



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

Juridiska institutionen

Juristprogrammet

Tillämpade studier 30 hp

Examensarbete höstterminen 2012

”Verkligt och särskilt värde”

– en analys av begreppet i 40 kap. 16 a § IL

Ämne: Skatterätt
Författare: Terese Tapper
Handledare: Bo Svensson
Examinator: Robert Pålsson

Innehållsförteckning

Sammanfattning	3
Förkortningar.....	4
1 Inledning	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställningar	6
1.3 Avgränsningar	6
1.4 Metod och material	7
1.5 Begrepp.....	8
1.6 Disposition.....	8
2 Underskottsavdragsreglernas bakgrund.....	9
2.1 Inledning	9
2.2 Från lag om förlustavdrag till inkomstskattelagen	9
2.3 Syftet med att förvärva underskotts företag	11
3 Regleringen i 40 kap. IL	13
3.1 Inledning	13
3.2 Underskottsföretag.....	13
3.3 Beloppsspärren	14
3.3.1 Kapitaltillskott minskar utgiften.....	15
3.3.2 Definition av kapitaltillskott.....	16
3.4 Koncernbidragsspärren	17
4 Lagändringen.....	18
4.1 Inledning	18
4.2 Kapitaltillskott i samband med nyemission.....	18
4.2.1 Konsekvenser av RÅ 2007 ref. 58	19
4.3 Ny lydelse i 40 kap. 16 § IL	19
4.4 Den nya undantagsbestämmelsen 40 kap. 16 a § IL.....	21
4.5 Omständigheter som motiverar ändringen	21
5 Verkligt och särskilt värde	23
5.1 Inledning	23
5.2 Begreppets innebörd i 40 kap. 16 a § IL.....	23

5.2.1 Tillvägagångssätt vid bedömningen av begreppet	23
5.2.2 Uppenbarhetsrekvisitet.....	25
5.3 Verkligt och särskilt värde i 9 § FAL	25
5.3.1 Exempel på vad som var en tillgång av verkligt och särskilt värde	26
5.3.2 Avdragsrätten kvarstod oavsett vilken verksamhet som förvärvaren bedrev.....	27
5.4 Lundinreglerna.....	28
5.4.1 Motiven till Lundinreglerna	29
5.4.2 Exempel på vad som var en tillgång av verkligt och särskilt värde	30
5.5 Vad är en tillgång av verkligt och särskilt värde?	31
5.5.1 Följder av att bedömningen inte ska göras utifrån förvärvarens verksamhet	32
5.6 Följder för affärsmässigt motiverade förvärv	35
6 Förslag till en alternativ begreppsanvändning	38
6.1 Inledning	38
6.2 Begreppet affärsmässigt motiverat i 24 kap. IL	38
6.2.1 Kort om bestämmelserna om ränteavdragsbegränsningar.....	39
6.2.2 Närmare om begreppet affärsmässigt motiverat	40
6.2.3 Kritik mot begreppet	40
6.3 Affärsmässigt motiverat – ett lämpligare begrepp?.....	41
7 Slutsatser	45
8 Avslutande kommentarer	46
Referenslista	47

Sammanfattning

Uppsatsen behandlar underskottsavdragsreglerna i 40 kap. IL, med fokus främst på begreppet verkligt och särskilt värde som förekommer i undantagsbestämmelsen 40 kap. 16 a § IL. Syftet med uppsatsen är att redogöra för tolkningen av vad som är en tillgång av verkligt och särskilt värde. I uppsatsen analyseras också hur affärsmässigt motiverade förvärv kan komma att påverkas av tolkningsproblematiken avseende begreppet verkligt och särskilt värde. Uppsatsen har även till syfte att ge ett förslag på en alternativ begreppsanvändning och därför diskuteras om begreppet affärsmässigt motiverat skulle var ett mer lämpligt begrepp än begreppet verkligt och särskilt värde. Efter att underskottsavdragsreglernas bakgrund presenterats beskrivs regelverket i 40 kap. IL. Därefter belyser uppsatsen det rättsfall som är bakgrunden till tillkomsten av bestämmelsen 40 kap. 16 a § IL och det däri inkluderande begreppet verkligt och särskilt värde. Uppsatsen beskriver vad som enligt motiven får anses vara en tillgång av verkligt och särskilt värde. Då begreppet har förekommit i annan lagstiftning, 9 § FAL och Lundinreglerna, redogörs för tolkningen av begreppet i dessa bestämmelser.

