyemissioner som *föregår* ägarförändringen som ska minska utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet. Förfarandet innebär därmed att underskotts företaget kan utnyttja en betydligt större del av underskottet då 40 kap. 16 § IL inte tillämpas på nyemissioner som *medför* själva ägarförändringen.

Nedan görs först en beskrivning av en riktad nyemission och därefter följer ett exempel på hur handel med underskotts företag kan gå till i praktiken.

6.3.2 Riktad nyemission

Ett bolag kan av olika anledningar vilja öka sitt aktiekapital till exempel för att finansiera ett förvärv, en expansion eller ett särskilt projekt.⁷⁷ Detta kan göras på flera olika sätt. Ett exempel på hur aktiekapitalet i ett bolag kan ökas är genom nyemission. Nyemission innebär att bolaget ger ut nya aktier varvid betalningen för de nya aktierna helt eller delvis tillförs aktiekapitalet. För att illustrera hur en nyemission går till ges här ett exempel.⁷⁸

Ett företag har 100 000 kr i aktiekapital fördelat på 10 000 aktier. Det innebär att varje aktie är värd 10 kr, så kallat kvotbelopp eller kvotvärde. Om bolaget emitterar 500 nya aktier med samma kvotvärde (10 kr) innebär det att aktiekapitalet höjs med 5000 kr (500 x 10 kr).

En riktad nyemission innebär att de nyemitterade aktierna tecknas av andra än förutvarande aktieägare. En riktad nyemission kan medföra krav på att aktieägarna avstår från sin företrädesrätt. Reglerna om företrädesrätten innebär att andelsägarna först frågas om de vill köpa de nyemitterade aktierna till den del de svarar mot det andelsinnehav som de har i aktiekapitalet.⁷⁹ Reglerna om nyemission hittas i aktiebolagslagen.

6.3.3 Exempel på handel med underskotts företag

X AB äger ett underskotts företag (U AB) som ska säljas. U AB består av ett underskott som uppgår till 400 mnkr och några ytterligare tillgångar finns inte i dotterföretaget. U AB kan således klassas som ett skalbolag.

X AB hittar en köpare (Y AB) till U AB. Frågan uppstår då vad priset ska vara på ett företag som endast består av ett underskott och inte några övriga tillgångar. Eftersom ett underskott värderas till ungefär mellan 6 och 8 % av själva underskottet kommer det marknadsmässiga priset på U AB att vara ungefär 28 mnkr (400 mnkr x 7 %). Om Y AB köper U AB för 28 mnkr innebär det att endast 56 mnkr av underskottet får utnyttjas enligt beloppsspärren (28 mnkr x 200 %). Det medför att Y AB går miste om 344 mnkr (400 mnkr – 56 mnkr) i underskott. Y AB vill naturligtvis kunna utnyttja underskotten i U AB i största möjliga mån och därför kommer denna försäljning inte att gå till som

⁷⁷ Af Sandeberg, *Aktiebolagsrätten*, s. 145.

⁷⁸ Af Sandeberg, *Aktiebolagsrätten*, s. 152-154.

⁷⁹ Af Sandeberg, *Aktiebolagsrätten*, s. 158-162.

ett "normalt" köp. U AB kommer istället att göra en riktad nyemission till Y AB, som innebär att Y AB får ett aktieinnehav på till exempel 93 %. Y AB betalar 200 mnkr för nyemissionen (de 93 %). Efter nyemissionen äger således Y AB 93 % i U AB medan X AB endast äger 7 % i företaget. Y AB:s utgift för att förvärva det bestämmande inflytandet i underskotts företaget är 200 mnkr, vilket innebär att Y AB har rätt att utnyttja ett underskott på 400 mnkr (200 mnkr x 200 %) det vill säga hela U AB:s underskott i enlighet med beloppsspärren.

Nästa steg i Y AB:s förvärv av U AB är att Y AB tvångsinlöser X AB:s aktieinnehav på 7 % enligt reglerna i aktiebolagslagen. X AB får 28 mnkr för inlösandet och på det viset har X AB fått betalt för U AB. Värdet på U AB beräknades som ovan redogjorts för till 28 mnkr.

6.4 Rättsfall

6.4.1 Inledning

I följande avsnitt kommer en redovisning att göras över de rättsfall som har haft betydelse för beloppsspärren. De utvalda rättsfallen är inte i något avseende menade att vara heltäckande på området, utan de exemplifierar några av de rättsfall som möjliggjort handel med underskotts företag. I det första avsnittet görs en genomgång av det avgörandet från Skatterättsnämnden och de rättsfall från domstolen som har möjliggjort handel med underskotts företag genom nyemission. Vissa rättsfall avgjordes då lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet var ikraft, men inga materiella ändringar gjordes då inkomstskattelagen trädde ikraft, vilket innebär att rättsfallen fortfarande bör anses aktuella. Därefter kommer en redovisning att göras över de domar gällande handel med underskottsavdrag som avgjordes under hösten 2009. Kammarrätten bedömde att förfarandet då ett underskotts företag övertas av ett annat företag genom först en nyemission och därefter en tvångsinlösen kan angripas med stöd av skatteflyktslagen.

6.4.2 Rättsfall som har möjliggjort handel med underskotts företag

6.4.2.1 Skatterättsnämnden 2000-12-07

Förhandsbeskedet handlade om ett företag, X AB, som genom två riktade nyemissioner förvärvade andelar i underskotts företaget, Y AB. Den första nyemissionen genomfördes under första delen av år 1998 och den innebar att X AB fick 35 % av aktierna i Y AB. Under andra halvåret av 1998 gjordes den andra nyemission, som innebar att X AB fick ytterligare 20 % av aktierna i Y AB. Genom den andra nyemission erhöll X AB således bestämmande inflytande över Y AB, vilket innebar att beloppsspärren aktualiserades. Därmed kunde Y AB:s underskott endast nyttjas med ett belopp som motsvarade 200 % av anskaffningsutgiften.

I 40 kap. 16 § IL stadgas att kapitaltillskott som lämnats till underskotts företaget före ägarförändringen, men tidigast två beskattningsår före året då ägarförändringen sker, ska minska anskaffningsutgiften. Skatterättsnämnden ansåg att nyemission utgjorde ett sådant kapitaltillskott som avses i paragrafen. Nämnden menade dock att den andra nyemissionen inte skulle minska anskaffningsutgiften då den inte *föregick* ägarförändringen utan då den *medförde* den. Utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet minskades därmed inte med den andra nyemission, då den *innebar* själva ägarförändringen. Den första nyemissionen prövades inte eftersom Y AB:s

underskott inte var särskilt stort och den första nyemissionen skulle därmed inte ha haft någon inverkan på Y AB:s rätt att dra av underskottet.

Förhandsbeskedet överklagades inte.

6.4.2.2 Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 401-2001

Skattemyndigheten nekade ett bolag (X AB) avdrag för underskott av näringsverksamhet på 16 115 663 kronor och påförde bolaget ett skattetillägg. Motiveringen till skattemyndighetens bedömning var att Y AB under år 1998 erhållit ett bestämmande inflytande över underskotts företaget X AB, vilket medförde att beloppsspärren blev tillämplig och därmed begränsades underskottsavdragsrätten. Myndigheten påpekade att då aktierna i X AB förvärvades vid en nyemission år 1996 samt en nyemission år 1998 ska, i enlighet med 7 § andra stycket LAU (numer 40 kap. 16 § IL), dessa nyemissioner minska anskaffningsutgiften, eftersom en nyemission är att anse som ett kapitaltillskott. X AB överklagade skattemyndighetens beslut, men länsrätten gick på skattemyndighetens linje varvid X AB överklagade domen till kammarrätten.

Kammarrätten ansåg att nyemission är ett kapitaltillskott. Däremot påtalade rätten att det saknades stöd i lagtexten för att minska anskaffningsutgiften med kapitaltillskott som inte *föregått* ägarförändringen. Enligt kammarrätten skulle X AB inte minska anskaffningsutgiften med det kapitaltillskott som gavs år 1998 i *samband* med ägarförändringen. Endast det kapitaltillskott som gjordes år 1996 skulle minska anskaffningsutgiften. Kammarrätten påpekade att X AB visserligen hade lämnat en oriktig uppgift, men med hänsyn till att målet rörde en komplicerad och svårbedömd fråga eftergavs det påförda skattetillägget.

Kammarrätten biföll X AB:s överklagan.