Det konstateras att det är svårt att avgöra vad som är en tillgång av verkligt och särskilt värde. Detta beror främst på att motiven till 40 kap. 16 a § IL inte ger någon tydlig vägledning för vad som avses med begreppet. Att tolkningen av begreppet inte ska göras på samma sätt som i äldre reglering och att det råder oklarhet om vilken betydelse som den äldre regleringen har på tolkningen i 40 kap. 16 a § IL bidrar också till att det är svårt att avgöra vad som är en tillgång av verkligt och särskilt värde. Tolkningssvårigheterna kommer att påverka affärsmässigt motiverade förvärv då det utifrån begreppet verkligt och särskilt värde blir svårt att dra en klar linje mellan affärsmässiga och icke-affärsmässiga förvärv. Till sist ges ett förslag på att ersätta begreppet verkligt och särskilt värde med begreppet affärsmässigt motiverat som sedan tidigare förekommer i bl.a. 24 kap. IL. Det konstateras att begreppet affärsmässigt motiverat skulle kunna förtydliga innebörden av den nya lydelsen i 40 kap. 16 a § IL, men samtidigt lyfts det fram att även det begreppet har kritiserats. Därför får det inte anses lämpligt att ersätta begreppet verkligt och särskilt värde med begreppet affärsmässigt motiverat. För att kunna skapa tydliga regler behövs en större översyn av underskottsavdragsreglerna i 40 kap. IL.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
Dnr.	Diarienummer
Ds	Departementsserien
FAL	Lag (1960:63) om förlustavdrag
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
LAU	Lag (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet
mom.	Moment
prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
Skr.	Regeringens skrivelse
SkU	Skatteutskottets betänkande
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden

1 Inledning

1.1 Bakgrund

En av de mest grundläggande principerna inom den svenska företagsbeskattningen är principen om beskattningsårets slutenhet.¹ Principen innebär att skatteunderlaget fastställs löpande varje år för sig. Att knyta skatteunderlaget till en specifik period är framförallt nödvändigt för att den tekniska skatterättsliga lagstiftningen ska vara möjlig att överblicka. Det är viktigt att intäkter och kostnader härleds till en kortare tidsperiod för att skapa ett praktiskt hanterbart skattesystem. Det hade skapats oklarheter, och i sin tur oro, om nytillkomna kostnader hade kunnat påverka intäkter som uppkommit flera år tidigare. I avsaknad av bristande samband mellan intäkter och kostnader skulle det bli svårt att fastställa skatteunderlaget.²

För att kunna skapa en mer rättvis bild av ett företags ekonomiska situation hade det dock varit mer rimligt att se ett företags verksamhet över en betydligt längre tidsperiod. Ett företag kan ena året visa stora vinster och andra år stora underskott. Om förlusterna inte får beaktas skulle företagets ojämna inkomster leda till en ökad beskattning. Allra mest påtagligt skulle det bli om förlusten ena året varit extra stor i förhållande till vinsten ett annat år. För att skapa en mer rättvis bild över ett företags verksamhet gör därför lagstiftaren undantag från principen om beskattningsårets slutenhet. Reglerna i 40 kap. IL som behandlar underskottsavdrag, som tidigare kallades förlustutjämning, är ett sådant undantag.³

I korthet innebär reglerna om underskottsavdrag att det är tillåtet att utjämna en förlust som redovisats ett beskattningsår mot en vinst som redovisats ett senare beskattningsår.⁴ Det är inte enbart aktuellt att förlustutjämna i ett och samma bolag utan ett underskott i ett bolag kan vara av värde även för ett vinstgivande bolag. Underskottsavdragsreglerna gör det därför möjligt att förvärva ett företag som har stora underskott och att sedan utnyttja detta underskott mot tidigare uppkomna vinster i det förvärvande bolaget.

Rätten att utnyttja underskott är dock inte obegränsad utan spärregler finns i 40 kap. IL, bl.a. för att det inte ska gå att handla med underskott. Spärreglerna aktualiseras i samband med ägarförändringar i underskottsföretag.⁵

¹ Samuelsson menar dock att principens betydelse torde ha minskat p.g.a. de undantag som idag finns från principen, (1994) s. 42. Se även Tjernberg (2004) s. 25.

² Se vidare Lodin, von Bahr (2010) s. 207, Samuelsson (1994) s. 39 f, Thorell (1984) s. 192 ff och Tjernberg (2004) s. 25 ff.

³ Se vidare Lodin, von Bahr (2010) s. 207.

⁴ Jfr nedan avsnitt 2.2 för möjligheten till förlustutjämning bakåt i tiden, dvs. att underskott kvittas mot överskott som uppkommit tidigare år.

⁵ Se nedan avsnitt 3.2 för definition av vad som är ett underskottsföretag.

Den 1 januari 2010 ändrades de regler som gäller vid förvärv av underskottsföretag.⁶ Det hade uppmärksammats att företag förvärvade underskottsföretag enbart för att skapa sig en mer förmånlig beskattning, dvs. ett kringgående av regleringen. I samband med ändringen tillkom den nya bestämmelsen 40 kap. 16 a § IL och det däri inkluderande begreppet verkligt och särskilt värde. Såväl bestämmelsen som begreppet ifrågasattes och frågor uppstod kring vilka oförutsedda konsekvenser som ändringen kunde komma att ge upphov till.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att redogöra för tolkningen av begreppet *verkligt och särskilt värde* i underskottsavdragsreglerna, 40 kap. 16 a § IL. Hur begreppet ska tolkas är av avgörande betydelse för om ett underskottsföretag kan dra av gamla underskott i samband med en ägarförändring.

Oklarhet om hur begreppet verkligt och särskilt värde ska tolkas riskerar att skapa en bristande förutsebarhet och en osäker rättstillämpning, vilket kan komma att bidra till att företag ställs inför betydande svårigheter vid ägarförändringar.

För att nå mitt syfte och för att belysa tolkningsproblematiken kommer jag först att analysera vad som är en tillgång av verkligt och särskilt värde. Därefter ska jag analysera om även affärsmässigt motiverade förvärv kan komma att drabbas av den nya undantagsbestämmelsen 40 kap. 16 a § IL. Till sist ska jag, i den mån det är möjligt, ge ett förslag på en alternativ begreppsanvändning genom att besvara om det vore lämpligt att ersätta begreppet verkligt och särskilt värde med begreppet *affärsmässigt motiverat*, som sedan tidigare förekommer i bl. a. 24 kap. IL.

1.3 Avgränsningar

Reglerna om underskottsavdrag i 40 kap. IL brukar benämnas som ett av skatterättens mest besvärliga områden. Denna uppsats har endast till syfte att beröra en del av regleringen. Avgränsningarna görs med inriktning på begreppet verkligt och särskilt värde. Utan dessa begränsningar hade uppsatsen blivit svår att överblicka.

40 kap. IL innehåller regler som spärar den summa av underskottet som får dras av i samband med ägarförändringar. I denna uppsats berörs endast den ägarförändring som sker då ett företag, en juridisk person, får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag, 40 kap. 10 § IL. I doktrinen omnämns detta som spärrsituation ett. Spärrsituation två, som aktualiseras då en fysisk person ensam eller tillsammans med närstående får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag, spärrsituation tre, som aktualiseras då en grupp fysiska

⁶ Prop. 2009/10:47.

personer, som inte är närstående får ett bestämmande inflytande över ett underskottsföretag och spärrsituation fyra, som aktualiseras då underskottsföretaget eller dess moderbolag förvärvar det bestämmande inflytandet över ett annat bolag, behandlas inte i denna uppsats. De regler som avgränsats bort återfinns i 40 kap. 11-14 §§ IL.