6.4.2.3 Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4429-01

Ett underskotts företag (X AB) var föremål för två ägarförändringar under en tidsperiod om två år. Den första ägarförändringen ägde rum 29 december 1993 (ägarförändring 1) och den andra ägarförändringen ägde rum 29 december 1995 (ägarförändring 2). Före ägarförändring 1 genomfördes en första nyemission och därefter genomfördes en andra nyemission som innebar ägarförändring 1. Den första nyemissionen beaktades vid ägarförändring 1 medan den andra nyemissionen inte beaktades då den *innebar* ägarförändring 1. Frågan i fallet var om dessa båda nyemissioner/kapitaltillskott skulle dras av i enlighet med 7 § andra stycket LAU (numer 40 kap. 16 § IL) då ägarförändring 2 genomfördes.

Skattemyndigheten ansåg att anskaffningsutgiften för att få det bestämmande inflytandet över X AB skulle minskas med kapitaltillskottet enligt 7 § andra stycket LAU. Enligt myndigheten spelade det ingen roll att det faktiskt skett en ägarförändring mellan det första kapitaltillskottet och den ägarförändring som var aktuell i det här fallet. X AB menade att om det sker flera ägarförändringar inom två år är det endast vid det första ägarbytet som eventuella kapitaltillskott ska beaktas. Beloppsspärren leder till att överskjutande del av det gamla underskottet faller bort. Ett kapitaltillskott som således redan påverkat beloppsspärren kan inte påverka spärren även vid nästa ägarförändring.

Kammarrätten menade att den tolkning som ligger närmast till hands är att de ägarförändringar som beloppsspärren ska tillämpas på utgör de yttre gränserna för spärreglernas tillämplighet. Om

tolkningen skulle göras på ett annat vis skulle samma kapitaltillskott kunna komma att räknas av flera gånger från anskaffningsutgiften vid tillämpningen av 7 § andra stycket LAU. Rätten ansåg att det rimligen inte kan ha varit lagstiftarens avsikt. Kammarrätten biföll X AB:s överklagan.

6.4.2.4 RÅ 2007 ref. 58

Bakgrund

Allmänna ombudet (AO) hos Skatteverket ansökte om ett förhandsbesked hos Skatterättsnämnden i en situation där beloppsspärren aktualiserades eftersom förutsättningarna var komplicerade och bedömningen oklar. Förutsättningarna var följande. AB X bildades år 2000 och hade sedan verksamheten påbörjades redovisat ett underskott. Under åren 2001-2003 genomförde AB X ett antal nyemissioner. Vid utgången av år 2002 hade ett utländskt bolag (Y) förvärvat 35,67 % av aktierna i AB X. Efter ytterligare nyemissioner ökades Y:s aktieinnehav i april 2003 till 51,76 % och i juli 2003 ökades innehavet till 53,82 %. Allmänna ombudet frågade om anskaffningsutgiften för den aktiepost som förvärvades i juli 2003, det vill säga efter den tidpunkt då Y fick bestämmande inflytande över X AB, skulle inräknas i utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet (fråga 1). AO frågade även om de kapitaltillskott genom nyemission som Y och övriga aktieägare i AB X gjorde skulle anses vara sådana kapitaltillskott som reducerar anskaffningsutgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet (frågorna 2 a och 2 b).

Skatterättsnämnden

Y hade förvärvat det bestämmande inflytandet över X AB (underskotts företaget) genom successiva förvärv. Enligt 40 kap. 10 § IL inträder beloppsspärren i dessa situationer. Beloppsspärren innebär, som bekant, att endast avdrag får göras med ett belopp som motsvarar 200 % av anskaffningsutgiften för underskotts företaget. Enligt Skatterättsnämnden gav dock inte lagtexten något klart besked om hur utgiften skulle beräknas när förvärvet var större än vad som krävdes för att uppnå det bestämmande inflytandet över underskotts företaget. Ett alternativ var att endast den del av utgiften som krävdes för att få det bestämmande inflytandet beaktades. Det andra tolkningsalternativet var att hela anskaffningsutgiften skulle få beaktas då förarbetena inte säger något om att hela utgiften inte skulle få beaktas när förvärvet av underskotts företaget görs i ett sammanhang. Skatterättsnämnden ansåg att då förvärvet av underskotts företaget skedde i ett sammanhang skulle hela anskaffningsutgiften beaktas vid beräkningen av beloppsspärren.

Skatterättsnämnden konstaterade att enligt 40 kap. 16 § IL ska anskaffningsutgiften minskas med kapitaltillskott som föregått ägarförändringen (dock tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen sker). Kapitaltillskott definieras inte i lagtexten och någon allmän vedertagen uppfattning om vad som bör omfattas av begreppet finns heller inte. Skatterättsnämnden hänvisade till förarbetena och kom fram till slutsatsen att nyemission är att hänföra till kapitaltillskott i 40 kap. 16 § IL:s mening. Skatterättsnämnden menade också att lagtexten endast tar sikte på kapitaltillskott som genomförts *före* den tidpunkt då det bestämmande inflytande över underskotts företaget övergick på det förvärvande företaget. Följden av detta var att själva utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet, beräknad enligt 40 kap. 15 § IL, inte samtidigt kunde behandlas som ett kapitaltillskott enligt 40 kap. 16 § IL som ska minska denna utgift. Även materiella skäl ansågs kunna anföras som stöd för denna bedömning. Skatterättsnämnden ansåg att betalningen vid Y:s förvärv av X AB genom nyemission inte skulle behandlas som ett kapitaltillskott som ska minska utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet vid

tillämpningen av beloppsspärren. Däremot gav lagtexten, enligt Skatterättsnämnden, inte utrymme för att underlåta att minska utgifterna för förvärvet med betalning genom nyemission som skett från andra delägare.

Regeringsrätten

AO överklagade domen och yrkade att beskedet skulle fastställas gällande frågorna 1 och 2 a samt att en överprövning skulle ske avseende fråga 2 b.

Regeringsrätten påpekade att beloppsspärren tar sikte på underskott som överstiger 200 % av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget. Av handlingarna framgick att Y fick bestämmande inflytande över X AB genom nyemissionen i april 2003 i och med att femtioprocentgränsen passerades. Det innebär att förvärvet i juli 2003 som medförde en ökning av aktieinnehavet från 51,76 % till 53,82 % inte var en utgift för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget. Och skulle således inte räknas med som en anskaffningsutgift vid beräkandet av beloppsspärren. Regeringsrätten ändrade därmed Skatterättsnämndens beslut i fråga 1.

Gällande frågorna 2 a och 2 b gjorde Regeringsrätten samma bedömning som Skatterättsnämnden.

6.4.2.5 Kommentar till rättsfallen

De rättsfall som redogjorts för ovan konstaterar att en nyemission är att anse som ett kapitaltillskott enligt 40 kap. 16 § 1L. Vidare konstateras att det endast är nyemissioner som *föregått* ägarförändringen som ska minska anskaffningsutgiften enligt 40 kap. 16 § 1L. Det innebär att nyemissioner som *medför* ägarförändringen inte ska minska anskaffningsutgiften. Det är således med stöd av dessa rättsfall som en handel med underskottsföretag har utvecklats.

6.4.3 Rättsfall där domstolen angripit handel med underskottsföretag med stöd av skatteflyktslagen

6.4.3.1 Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8953-08

Ett bolag (X AB) hade genom en nyemission fått det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag (U AB). U AB:s enda tillgång av större värde var det skattemässiga underskottet. Efter nyemissionen förvärvade X AB resterande andelar i U AB genom en tvångsinlösen av aktierna.

Skatteverket yrkade att skatteflyktslagen skulle tillämpas på detta förfarande då reglerna som syftar till att förhindra handel med underskottsföretag kringgås. Genom ovanstående förfarande kunde U AB utnyttja hela underskottet på 136 744 750 kronor utan någon begränsning. Skatteverket hänvisade även till RÅ 2007 ref. 58 och påpekade att med beaktande av de förutsättningar som lämnades i ansökan om förhandsbeskedet hade det aldrig, enligt verkets mening, kunnat bli aktuellt med en tillämpning av skatteflyktslagen i det fallet.

Kammarrätten ansåg att alla rekvisiten i 2 § skatteflyktslagen uppfylldes och biföll därmed Skatteverkets överklagan. X AB:s avdrag för utnyttjat underskott från tidigare år reducerades enligt beloppsspärren.

6.4.3.2 Kammarrätten i Stockholm, mål nr 6591-08

Ett företag (X AB) hade genom en nyemission fått det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag (U AB). Underskottsföretagets enda tillgång av större värde var det

skattemässiga underskottet. Efter nyemissionen förvärvade X AB resterande aktier i underskottsföretaget genom tvångsinlösen. Situationen var således identisk med situationen i mål nr. 8953-08. Skatteverket ansåg att förfarandet skulle angripas med skatteflyktlagen.

Kammarrätten fann att alla rekvisit i 2 § skatteflyktlagen var uppfyllda. Domen innebar att U AB:s avdrag för outnyttjat underskott från tidigare år reducerades med 304 571 683 kronor.