I samband med att spärrsituation ett inträder aktualiseras de två spärreglerna som finns i 40 kap. IL. I denna uppsats behandlas beloppsspärren i 40 kap. 15 § IL. Den andra spärren, koncernbidragsspärren, 40 kap. 18 § IL, berörs endast översiktligt, då den inte på samma sätt som beloppsspärren aktualiseras vid bedömningen av om en tillgång är av verkligt och särskilt värde.

I 40 kap. 16 a § IL finns det, förutom kravet på att tillgången ska vara av verkligt och särskilt värde, ett krav på att tillgången även ska *motsvara* kapitaltillskottet. Det rör sig om en kvantitativ bedömning, som endast kommer att beröras översiktligt inom ramen för denna uppsats.

1.4 Metod och material

Uppsatsen är uppbyggd utifrån lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin. Lagtexten utgör grunden för mitt resonemang. Förarbetena används för att klarlägga syftet bakom regleringen och rättspraxisen åskådliggör hur regelverket har tillämpats i praktiken. Doktrinen huvudsyfte är att åskådliggöra problematiken och kritiken mot begreppet verkligt och särskilt värde från olika infallsvinklar.

Även äldre former av nämnda rättskällor beaktas då tolkningen av begreppet verkligt och särskilt värde i dessa rättskällor kan vara av betydelse för bestämmelsen 40 kap. 16 a § IL. Utifrån materialet klarläggs och analyseras den nuvarande regleringen. Med hjälp av detta material besvaras även frågeställningarna.

För att kartläggningen av underskottsavdragsreglerna ska bli fullständig beaktas även underrättspraxis. Underrättspraxisen används för att skapa en förståelse för problematiken som behandlas i uppsatsen. Underrättspraxisen är inte av samma värde men den visar lösningar vilka är viktiga att uppmärksamma.⁷ Värderingen av underrättspraxisen är låg i förhållande till överrättspraxis.

⁷ Praxis får allmänt anses ha stor betydelse inom skatterätten. Se här Lodin m.fl. (2011) s. 726 och Pålsson (2003) s. 84 f. Jfr Arvidsson, R. (1990). *Dolda vinstöverföringar. En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*, s. 19. Stockholm: Juristförlaget. Arvidsson använder sig av underrättspraxis för att belysa olika slags problem men han gör gällande att denna underrättspraxis inte är prejudicerande. Arvidssons val av metod har dock reflekterats över i Mutén, L. (1991). Om dolda vinstöverföringar mm. *Svensk Skattetidning*, nr 4, s. 251-255.

1.5 Begrepp

Regleringen om underskottsavdrag har ändrats flertalet gånger och som en följd av detta har begreppsbildningen skiftat med regelsystemen. I nuvarande lagstiftning i 40 kap. IL talas om möjligheten att göra underskottsavdrag. I äldre lagstiftning användes istället begreppet förlustavdrag eller förlustutjämning. Begreppen underskottsavdrag, förlustavdrag och förlustutjämning används i denna uppsats synonymt med varandra.

1.6 Disposition

Studien består av tre delar. I del I, kapitel 2-3, behandlas underskottsavdragsreglernas framväxt och vad som är syftet med att förvärva ett underskottsföretag. Därefter introduceras regleringen i 40 kap. IL. Del I syftar till att introducera viktiga omständigheter och problem som är av grundläggande betydelse för förståelse av underskottsavdragsreglerna.

I del II, kapitel 4-5, behandlas den lagändring som trädde i kraft genom SFS 2009:1453. Avsnittet inleds med motiven till lagändringen. Därefter redogörs för ändringen i regleringen och tillkomsten av den nya bestämmelsen 40 kap. 16 a § IL. Kapitel 5 är uppsatsens mest omfattande avsnitt. Här behandlas begreppet verkligt och särskilt värde mer ingående. Kapitel 5 inleds med en redogörelse för vad som gör att en tillgång får anses ha verkligt och särskilt värde. Då begreppet har förekommit i äldre lagstiftning, 9 § FAL och Lundinreglerna, belyses tolkningen av begreppet i dessa bestämmelser. Del II syftar till att visa på skillnader och likheter kring tolkningen av begreppet verkligt och särskilt värde i nuvarande lagstiftning i förhållande till äldre lagstiftning. Kapitlet fortsätter därefter med en fördjupad analys som besvarar vad som är en tillgång av verkligt och särskilt värde. Till sist diskuteras i vilken mån 40 kap. 16 a § IL påverkar affärsmässigt motiverade förvärv.

I del III, kapitel 6-8, fortsätter uppsatsen med en analys som är av de lege ferenda-karaktär.⁸ Med utgångspunkt i vad som får anses vara en ”bra skattelagstiftning” ges ett förslag på en alternativ begreppsanvändning där en jämförelse görs med begreppet affärsmässigt motiverat som förekommer i 24 kap. IL. Därefter redovisas slutsatserna och uppsatsen avslutas till sist med en kommentar som visar på intressanta infallsvinklar som uppkommit under arbetets gång.

⁸ Med de lege ferenda menas ”Om den lag som bör göras”. Det är att se som en önskan om hur en viss rättsregel bör utformas i framtiden, se Melin (2012) s. 95.

2 Underskottsavdragsreglernas bakgrund

2.1 Inledning

Detta kapitel ska åskådliggöra hur regelverket om underskottsavdrag har växt fram och hur det har utvecklats. Kapitlet ska visa på att det under alla år har rört sig om ett komplext regelverk. Framställningen kommer att belysa de olika lagar där regler om underskottsavdrag har funnits. Avsnittet skapar grundläggande förståelse för varför det finns ett regelverk om underskottsavdrag, varför det finns handel med underskottsföretag och varför det finns ett behov av regler som begränsar rätten att dra av underskott.

2.2 Från lag om förlustavdrag till inkomstskattelagen

Regler om rätt till förlustutjämning infördes för första gången år 1960 genom lag (1960:63) om förlustavdrag.⁹ Motivet bakom reglerna var att skapa förutsättningar för en ökad skatterättvisa.¹⁰ Regleringen innebar en möjlighet för företag att förlustutjämna, dvs. kvitta underskott som uppkommit ett år mot vinster som uppkommit senare år. Det var en rätt till förlustutjämning som aktualiserades framåt i tiden och som går under benämningen carry forward-metoden.¹¹ I korthet innebar det en rätt att spara uppkomna underskott som ett förlustavdrag. Dessa förlustavdrag fick kvittas mot vinster som uppkommit inom sex år från utgången av förluståret.¹² I samband med en lågkonjunktur ändrades tidsperioden till tio år.¹³ Om underskottet inte kunde dras av under denna tidsperiod föll rätten till avdrag bort.¹⁴

Rätten att dra av underskott var då, precis som nu, begränsad av en spärregel.¹⁵ Spärregeln fanns i 8 § FAL och drabbade familjebolag som var föremål för en ägarförändring. Det rörde sig om företag som till huvudsaklig del eller till 70-75 procent ägdes av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. För att rätten till förlustavdrag skulle kvarstå vid en ägarförändring skulle företaget ha i huvudsak samma ägare det år som förlusten inträffade och det år som företaget yrkade på att få avdrag för sin förlust. Förlustavdragsrätten förlorades om aktier och andelar såldes till den grad att inflytandet i företaget påverkades. Med tiden visade det sig

⁹ Förarbeten till lagen finns i prop. 1960 nr 30.

¹⁰ Prop. 1960 nr 30 s. 17.

¹¹ Metoden kallas ibland carry over-metoden. I ett fåtal länder finns en modell som tillåter att underskott ett år kvittas mot överskott som uppkommit tidigare år. Denna modell kallas för carry back-metoden. Vid en tillämpning av denna metod betalas tidigare betald skatt tillbaka, dvs. en form av skatterestitution. I svensk rätt har det inte funnits behov av en carry back-metod. Detta har motiverats med att det i svensk rätt finns regler om periodiseringsfonder i 30 kap. IL. Regleringen i 30 kap. IL innebär att en förlust som uppkommit ett år kan dras av mot att det sker en återföring av tidigare års avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder. Se vidare angående carry back-metoden i Andersson m.fl. (2012) s. 1203, Tjernberg (2004) s. 31 f och prop. 1960 nr 30 s. 28. Se vidare angående avsättningar till periodiseringsfonder i Tjernberg (2004) s. 76 ff.