6.4.3.3 Kommentarer till rättsfallen

Kammarrätten i Stockholm har i båda målen konstaterat att handel med underskottsföretag kan angripas med stöd av skatteflyktlagen. Marknaden för handel med underskottsföretag förefaller för närvarande i princip ha avstannat.

Kammarrättens domar visar på komplexiteten gällande detta område inom skatterätten. Handel med underskottsföretag har förekommit under en relativt lång tidsperiod, utan att domstolen har reagerat. Skatteverket hänvisar visserligen i sin argumentation i båda kammarrättsdomarna till RÅ 2007 ref. 58 och menar att de förutsättningar som fanns i förhandsbeskedet omöjliggjorde en prövning av om skatteflyktlagen kunde tillämpas eller inte. Det råder i varje fall inte någon tvekan om att beloppsspärren är svårtolkad och att förutsebarheten om vad bestämmelsen innefattar är låg. Det kan konstateras att en utredning som grundligt undersöker vad som vore den bästa regleringen av detta område behövs.

Regeringens proposition 2009/10:47 om ändringar i reglerna om beskattning av underskottsföretag överlämnades till riksdagen innan domarna från kammarrätten hade meddelats. Om lagförslaget antas kommer rättsläget att ändras vad gäller begränsningsreglerna och betydelsen av dessa domar kommer då att minska. Om däremot lagförslaget inte antas verkar det som att praxis kring handel med underskottsföretag är på väg att ändras. Handeln kan i det fallet komma att vara överspelad.

7 Regeringens proposition 2009/10:47 om ändringar i reglerna om beskattning av underskotts företag

7.1 Inledning

Rättsfallet RÅ 2007 ref. 58 (se ovan) fick Finansdepartementet att reagera. Regeringen anser att beloppsspärren kringgås på ett sätt som inte kan tolereras. Regeringen överlämnade därför en skrivelse⁸⁰ till riksdagen den 4 juni 2009 med en avisering om kommande förslag om ändringar i reglerna om beskattning av underskotts företag. Under hösten 2009 lämnade regeringen över en proposition⁸¹ där det föreslås ändringar i reglerna om beskattning av underskotts företag. I följande avsnitt kommer en redogörelse att göras över de förslagna lagändringarna, motiven bakom ändringarna samt den konsekvensanalys som vidtagits av regeringen. Därefter kommer den kritik som Lagrådet och remissinstanserna har riktat mot förslaget att presenteras. Av utrymmesskäl kommer inte alla remissvar som innehåller kritik mot lagförslaget att redovisas för utan en gallring har fått göras. Avslutningsvis redogörs för regeringens bemötande av kritiken.

7.2 Stopplagstiftning

I 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen stadgas att skatt inte får tas ut i vidare mån än vad som följer av föreskrift som gällde när omständigheten som utlöste skattskyldigheten inträffade. Paragrafen innebär således ett förbud mot retroaktiv skattelagstiftning. Huvudskälet till detta är att retroaktiv lagstiftning bryter mot grundsatsen att de skattskyldiga i förväg ska kunna bedöma de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande.⁸² Om regeringen har lämnat ett förslag på en ny skattelag får riksdagen om särskilda skäl föreligger påkalla att denna lag ska gälla även om lagen inte har trätt ikraft när omständigheten inträffar. Ett meddelande i en skrivelse från regeringen till riksdagen är att anse som ett sådant förslag.

I den skrivelse som regeringen utfärdade föreslås att de nya reglerna ska träda ikraft den 1 januari 2010. Regeringen menar dock att det finns skäl för att tillämpa de förslagna lagändringarna från och med 5 juni 2009 med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen.⁸³ Det innebär att om lagförslaget införlivas i svensk rätt kommer dessa regler anses gälla från och med 5 juni 2009. Flera remissinstanser⁸⁴ har ifrågasatt om det är nödvändigt att de nya reglerna gäller från och med 5 juni 2009. Regeringen anser att det är nödvändigt att vidta åtgärder omedelbart för att inte riskera ett betydande skattebortfall. Med den motiveringen anses särskilda skäl föreligga för att undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket ska tillämpas.⁸⁵ I och med stopplagstiftningen synes handeln med underskotts företag ha avstannat i avvaktan på om lagförslaget kommer att röstas igenom av riksdagen.

⁸⁰ Regeringens skrivelse 2008/09:225.

⁸¹ Prop. 2009/10:47.

⁸² Holmberg m.fl., *Grundlagarna: regeringsformen, successionsordningen, riksdagsordningen*, s. 131.

⁸³ Regeringens skrivelse 2008/09:225, s. 5.

⁸⁴ Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Sveriges advokatsamfund och Sveriges

Redovisningskonsulters Förbund.

⁸⁵ Prop. 2009/10:47, s. 12.

7.3 Förslag till lagändring i inkomstskattelagen

7.3.1 Allmänt

De ändringar som presenteras i propositionen 2009/10:47 innebär dels en ändring i 40 kap. 16 § IL och dels ett införande av en ny paragraf, 40 kap. 16 a § IL, som utgör en undantagsbestämmelse till 40 kap. 16 § IL.

7.3.1 Förslag till lagändring gällande kapitaltillskott till underskotts företag

Lagförslaget ändrar inte lydelsen av andra stycket i 40 kap. 16 § IL därmed utelämnas andra stycket i detta avsnitt. Den föreslagna lydelsen på 40 kap. 16 § är följande.

40 kap. 16 § IL

Utgiften enligt 15 § första stycket ska minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskottsföretaget före ägarförändringen men tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde. *Detsamma gäller, med undantag för vad som anges i 16 a §, kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen.* Utgiften ska också minskas med kapitaltillskott som under samma tid har lämnats till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget.

Lagförslaget innebär ett tillägg av en mening i 40 kap. 16 § IL. Den mening som förslaget avser har här kursiverats. Bestämmelsen i första stycket utvidgas till att även omfatta kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen. Att bestämmelsen i förslaget även omfattar kapitaltillskott som *medfört* ägarförändringen och inte som i nu gällande rätt *före* ägarförändringen innebär att rättsfallet RÅ 2007 ref. 58 kommer att sakna betydelse om lagförslaget röstas igenom. Tillägget *helt eller delvis* innebär att om ägarförändringen bara till en del har skett genom ett kapitaltillskott kan tillskottet ändå komma att omfattas av bestämmelsen. För att förtydliga den föreslagna ändringen ges här ett exempel.

Y AB äger ett underskottsföretag, U AB, som endast består av ett underskott på 20 mnkr och några övriga tillgångar finns inte i företaget. U AB bedriver inte någon verksamhet. X AB förvärvar 45 % av andelarna i U AB genom en riktad nyemission för 10 mnkr. Därefter förvärvar X AB ytterligare 6 % av andelarna i U AB för 100 000 kr. Det innebär att X AB innehar 51 % av andelarna i U AB och X AB har därmed förvärvat det bestämmande inflytandet över U AB. Beloppsspärren aktualiseras då det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag har ändrats. Det kapitaltillskott på 10 mnkr som X AB gjorde till U AB genom nyemissionen ska minska anskaffningsutgiften i enlighet med 40 kap. 16 § IL. Det innebär att X AB får utnyttja ett underskott som motsvarar 200 000 kr (200 % x 100 000 kr).

Även indirekta förvärv av underskottsföretag kan komma att omfattas av den föreslagna lydelsen i första stycket. Om X AB, i exemplet ovan, istället hade förvärvat 51 % av andelarna i Y AB genom en nyemission skulle X AB indirekt ha förvärvat det bestämmande inflytandet över U AB. Beloppsspärren hade då aktualiserats och nyemissionen/kapitaltillskottet skulle ha minskat utgiften

för att förvärva underskotts företaget. Med kapitaltillskott avses alla former av kapitaltillskott. Det är framförallt riktade nyemissioner som omfattas, men även övriga nyemissioner innefattas.⁸⁶

7.3.2 Undantagsbestämmelsen

Den föreslagna lagändringen innefattar ett tillägg av en ny paragraf i 40 kap. IL. Paragrafen, 40 kap. 16 a § IL, är en undantagsbestämmelse till 40 kap. 16 § IL. Lydelsen är följande.

40 kap. 16 a § IL

Om ägarförändringen helt eller delvis har skett genom ett kapitaltillskott och det är uppenbart att förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde som motsvarar kapitaltillskottet, ska utgiften enligt 15 § första stycket inte minskas med kapitaltillskottet.

Vid bedömningen enligt första stycket ska hänsyn inte tas till tillgångar som underskotts företaget kan antas ha förvärvat i samråd med den nya ägaren.

Vid tillämpningen av andra stycket likställs en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag med underskotts företaget om de både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern.

Av första stycket framgår att vid de ägarförändringar som innebär att underskotts företaget helt eller delvis tillförs kapital ska kapitaltillskottet inte minska anskaffningsutgiften om det är *uppenbart* att förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av *verkligt och särskilt värde* som motsvarar tillskottet. När en bedömning görs av vad som är att anse som en tillgång av verkligt och särskilt värde ska värdet på tillgången bestämmas av objektiva omständigheter och inte ställas i relation till förvärvarens näringsverksamhet eller person.⁸⁷ Värdet på själva tillskottet ska inte beaktas. Att en tillgång har ett verkligt och särskilt värde innebär till exempel att det skattemässiga värdet på underskottet inte ska beaktas. Avgörande är således värdet på tillgångarna i företaget minus skulderna. Om exempelvis ett företag har tillgångar på 1 mnkr och en skuld på 300 000 kr är det verkliga och särskilda värdet i det företaget 700 000 kr. Det behöver inte handla om tillgångars bokförda värden då dessa inte alltid är detsamma som det tillgångarnas verkliga värden. I de situationer där det bokförda värdet kan antas vara felaktigt bör istället hänsyn tas till det belopp till vilket tillgången skulle kunna överlåtas mellan två oberoende, kunniga parter.⁸⁸

Förvärvaren av underskotts företaget ska ha tillförts tillgången av verkligt och särskilt värde genom kapitaltillskottet. Det innebär exempelvis att om X AB först gör ett kapitaltillskott och en tid senare gör ytterligare ett förvärv och genom det senare förvärvet erhåller bestämmande inflytande inte mellan de två förvärvstillfällena kan bygga upp en verksamhet för det tillskjutna beloppet för att på så vis anses ha fått en tillgång av verkligt och särskilt värde. Om det bestämmande inflytandet över

⁸⁶ Prop. 2009/10:47, s. 15.

⁸⁷ Jfr 9 § FAL där begreppet verkligt och särskilt värde också förekom. I den lagstiftningen angavs det dock att det skulle vara fråga om verkligt och särskilt värde med hänsyn till det förvärvande företagens näringsverksamhet. Se prop. 2009/10:47, s. 11.

⁸⁸ Prop. 2009/10:47, s.15-16.

ett underskotts företag har erhållits genom ett indirekt förvärv ska bedömningen av värdet på tillgångarna omfatta hela den företagsgrupp som förvärvet avser.⁸⁹

Andra stycket, som omfattar tillgångar som kan antas ha förvärvats i samråd med den nya ägaren, kan exempelvis handla om leverantörskontrakt för vilka den nya ägaren har ställt säkerhet eller förvärv från företag i intressegemenskap med den nya ägaren. Det tredje stycket innebär att bestämmelsen i andra stycket ska tillämpas på både juridiska personer och svenska handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget. Det medför att vid indirekta förvärv ska bortses från tillgångar hos andra juridiska personer och svenska handelsbolag som ingår i förvärvet och som kan antas ha förvärvats i samråd med den nya ägaren.⁹⁰

7.4 Motiven bakom lagförslaget

Skatteverket har i samband med sin kontrollverksamhet funnit att bestämmelserna om kapitaltillskott i 40 kap. 16 § IL i flera fall har utnyttjats för att öka möjligheten för underskotts företag att dra av tidigare års underskott. Paragrafen har utnyttjats främst genom att en ägarförändring sker, helt eller delvis, genom en riktad nyemission i ett underskotts företag.

Regeringen anser att beloppsspärren kringgås på ett sätt som inte är acceptabelt. Underskott kan dras av i större omfattning än vad som är avsett och handel med underskotts företag möjliggörs. De föreslagna bestämmelserna syftar till att komma till rätta med detta problem.⁹¹ I förlängningen kan möjligheten att kringgå beloppsspärren leda till att handel med underskotts företag ökar och att risken för ett betydande skattebortfall växer.⁹² Regeringen anser det därför angeläget att denna form av kringgående motverkas. Tanken är att de förfaranden där skattefrågan kan antas ha utgjort det övervägande skälet för genomförandet av ägarförändringen ska förhindras. Det innebär att i de situationer där underskotts företaget har tillgångar eller har en pågående verksamhet är det mer sannolikt att ägarförändringen är affärsmässigt motiverad. Detta är anledningen till att regeringen har föreslagit undantagsbestämmelsen i 40 kap. 16 a § IL.⁹³

7.5 Konsekvensutredning

7.5.1 Offentligfinansiella konsekvenser

Förslaget har inte bedömts medföra några merkostnader för Skatteverket. De resurser som Skatteverket i dagsläget använder för att kontrollera utredningar och domstolsprocesser när det gäller skatteundandragande kan istället användas till andra centrala och mer kontrollvärda områden. Avsikten med förslaget är att förhindra skatteplanering varför antalet mål vid länsrätten avseende denna typ av kringgående inte bör öka.⁹⁴

⁸⁹ Prop. 2009/10:47, s.15-16.

⁹⁰ Prop. 2009/10:47, s. 16.

⁹¹ Prop. 2009/10:47, s. 12.

⁹² Prop. 2009/10:47, s. 6.

⁹³ Prop. 2009/10:47, s. 10-11.

⁹⁴ Prop. 2009/10:47 s.12-13.

7.5.2 Konsekvenser för företagen

Det anges i propositionen att förslaget kan beröra företag som har för avsikt att förvärva andelar i ett underskottsföretag genom kapitaltillskott. Det anses dock inte möjligt att med någon exakthet ange vilka företag och antalet företag som berörs av den aktuella förändringen.⁹⁵

Enligt regeringen blir konsekvensen av förslaget att beloppsspärren inte kan kringgå på det vis som tidigare skett. Med beaktande av undantagsbestämmelsen i 40 kap. 16 a § IL anser regeringen att det inte torde uppkomma några konsekvenser avseende affärsmässigt betingade förvärv. Det kan dock innebära att företag som väljer att förvärva ett underskottsföretag genom kapitaltillskott kan behöva vidta till exempel värderingsåtgärder eller anlita experthjälp för att fullgöra sin bevisbörda. Regeringen menar vidare att det kan antas att konkurrensförhållandena för företag som inte använt sig av möjligheten till kringgående av reglerna stärks.⁹⁶

7.6 Kritik mot förslaget

7.6.1 Lagrådets yttrande

Lagrådet anser att den nya meningen som införs i 40 kap. 16 § första stycket IL är svåräst då meningen hänvisar dels bakåt till närmast föregående mening och dels framåt till nästkommande paragraf.⁹⁷

Vad gäller 40 kap. 16 a § IL menar Lagrådet att det är oklart vad som avses med begreppet verkligt och särskilt värde. Den koppling till det förvärvande företagets verksamhet som gjordes då begreppet fanns i lagen om förlustavdrag har övergivits i regeringens förslag. Detta väcker frågor om vilka omständigheter som ska tillmätas betydelse vid prövningen av om tillgången har ett verkligt och särskilt värde. Lagrådet menar att saken bör förtydligas i den fortsatta beredningen av lagstiftningsärendet.⁹⁸

7.6.2 Remissvar på promemoria *Ändringar i reglerna om beskattning av underskottsföretag*⁹⁹

7.6.2.1 FAR SRS

FAR SRS avstyrker att förslaget leder till lagstiftning, då de anser att de föreslagna reglerna skapar osäkerhet och att de försvårar även sunda ägarförändringar. Den metod som föreslås anses olämplig och FAR SRS anser att det istället bör tas fasta på om förvärvaren fortsätter bedriva verksamheten i vilken underskottet har uppkommit efter ägarförändringen. Vidare anser FAR SRS att nyttjandet av förlustavdrag inte ska kopplas till ägarna utan till den juridiska personen. I de situationer där en verksamhet drivs vidare i oförändrad form bör företaget inte få en sämre skattemässig situation endast på grund av att några få procent av aktierna byter ägare. Detta är viktigt inte minst ur ett konkurrensperspektiv.

⁹⁵ Prop. 2009/10:47, s. 13.

⁹⁶ Prop. 2009/10:47, s. 13.

⁹⁷ Prop. 2009/10:47, s. 23.

⁹⁸ Prop. 2009/10:47, s.23-24.

⁹⁹ Dnr Fi2009/4574.

FAR SRS menar vidare att begreppet verkligt och särskilt värde är en olycklig formulering då det är svårt att fastställa det verkliga värdet och inte minst det särskilda värdet. Dessutom ska värdet motsvara det tillskott som gjorts. FAR SRS påpekar att det saknas vägledning om vad som inträffar om värdet av de förvärvade tillgångarna inte helt och hållet motsvarar tillskottet. Frågan kan ställas om underskottsföretaget då förlorar hela rätten till att nyttja avdraget i framtiden eller om rätten endast förloras delvis. Enligt FAR SRS bör reglerna som begränsar rätten att göra underskottsavdrag ses över i sin helhet, då nuvarande regler missgynnar sunda ägarförändringar och då utredningens förslag medför en betydande rättsosäkerhet.