¹² Andersson m.fl. (2012) s. 1203.

¹³ SkU 1977/78:20 s. 11.

¹⁴ Andersson m.fl. (2012) s. 1203.

¹⁵ Grosskopf (1984) s. 8.

dock att spärregeln tillämpades strikt i förhållande till dess syfte.¹⁶ Exempelvis försvårade spärregeln generationsskiften inom familjebolag.¹⁷

År 1983 fick Företagsskattekommittén därför uppdraget att se över reglerna om förlustutjämning. Det betonades att rätten till förlustutjämning skulle vara allmän vilket innebar att rätten skulle tillkomma alla skattskyldiga.¹⁸ Den utredning som Företagsskattekommittén utarbetade byggde på att handel inte ska kunna ske med förlustavdrag.¹⁹ För att skapa ett effektivt regelsystem var det angeläget att reglerna skulle ha en så enkel och praktisk utformning som möjligt.²⁰ År 1983 ersattes därför familjebolagsregeln med en ny spärregel som skulle tillämpas på ägarförändringar i fåmansföretag, 8 § FAL. Spärregeln liknade familjebolagsregeln men utvidgade den företagskrets som kunde drabbas av spärregler.²¹ Bestämmelsen skulle tillåta ägarförändringar i större utsträckning och därmed inte slå lika hårt mot ägarförändringar på det sätt som familjebolagsregeln hade gjort.²²

Ytterligare en spärregel infördes i 9 § FAL, den s.k. skalbolagsregeln, och den aktualiserades i de fall då det var uppenbart att det rörde sig om handel med förlustavdrag. Enligt motiven till 9 § FAL är ett skalbolag ett bolag som inte bedriver någon verksamhet eller saknar reella tillgångar.²³ Om ett bolag har en stor andel underskott i förhållande till resterande tillgångar och substans i bolaget ses bolaget också som ett skalbolag.²⁴ Företagsskattekommittén anförde att det typiska exemplet på handel med förlustavdrag var då det rörde sig om handel med skalbolag. Ett förvärv av ett skalbolag med stora underskott skulle med största sannolikhet vara betingat utav möjligheten att kunna utnyttja förlustavdraget i det förvärvade bolaget.²⁵ Det var i samband med införandet av skalbolagsregeln som begreppet verkligt och särskilt värde gjorde sitt inträde i lagstiftningen om förlustavdrag.

I samband med den stora skattereformen år 1990 avskaffades FAL och reglerna om rätten till förlustavdrag flyttades istället till 26 § KL. Ändringen ansågs vara nödvändig då regleringen i 9 § FAL kritiserats. Remissinstanserna ansåg att det inte hade gjorts någon utredning och analys av ett behov av en skalbolagsregel likt den i 9 § FAL.²⁶ I samband med 1990 års reform plockades tidsbegränsningen om tio år bort och möjligheten att utnyttja förlustavdraget blev därmed inte längre begränsat i tid. Betydelsen av regler om förlustutjämning i svensk rätt

¹⁶ Ds Fi 1983:1 s. 6.

¹⁷ Samuelsson (1994) s. 20.

¹⁸ Ds Fi 1983:1 s. 6.

¹⁹ Ds Fi 1983:1 s. 23.

²⁰ Ds Fi 1983:1 s. 9 f.

²¹ Se vidare om motiven till fåmansföretagsregeln i Ds Fi 1983:1 s. 7.

²² Samuelsson (1994) s. 20.

²³ Prop. 1983/84:63 s. 35.

²⁴ Wiman (2002) s. 113. Se vidare nedan i avsnitt 3.2 angående definitionen av skalbolag.

²⁵ Ds Fi 1983:1 s. 41 f.

²⁶ Prop. 1983/84:63 s. 17 och s. 42.

blev extra påtaglig då annan reglering, som tidigare kunnat användas för att resultatutjäma vid sidan om FAL, avskaffades.²⁷ Regleringen för förlustavdrag flyttades sedan över till SIL, 2 § 15 respektive 16 mom.