FAR SRS anser att en ägare som väljer att driva den förlustdrabbade verksamheten vidare ska ha samma möjligheter som den tidigare ägaren att göra avdrag för tidigare års förluster. Det är viktigt att sunda företagsrekonstruktioner kan göras, speciellt med tanke på rådande lågkonjunktur. FAR SRS instämmer dock i att handel med underskottsföretag är något osunt som bör beivras.

7.6.2.2 Regelrådet¹⁰⁰

Regelrådet avstyrker förslaget, då konsekvensutredningen anses bristfällig. Rådet är kritiskt till att regeringen menar att förslaget inte kommer att medföra några konsekvenser för företagen samtidigt som det anges att handel med underskottsföretag kommer att minska. Regelrådet hänvisar även till den kritik som Lagrådet framförde vid införandet av inkomstskattelagen.¹⁰¹ Lagrådet påtalade där att reglerna gällande underskottsavdrag inte uppfyllde rimliga krav på måluppfyllnad, rättssäkerhet och en i praktiken hanterlig rättstillämpning. I och med den föreslagna ändringen görs dessa regler inte förenklade, speciellt inte med tanke på begreppet verkligt och särskilt värde.

7.6.2.3 Näringslivets skattedelegation¹⁰²

Det är normalt att underskott uppkommer inom företagssektorn till exempel om ett företag är i en uppbyggnads- eller expansionsfas eller på grund av rådande konjunkturläge. Om ägarna till ett underskottsföretag saknar kapital kan en ägarförändring behövas för att företaget ska kunna leva vidare och vara konkurrenskraftigt. Regler som motverkar dessa ägarförändringar är negativt för samhällsekonomin. Det är en ytterst aktuell fråga med tanke på dagens kredit- och konjunkturläge. Det finns heller inga bärande argument till varför ett företag ska förlora rätten att dra av löpande driftskostnader och investeringar till följd av ägarförändringar. Enligt Näringslivets skattedelegation är dessa angivna ekonomiska aspekter tillräckligt starka skäl för att slopa begränsningsreglerna vid underskottsavdrag. Vidare menas att begränsningsreglerna står i konflikt med principen om nettovinstbeskattning. Staten gör genom begränsningsreglerna omotiverade vinster på bekostnad av företagandet.

Lagstiftningens komplexitet och de brister som finns vad gäller bestämmelsernas innebörd i förhållande till vad de syftar att åstadkomma är ytterligare ett argument för avskaffandet av dessa regler. Även Näringslivets skattedelegation hänvisar till Lagrådets yttrande vid införandet av inkomstskattelagen. Näringslivets skattedelegation anser att nuvarande bestämmelser i 40 kap. IL är alltför bristfälligt utformade för att kunna kvarstå i lagstiftningen. Vidare kritiseras kravet på att det

¹⁰⁰ Regelrådet är en fristående statlig kommitté, som granskar utformningen av förslag till nya och ändrade regler som kan få ekonomiska effekter för näringslivet.

¹⁰¹ Se avsnitt 3.6.3.

¹⁰² Består av Stockholms Handelskammare, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svensk Industriförening, Svenska Bankföreningen, Sveriges Försäkringsförbund och Fastighetsägarna Sverige.

ska vara uppenbart att förvärvaren har förvärvat något av verkligt och särskilt värde, eftersom även fall som inte syftar till att kringgå lagstiftningen kommer att träffas av begränsningarna. Det anses beklagligt att förslaget inte föregicks av en mer allsidig analys av lagändringsbehov.

Näringslivets skattedelegation anser även att det saknas en ordentlig konsekvensanalys. I promemorian anges att förslaget inte medför några konsekvenser för företagen, men enligt Näringslivets skattedelegation är det dock uppenbart att exempelvis konsekvenser kommer att uppstå till följd av de restriktiva krav som gäller för undantaget i 40 kap. 16 a § IL. Näringslivets skattedelegation finner att bestämmelserna om beskattning av underskotts företag saknar tillräcklig legitimitet och att reglerna har sådana brister att de inte längre kan kvarstå i skattelagstiftningen. Bestämmelserna bör därmed slopas. Om regeringen inte anser att det är möjligt bör reglerna omgående bli föremål för en utredning.

7.6.2.4 Sveriges Advokatsamfund

Sveriges Advokatsamfund avstyrker förslaget. En förändring av begränsningsreglerna, som innebär att bedömningen ska göras av till exempel en förvärvares nytta av förvärvade tillgångar eller om tillgångar förvärvats i samråd med den nya ägaren, försämrar och förändrar kvaliteten på skattelagstiftningen. Advokatsamfundet menar att förändringar av detta slag bör föregås av ett traditionellt utredningsförfarande. De kapitaltillskotts förvärv som förslaget avser att förhindra har förekommit i mer än tio år och Skatteverket har sedan mitten av 1990-talet granskat och godkänt förvärven. Det borde därför ha ansetts motiverat att göra ett grundligt utredningsförfarande. Vidare borde det ha undersökts om det finns anledning att ha kvar begränsningsreglerna, då välgrundad kritik har riktats mot begränsningsreglerna, se till exempel Virins artikel *Varför obegränsade förlustavdrag? – Varför inte!* i Svensk skattetidning 2008 nr. 10.

7.6.2.5 Sveriges redovisningskonsulters förbund

Förbundet tillstyrker förslaget, men menar att vissa ändringar bör vidtas bland annat att ändra undantaget i 40 kap. 16 a § IL. Sveriges redovisningskonsulters förbund menar att det är mycket viktigt att de regler som finns efterlevs, men påpekar samtidigt att dessa regler bör vara tydliga och klara. Begreppet verkligt och särskilt värde ger ett mycket stort utrymme för osäkerhet, vilket inte är önskvärt.

7.6.3 Regeringens bemötande av remissvaren

Trots Lagrådets kritik om utformningen av den nya meningen i 40 kap. 16 § IL har regeringen bestämt sig för att inte ändra formuleringen av första stycket. Regeringen anser att Lagrådets redaktionella ändring av stycket inte är lika klargörande.¹⁰³

Regeringen har i propositionen konstaterat att flera remissinstanser är kritiska till förslaget och att kritiken till stor del avser lagstiftningen som sådan avseende underskotts företag. Regeringen bedömer dock att reglerna i 40 kap. IL fyller en viktig funktion för att förhindra handel med underskotts företag. Vidare anses det inte finnas någon anledning eller möjlighet att slopa reglerna eller att se över reglerna i sin helhet inom ramen för detta lagstiftningsärende. Det bedöms däremot viktigt att det befintliga regelverket är effektivt och att det inte finns några möjligheter att kringgå

¹⁰³ Prop. 2009/10:47, s. 15.

reglerna.¹⁰⁴ Att slopa begränsningsreglerna i sin helhet är, enligt regeringens uppfattning, inte ett lämpligt alternativ eftersom det skulle öppna upp för handel med underskotts företag.¹⁰⁵

Regeringen påpekar att begreppet verkligt och särskilt värde inte är ett nytt begrepp utan att det finns i 17 kap. 8 § IL och 24 kap. 19 § IL (den så kallade Lundin-regeln) och att det fanns i 9 § FAL. I lagen om förlustavdrag var det däremot frågan om ett verkligt och särskilt värde med hänsyn till det förvärvande företagets näringsverksamhet (se avsnitt 7.3.2). Denna koppling finns inte i regeringens lagförslag eftersom även fysiska personer kan förvärva underskottsföretag och då det inte är en förutsättning att förvärvet har skett inom ramen för en näringsverksamhet. Avsikten med undantaget är att affärsmässigt betingade förvärv av underskottsföretag genom kapitaltillskott inte ska hindras.¹⁰⁶ Någon ytterligare kommentar ges inte kring kritiken gällande begreppet.

¹⁰⁴ Prop. 2009/10:47, s. 8-9.

¹⁰⁵ Prop. 2009/10:47, s. 13-14.

¹⁰⁶ Prop. 2009/10:47, s. 11.

8 Avslutande diskussion

8.1 Varför finns det regler som begränsar underskottsavdragsrätten?

Den första frågan som inledningsvis ställdes i denna uppsats var varför det finns regler som begränsar rätten att göra underskottsavdrag. I föreliggande framställning har en redogörelse vidtagits över de motiv som ligger bakom begränsningsreglerna. I detta avsnitt görs en sammanställning av dessa motiv samtidigt som jag framför mina synpunkter på motiven.

Begränsningsreglerna infördes för att förhindra handel med underskottsföretag. Detta argument är återkommande i alla förarbeten som föregått inkomstskattelagen och tidigare lagar. Handel med underskottsföretag ansågs medföra negativa samhällsekonomiska konsekvenser. Jag har dock inte hittat någon *utredning* som leder fram till slutsatsen att handel med underskottsföretag medför negativa samhällsekonomiska konsekvenser utan det har endast gjorts ett konstaterande att så är fallet. Vad som stödjer uttalandet är därmed svårt att utläsa. Jag anser att styrkan i argumentet att handel med underskottsföretag måste motverkas försvagas av att en konsekvensutredning inte har företagits. Jag hade gärna sett en utredning över de följder som en handel med underskottsföretag medför samt en utredning om hur begränsningsreglerna påverkar företagen i näringslivet.

I förarbetena till lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet anfördes ytterligare en anledning till varför handel med underskottsföretag är nödvändig att förhindra. Det ansågs att systemet för förlustutjämning skulle vara neutralt med avseende på ägarförändringar och det bedömdes därmed inte önskvärt att ett företags förluster fick för stor inverkan på ägarförändringar. Ett flertal remissinstanser har instämt i att det är viktigt med en neutralitet vad gäller ägarförändringar, men instanserna har också framhållit att begränsningsreglerna är för svåra att förstå och tillämpa. I min kommentar till regelverkets framväxt (se avsnitt 3.3) framförde jag frågan rörande hur stor inverkan ett företags underskott kan ha på affärsmässiga beslut som avgör om ett företag ska förvärvas eller inte. Ytterligare en fråga som jag ställer mig är om det är lämpligt att ha ett regelverk som gång på gång kritiserats för att vara för komplicerat.

Den kritik som Lodin framförde i SOU 1992:67 mot reglerna om underskottsavdrag då dessa flyttades från lagen om statlig inkomstskatt och kommunalskattelagen till lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet är värd att återigen lyftas fram. Lodin påpekade att utredningsarbetet pågått under extrem brådska och att utredaren inte varit beredd att i någon större utsträckning ändra sina ursprungliga uppfattningar. Lodin menade vidare att utredaren inte heller beaktade de erfarenheter som tillhandahölls av näringslivet i något väsentligt avseende, vilket också är anmärkningsvärt. För mig låter denna kritik som att utredaren redan på förhand hade bestämt sig för vad utgången av utredningen skulle bli. Det är denna utredning som utgör grunden till dagens utformning av reglerna om underskottsavdrag. Det är svårt att inte ifrågasätta hur dagens regelverk skulle ha sett ut om utredaren hade varit öppen för förändring samt tagit till sig av de kunskaper som näringslivet presenterade. Den kritik som Lodin har framfört är beaktansvärd och medför enligt min mening att tyngden av utredningen minskar.

När jag undersökte motiven till begränsningsreglerna uppkom frågan varför det endast är gamla underskott som omfattas av beloppsspärren. Det finns inte några begränsningsregler vad gäller nya underskott, vilket jag finner märkligt. Enligt Samuelsson är detta en avvägning som gjorts gällande nytta och effekt. Jag funderar på om det verkligen skulle vara mer komplicerat att låta

beloppsspärren omfattade såväl gamla som nya underskott. Denna diskussion kommer inte att föras vidare här då det faller utanför uppsatsens syfte, men frågan är intressant och förtjänar att lyftas fram. Ytterligare en anmärkning som är väl värd att göra gäller dispensregeln. Jag anser att det är bra att det finns en möjlighet till undantag från beloppsspärren vid affärsmässiga förvärv. Vad jag däremot kan tycka är olyckligt är att det är Skatteverket och i slutändan domstolen som ska avgöra vad som är att anse som väsentligt ur samhällsekonomisk synpunkt. Frågan jag ställer mig är om det verkligen är rätt att tillskriva dessa rättsinstanser rätten att genomföra en företagsekonomisk bedömning. Jag är tveksam till om rättsinstanserna har den förståelse för de företagsekonomiska överväganden, som jag tror är nödvändiga, för en rättmätig företagsekonomisk bedömning, men dessvärre ser jag inte någon alternativ lösning till denna ordning.

Det kan konstateras att handel med underskottsföretag är något som alltid har ansetts strida mot skatterättvisan och som därför har försökts förhindras i form av begränsningsregler. Det förekom dock tidigt kritik mot begränsningsreglerna och dessas vara eller inte vara. Med min undersökning av begränsningsreglerna och den kritik som riktats mot regelverket i åtanke ställer jag mig frågande till om det överhuvudtaget ska finnas begränsningsregler i det svenska skattesystemet.

8.2 Vad innebär en eventuell lagändring för handel med underskottsföretag?

8.2.1 Tänkbara scenarion

Den andra frågeställningen som jag sökt få svar på är vad regeringens lagförslag skulle innebära för handel med underskottsföretag. Den konsekvensutredning som regeringen har lagt fram är knaper. Det framkommer i propositionen att det *torde inte* (min kursivering) uppkomma några konsekvenser vid förvärv av underskottsföretag som är affärsmässigt betingade. Ett flertal remissinstanser har påpekat att slutsatsen att lagförslaget inte medför några konsekvenser för företagen är oförståelig, då de anser det självklart att lagändringen kommer att påverka företagarna om den träder ikraft. Jag anser att det är beklagligt att regeringen inte har utfört en regelrätt konsekvensutredning innan lagförslaget presenterades. Enligt min mening har regeringen istället fokuserat på att systemet gällande underskottsavdrag ska vara effektivt, vilket givetvis är viktigt, men det bästa systemet är inte alltid det mest vattentäta. Jag anser inte att en millimeterrättvisa är eftersträvbar i de situationer där konsekvenserna av regelverket är mer beklämmande än nyttan av att uppnå de utvalda målen. Det är möjligt att de föreslagna reglerna behövs i det svenska skattesystemet, men utan en konsekvensanalys är det omöjligt att veta.

Om lagförslaget antas kommer handeln med underskottsföretag sannolikt att minska såsom åsyftats. Jag tror även att den handel med underskottsföretag som kan anses affärsmässigt motiverad kommer att avta, då de nya reglerna är svårtolkade och då det kommer innebära en risk att köpa underskottsföretag genom nyemission. Undantaget i 40 kap. 16 a § IL är den säkerhetsventil som ska tillförsäkra att affärsmässiga förvärv av underskottsföretag inte omöjliggörs, men frågan är vad som krävs för att uppfylla undantaget. I teorin är undantaget en säkerhetsventil, men frågan är om undantaget kan tillämpas i praktiken. Är det verkligen möjligt att till fullo hindra handel med underskottsföretag som inte är affärsmässig motiverad samtidigt som affärsmässig motiverad handel tillåts?

Nedan görs en beskrivning över två scenarion som jag tror kommer att bli verklighet om lagförslaget antas. Det första scenariot berör handel med underskotts företag som endast består av underskott medan det andra scenariot berör handel med underskotts företag som även består av övriga tillgångar.

8.2.1.1 Scenario 1

Marknaden för handel med underskotts företag som endast består av underskott kommer antagligen att i väsentliga delar vara överspelad, då lagförslaget innebär att förvärvaren uppenbart måste få en tillgång av verkligt och särskilt värde. Det har i propositionen konstaterats att värdet på själva underskottet inte kan ses som ett värde av detta slag. Det innebär att det inte återstår något värde i underskotts företaget som kan värderas. Tiden när handel med dessa företag ägde rum kan då betraktas som förbi.

8.2.1.2 Scenario 2

Vad en lagändring kommer att innebära för en handel med underskotts företag som förutom underskottet innehåller andra tillgångar är osäker. Frågan som uppkommer vid förvärv av dessa företag är hur mycket av underskotten som får användas för kvittning. Frågan är väsentlig då den har betydelse för hur mycket en köpare är villig att betala för underskotts företaget. Ett exempel på företag som skulle omfattas av denna situation är Volvo Personvagnar och Saab Automobile. Dessa företag består idag av ett underskott samtidigt som företagen innehåller tillgångar av värde.¹⁰⁷ Värdet som finns i dessa företag är bland annat varumärket, förväntningsvärdet och know-how. Är handeln med dessa företag över om lagförslaget antas? Svaret på denna fråga är näst intill omöjligt att resonera sig fram till utan om förslaget antas kommer tiden att få utvisa om så är fallet.