Ytterligare en företagsskatteutredning tillsattes år 1992. Deras uppgift var ännu en gång att se över reformbehovet då det fortfarande var möjligt att kringgå spärreglerna. Det påtalades återigen att reglerna skulle förhindra att handel sker med företag som har stora underskott.²⁸ Följden av utredningen blev att en helt ny lag infördes, lag (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet. De två spärreglerna, fåmansbolagsregeln och skalbolagsregeln, avskaffades och ersattes av en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr.²⁹ Systemet för de nya spärreglerna skulle präglas av en neutralitetssyn.³⁰ Även under denna utredning framfördes kritik mot att regleringen var komplicerad, och som en följd av detta svår att tillämpa.³¹ I samband med att reglerna flyttades över till den nya lagen, LAU, försvann begreppet verkligt och särskilt värde ur lagstiftningen.

LAU blev inte långvarig då reglerna om förlustutjämnin g flyttades in i IL i samband med införandet av den lagen år 1999/2000. Spärreglerna behöll sin karaktär eftersom inga större materiella förändringar genomfördes. Det primära syftet med reformen var istället att skapa ett enhetligt system för inkomstbeskattningen. Inkomstskattelagstiftningen skulle bli överskådlig och språket skulle moderniseras.³² Eftersom få materiella ändringar genomfördes beträffande spärreglerna fortsatte kritiken och Lagrådet menade att reglerna om förlustutjämnin g ”inte uppfyller rimliga krav på måluppfyllnad, rättssäkerhet och en i praktiken hanterlig rättstillämpning”.³³ Återigen påtalades att regleringen måste förenklas och förtydligas.³⁴ Tio år därefter ändrades underskottsavdragsreglerna ytterligare en gång genom prop. 2009/10:47. Det är den ändringen som denna uppsats kommer att behandla.

2.3 Syftet med att förvärva underskottsföretag

Ovanstående avsnitt 2.2 har visat på att spärregler under alla år syftat till att hindra handel med underskottsföretag. Av grundläggande betydelse är därför att förstå vad som gör det attraktivt att förvärva ett företag med stora underskott.

Rätten att förlustutjäma, att kvitta vinster mot förluster, är knuten till det skattesubjekt som redovisat förlusten. För ett vinstgivande bolag är det därför av intresse att kunna utnyttja det

²⁷ Samuelsson (1994) s. 20.

²⁸ SOU 1992:67 s. 73.

²⁹ Prop. 1993/95:50 s. 259. Se även Andersson m.fl. (2012) s. 1204.

³⁰ Prop. 1993/94:50 s. 257. Se även SOU 1992:67 s. 11.

³¹ Prop. 1993/94:50 s. 255.

³² Prop. 1999/2000:2 s. 1.

³³ Prop. 1999/2000:2, del 3, bilaga 3, s. 447.

³⁴ Prop. 1999/2000:2, del 3, bilaga 3, s. 451.

underskott som finns i ett underskottsföretag. Genom att tillföra intäkter till ett underskottsföretag kan det vinstgivande bolaget få det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag. Det vinstgivande bolaget skapar, genom att tillföra intäkter, sig ett indirekt utnyttjande av ett annat skattesubjekt. Genom förvärvet kan företaget då skapa sig skattemässiga fördelar. Förvärv av underskottsföretag är därför främst attraktivt för att kunna minska sitt eget skatteunderlag genom att underskottet i underskottsföretaget dras av mot vinsterna i det förvärvande bolaget.³⁵

Ett förvärv av ett underskottsföretag är även av betydande värde för en förvärvare som kan tänka sig att överföra vinstgenererande verksamhet eller andra tillgångar som kan ge avkastning till bolaget.³⁶

För underskottsföretaget kan det i sin tur vara intressant att sälja värdelösa aktier till någon som har möjlighet att utnyttja företagets förluster. Att någon är villig att betala för dessa aktier kan vara ett bra alternativ för ett företag med stora underskott. I samband med att företaget avyttras erhåller även säljaren av förlustbolaget viss kompensation för bolagets förluster.³⁷

Trots att det finns fördelar med att förvärva underskottsföretag har grundtanken varit att handel med underskottsföretag är något som är fult och att skattebelastningen därför ska öka.³⁸

³⁵ Samulesson (1994) s. 59.