8.2.2 Tolkningssvårigheter

Det är svårt att svara på i vilka situationer undantaget i 40 kap. 16 a § IL kommer att kunna tillämpas, då det är oklart hur värdet på tillgångarna i ett underskotts företag ska beräknas. Det finns inte någon vägledning att hämta vad gäller denna beräkning, vilket innebär att en stor osäkerhet kommer att råda. Regeringen hänvisar till 17 kap. 8 § IL och 24 kap. 19 § IL (den så kallade Lundin-regeln) samt 9 § FAL (numer upphävd) för att påpeka att begreppet verkligt och särskilt värde inte är ett nytt begrepp. Jag tycker detta är märkligt eftersom regeringen menar att verkligt och särskilt värde i 40 kap. 16 a § IL inte ska tolkas på samma sätt som begreppet tolkas/har tolkats i de övriga lagrummen. Begreppet i det nya lagförslaget ska istället tolkas efter objektiva omständigheter, vilket inte ger mycket vägledning. En lagändring medför därmed att systemet för underskottsavdrag blir än mer komplicerat och att tolkningssvårigheter uppstår. Nedan följer ett exempel som illustrerar de svårigheter som följer med det föreslagna undantaget i 40 kap. 16 a § IL.

Saab Automobile har under en längre tid redovisat ett förlustresultat, vilket innebär att företaget ses som ett underskotts företag i enlighet med 40 kap. IL. Företaget består dock av mer tillgångar än bara ett underskott och en köpare av Saab Automobile är givetvis intresserad av dessa övriga tillgångar. Om Saab Automobile skulle köpas genom en riktad nyemission och därefter en tvångsinlösen av resterande aktier uppstår frågan hur stor del av underskottet i Saab Automobile som får utnyttjas. När ställning till detta tas krävs en bedömning om förvärvaren *uppenbart* har fått ett *verkligt och särskilt värde* som *motsvarar* nyemissionen/kapitaltillskottet. Det innebär att en undersökning måste göras av de tillgångar som Saab består av utöver värdet på underskottet. Tillgångarna i Saab kan

¹⁰⁷ Allabolag.se:s hemsida.

bland annat anses vara varumärket, patent och immateriella rättigheter, bilmodeller, kundkrets, tekniska kunskaper och affärskunskaper.¹⁰⁸ När det har fastställts vilka tillgångar som finns i underskottsföretaget ska således en bedömning av dessa värden göras. Varumärket Saab är uppdelat i tre delar mellan försvarskoncernen Saab AB, Scania och Saab Automobile.¹⁰⁹ Enligt ett avtal får Saab Automobile använda varumärket till personbilar samt relaterade produkter och tjänster.¹¹⁰ Jag anser att denna uppdelning av varumärket kan försvåra bedömningen av hur stort värde av varumärket Saab som kan tillskrivas Saab Automobile. Jag menar vidare att det är en svår uppgift att bedöma hur mycket de tekniska kunskaper och de affärskunskaper som finns inom företaget är värda. Det finns ytterligare omständigheter som komplicerar bedömningen av Saab Automobiles tillgångar. De dolda värden som finns inom Saab Automobile minskar till exempel i takt med att kunderna överger varumärket och den pågående försäljningsprocessen av Saab Automobile har medfört att företagets marknadsvärde har minskat.¹¹¹ Förutom att värdera de tillgångar som finns i Saab Automobile krävs även att det är uppenbart att förvärvaren har erhållit dessa tillgångar samt att tillgångarna motsvarar det kapitaltillskott som gjorts till företaget. FAR SRS påpekade i sitt remissvar att det är oklart vad som händer om värdet av de förvärvade tillgångarna inte helt och hållet anses motsvara det kapitaltillskott som gjorts. Det saknas vägledning om hur detta ska regleras, vilket innebär ytterligare ett osäkerhetsmoment kring 40 kap. 16 a § IL. Frågan är om Saab Automobile i det fallet förlorar hela rätten till att nyttja underskottet eller om rätten endast förloras delvis. Om Saab Automobile förvärvas genom först en nyemission och sedan genom en tvångsinlösen av resterande aktier är det således svårt att veta hur mycket av Saab Automobiles underskott som får utnyttjas. Det kan konstateras att det inte är en lätt uppgift som väntar de personer som framöver kommer att värdera tillgångar i underskottsföretag, om lagförslaget antas. Vilken skattejurist kommer att kunna lämna tydliga råd till sina klienter gällande förvärv av underskottsföretag genom nyemission? Även de fall där det finns sunda och kommersiella skäl för att genomföra en transaktion, exempelvis såsom den omständighet att målbolaget har substantiella tillgångar, är svårbedömda.

8.3 Vad händer om lagförslaget inte antas?

Under denna uppsats framväxt avgjordes två mål av kammarrätten i Stockholm som angriper handel med underskottsföretag genom nyemission med stöd av skatteflyktslagen. Rättsfallen avgjordes efter det att regeringen hade överlämnat sitt förslag till riksdagen. Dessa rättsfall innebär att även om lagförslaget inte antas har en förändring skett vad gäller praxis om handel med underskottsföretag genom nyemission. Kammarrättens avgöranden synes i princip vara början på en förändrad syn på handel med underskottsföretag och handeln kan komma att bli överspelad. Huruvida denna förändrade syn kommer att följas av Regeringsrätten återstår att se.

¹⁰⁸ Andersson, *Här är Saabs dolda värden*, s. 4-5.

¹⁰⁹ Andersson, *Här är Saabs dolda värden*, s. 4.

¹¹⁰ Andersson, *Här är Saabs dolda värden*, s. 4.

¹¹¹ Andersson, *Här är Saabs dolda värden*, s. 4.

8.4 Är den föreslagna lagändringen önskvärd i det svenska skattesystemet?

Ytterligare en fråga som jag valde att lyfta fram i denna uppsats är om den föreslagna lagändringen är önskvärd i det svenska skattesystemet.

Ett mål med rättstillämpningen är att skattskyldiga ska kunna förutse konsekvenserna av sitt handlande.¹¹² Detta är ett motiv av grundläggande moraliskt värde. Det går att föra en diskussion gällande begränsningsreglerna utifrån perspektivet att lagar ska vara förutsebara. För mig väger argumentet om ett förutsebart regelverk tungt. Förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning som uppställs i regeringsformen bygger på tanken att människan i förväg ska kunna bedöma de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande. Följden av att ha ett regelverk som är omöjligt att förutse innebär att skattskyldiga inte vet vad som är tillåtet och de kan därmed inte bedöma konsekvenserna av sitt handlande. Det har dock påståtts att regler som kan tänkas kringgås genom till exempel skatteflykt inte behöver vara lika förutsebara som andra regler.¹¹³ Jag håller med om att förutsebarheten inte är lika väsentlig i dessa situationer, men med tanke på begränsningsreglernas komplexitet och på det nya lagförslaget ställer jag mig frågande till detta motargument. Det nya lagförslaget har utsatts för kritik av ett flertal remissinstanser som menar att den praktiska tillämpningen av de föreslagna reglerna är alltför osäker. Även Lagrådet finner reglerna om underskottsföretag svåra och påpekar att målet med reglerna kanske inte alltid kan nås. Jag anser i den här situationen att förutsebarheten och rättssäkerheten väger tyngre än det presenterade motargumentet främst med hänsyn till bestämmelsernas svårighetsgrad samt den utökade osäkerhet som en lagändring skulle innebära.

Ytterligare en viktig aspekt är att rättstillämpningen ska vara likformig det vill säga att juridiskt lika fall ska behandlas lika.¹¹⁴ Om lagförslaget antas kommer en bedömning behöva göras av vad som är uppenbart, vad som är verkligt värde och vad som är särskilt värde. Dessutom kommer ställning att behöva tas till om underskottsföretaget kan antas ha förvärvat tillgångar i samråd med den nya ägaren och om kapitaltillskottet till underskottsföretaget kan anses motsvara det verkliga och särskilda värdet. Det är inte en lätt bedömning som ska göras och vad som onekligen följer av en besvärlig bedömning är svårigheten att tillämpa reglerna likformigt.

I regeringens utredning över möjliga konsekvenser för företagen fastslås att företag som väljer att köpa underskottsföretag genom nyemission kan behöva anlita experthjälp för att fullgöra sin bevisbörda över vad som är verkligt och särskilt värde. Frågan är dock om ens experthjälp kommer att kunna hjälpa företagen. Konsulter som arbetar med skattefrågor kommer att få det svårt om de ska försöka bevisa att ett verkligt och särskilt värde har erhållits och det kommer att bli nästintill omöjligt för konsulterna att ge rådgivning till sina klienter. Det kommer även att bli problematiskt för domstolen att avgöra dessa mål och praxis riskerar att bli spretande. Enligt min uppfattning kommer därför affärsmässigt betingade förvärv av underskottsföretag att påverkas av en eventuell lagändring och risken finns att denna handel förhindras då inte någon vågar förvärva underskottsföretag genom nyemission. Det lagförslag som regeringen har utfärdat för att hindra handel med underskottsföretag kommer därmed att få mer långtgående effekter än vad som från början var tanken. När ett företagsekonomiskt handlande, till exempel ägarförändringar i ett företag, förbjuds påverkas samhällsekonomin negativt och detta bör undvikas.

¹¹² Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 58-59.

¹¹³ Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 58-59.

¹¹⁴ Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 67-69.

Bestämmelserna om underskottsavdrag har ett flertal gånger kritiserats för att vara komplicerade och svåra att förstå. Den kritik som Lagrådet riktade mot bestämmelserna vid införandet av inkomstskattelagen var stark. Lagrådet befarade att reglerna inte skulle kunna tillämpas på åsyftat sätt samt att tillämpningen i många fall skulle kunna leda till ett materiellt mindre tillfredsställande resultat. Virin har även riktat stark och välgrundad kritik mot begränsningsreglerna.¹¹⁵ Kritiken som har riktats mot begränsningsreglerna genom åren har inte bemötts på ett övertygande sätt. Det kan inte anses önskvärt att försvåra ett regelverk som redan är komplext och där förutsebarheten redan är relativt låg. Jag ställer mig därför tveksam till om det föreslagna lagförslaget verkligen är önskvärt i det svenska skattesystemet.

8.5 Avslutande kommentarer

Tanken med föreliggande uppsats var att skapa en förståelse för regelverket som begränsar rätten att göra underskottsavdrag. Min uppfattning är att området vad gäller rätten att göra underskottsavdrag är svårreglerat och att dessa bestämmelser därmed med nödvändighet blir komplicerade. Vidare har jag upptäckt att kritiken mot begränsningsreglerna är omfattande, men att det trots betydande kritik genom åren inte har skett en förbättring vad avser motiveringen till varför dessa regler är nödvändiga i det svenska skattesystemet.

Lagförslaget är en positiv förändring sett ur den synvinkeln att regelverket inte ska kunna kringgås. Vad som dock är viktigt att beakta är de negativa effekter som lagändringen medför i form av ett än mer svårtolkat regelverk. Det är anmärkningsvärt att förslaget om lagändringen inte har föregåtts av en regelrätt konsekvensutredning, där ställning kunnat tas till de konsekvenser som förslaget medför och en avvägning hade kunnat göras mellan alternativen att införa en lagändring samt att behålla tidigare regler. Det vore olämpligt om lagändringar i det svenska skattesystemet antas utan att ha föregåtts av en mer djupgående konsekvensutredning. Oavsett om lagförslaget antas eller inte talar dock mycket för att vi får se en förändring gällande handel med underskotts företag genom nyemission. Praxis på området synes i princip vara på väg att ändras och om lagförslaget inte antas återstår endast att se vad Regeringsrätten anser om angripandet av handel med stöd av skatteflyktslagen.

Jag vill avslutningsvis betona att jag menar att en ny utredning gällande reglerna om tidigare års underskott bör genomföras. En utredning som dels tar ställning till om det överhuvudtaget ska finnas begränsningsregler i det svenska skattesystemet och dels hur dessa regler i så fall ska utformas för att undvika ett alltför komplext regelverk. Det återstår endast att hoppas att en sådan utredning kommer att tillsättas inom en snar framtid.

¹¹⁵ Se för vidare läsning bland annat *Varför obegränsade förlustavdrag? – Varför inte!*, Svensk skattetidning, 2008 och *Skärpning av reglerna om underskottsavdrag*, Skattenytt, 2009.

Epilog

Den 3 december antog Riksdagen regeringens förslag om ändring i reglerna om beskattning av underskotts företag.¹¹⁶ För vidare läsning om Riksdagens antagande hänvisas till Skatteutskottets betänkande 2009/10:SkU25.

¹¹⁶ Bet. 2009/10:SkU25, s. 3.

Källförteckning

Statens offentliga utredningar

SOU 1958:35	Förlust- och resultatutjämning. Betänkande av 1957 års skatteutredning
SOU 1992:67	Fortsatt reformering av företagsbeskattningen, Del 1. Delbetänkande av 1992 års företagsskatteutredning
SOU 1997:2	Inkomstskattelag, Del II. Huvudbetänkande av Skattelagskommittén

Departementsserien

Ds Fi 1983:1	Aktiebolags och ekonomiska föreningars m.fl. rätt till förlustavdrag efter ägarskifte. Delbetänkande av 1980 års företagsskattekommitté
Ds 1993:28	Beskattning av enskild näringsverksamhet m.m. Ändringar i bolagsbeskattningen

Propositioner

Prop. 1960 nr 30	Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst, m.m.
Prop. 1983/84:63	Om förlustavdrag efter ägarskifte
Prop. 1989/90:110	Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning
Prop. 1993/94:50	Fortsatt reformering av företagsbeskattningen
Prop. 1999/00:2	Inkomstskattelagen
Prop. 2009/10:47	Ändringar i reglerna om beskattning av underskottsföretag

Betänkanden

BevU nr 10 år 1960	Bevillningsutskottets betänkande i anledning av Kungl. Maj:ts proposition med förslag till förordning om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst, m.m. jämte i ämnet väckta motioner
1993/94:SkU15	Ändringar i företagsbeskattningen
Bet. 1999/2000:SkU2	En ny inkomstskattelag
Bet. 2009/10:SkU25	Ändring i reglerna om beskattning av underskottsföretag

Skrivelse

Skr. 2008/09:225

Meddelande om kommande förslag om ändringar i reglerna om beskattning av underskottsföretag

Promemoria

Dnr. Fi2009/4574

Ändringar i reglerna om beskattning av underskottsföretag

Litteratur

Af Sandeberg Catarina, *Aktiebolagsrätten*, Studentlitteratur, 2006

Andersson Mari, Saldén Enéus Anita, Tivéus Ulf, *Inkomstskattelagen - En kommentar. Del II*, Norstedts Juridik AB, 2007

Eriksson Asbjörn, *Praktisk beskattningsrätt: Lärobok i inkomstbeskattning*, Studentlitteratur, 2009

Holmberg Erik, Stjernquist Nils, Isberg Magnus, Eliasson Marianne, Regner Göran, *Grundlagarna: regeringsformen, successionsordningen, riksdagsordningen*, Norstedts Juridik AB, 2006

Kellgren Jan, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, Lustus Förlag AB, 1997

Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer, *Inkomstskatt – En läro- och handbk i skatterätt Del 1 och 2*, Studentlitteratur, 2007

Samuelsson Lars, *Förlustutjämning* (En skatterättslig studie), Lustus Förlag AB, 1994

Artiklar

Andersson Norbert, *Här är Saabs dolda värden*, NyTeknik, 2009, s. 4-5

Hulgaard Bodil, *Underskottsavdragslagen – några kommentarer*, Skattenytt, 1995, s. 124-126

Larsson Johan, *Gamla underskott och nya spärrar*, Svensk skattetidning, 1993, s. 619-625

Virin Niclas, *Skärpning av reglerna om underskottsavdrag*, Skattenytt, 2009, s. 584-587

Virin Niclas, *Varför obegränsade förlustavdrag? – Varför inte?*, Svensk skattetidning, 2008, s. 765-788

Wiman Bertil, *Underskottsavdragslagen*, Skattenytt, 1994, s. 715-738

Rättsfall

Rå 2007 ref. 58

RÅ 1998 not. 231

Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 401-2001

Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4429-01

Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4255-1999

Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2680-2002

Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 8953-08

Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 6591-08

Internet

Allabolag.se:s hemsida, (2009-12-14), <http://www.allabolag.se/5562588912>

Ekobrottsmyndighetens hemsida, (2009-12-05),
http://www.ekobrottsmyndigheten.se/templates/Page____1856.aspx

Wallenstams hemsida, (2009-09-13), "Wallenstam genomför bolagsförvärv",
http://www.wallenstam.se/om/press1/pressmeddelanden/?raportid=1054080&afw_coverage=2006

Övrigt

Skatterättsnämndens förhandsbesked 2000-12-07, referat i Skatteverkets rättsfallssammanställning nr. 1 år 2001

<http://www.skatteverket.se/download/18.1dea382103b1af420f80001202/rattsfallsprotokoll2001.pdf> (Senast besökt 2009-12-21.)

Skatterättsnämndens förhandsbesked 2006-03-08

<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/rattsfall/tidigarear/2006/rattsfall2006.5.2132aba31199fa6713e800013133.html> (Senast besökt 2009-12-21.)

Regeringskansliet, 2009-12-18

Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering Del 3, SKV 336, Utgåva 8, Skatteverket, 2009

Skatteverkets ställningstagande 2008-06-04, Dnr./målnr./löpnr.: 131 342184-08/111