³⁶ Lodin m.fl. (2011) s. 565.

³⁷ Samuelsson (1994) s. 60.

³⁸ Virin (2008) s. 786. Se även Virin (2009) s. 750.

3 Regleringen i 40 kap. IL

3.1 Inledning

I föregående kapitel har regelverkets bakgrund och framväxt belysts. Framställningen i detta kapitel kommer att ta vid där det förra slutade och fokusera på hur regelverket i 40 kap. IL ser ut idag. Kapitlet kommer att förklara vad ett underskotts företag är och när det blir aktuellt att tillämpa regelverket. Kapitlet introducerar även de två spärreglerna, beloppsspärren och koncernbidragsspärren, som finns för att begränsa den del av underskottet som får dras av i samband med en ägarförändring.

Vid beräkandet av beloppsspärren ska eventuella kapitaltillskott som lämnats till underskotts företaget minska den utgift som ska ligga till grund för vilket belopp som ska omfattas av beloppsspärren. Kapitlet kommer därför också att behandla vad som är ett kapitaltillskott och den problematik som begreppet kapitaltillskott har gett upphov till.

3.2 Underskotts företag

Bestämmelserna om underskotts företag återfinns i 40 kap. IL. Reglerna behandlar när och hur tidigare års underskott får dras av i samband med ägarförändringar. Bestämmelserna berör endast tidigare års underskott, dvs. underskott från föregående beskattningsår.³⁹ 40 kap. IL innehåller således inga regler om vad som gäller för underskott som uppkommer samma år som ägarförändringen.⁴⁰

Ett underskotts företag är ett företag som har ett underskott från det föregående beskattningsåret. Underskottet kan även härröra från tidigare beskattningsår än det föregående, 40 kap. 4 § IL.⁴¹ Särskilt utmärkande är att företaget har en stor andel underskott i förhållande till resterande tillgångar och substans i bolaget. Dessa företag kallas antingen för underskotts företag eller för skalbolag. Båda bolagstyperna har gemensamt att de har en stor andel underskott i förhållande till övrig substans i bolaget. Skalbolag är dock en snävare variant av ett underskotts företag. Ett skalbolag har ingen substans utan bolaget innehåller endast likvida medel och fordringar.⁴²

³⁹ Andersson m.fl. (2012) s. 1203.

⁴⁰ Underskott som uppkommer samma år behandlas enligt vanliga regler för beräkning av resultat av näringsverksamhet i 14 kap. 21-22 §§ IL.

⁴¹ Underskottet från tidigare beskattningsår kan finnas kvar då det inte har fått dras än p.g.a. regler som begränsar avdragsrätten. Dessa regler är koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL, bestämmelserna om rätt till avdrag för underskott efter kvalificerade fusioner eller fissioner i 37 kap. 24 och 25 §§ IL, efter verksamhetsavyttringar i 38 kap. 17 a och 17 b §§ IL eller efter partiella fissioner i 38 a kap. 18 och 19 §§ IL.

⁴² Wiman (2002) s. 113.

Huvudregeln enligt 40 kap. 2 § IL är att ett underskottskotts företag får dra av underskott från föregående beskattningsår i den utsträckning det inte finns några begränsningar. Det innebär att en förlust från tidigare år får kvittas mot senare års överskott.

Begränsningarna i avdragsrätten finns i 40 kap. IL, men även i 23, 37, 38, 38 a och 42 kap. IL. De begränsningar som återfinns i 40 kap. IL aktualiseras vid ägarförändringar, vid konkurs och ackord, efter överlåtelse av andelar i statliga kreditinstitut och vid avdrag efter ombildningar. Denna uppsats kommer som ovan nämnts, avsnitt 1.3, endast att beröra de begränsningar som träder in då det sker en ägarförändring genom att ett bolag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag, 40 kap. 10 § IL. Om en begränsning inträder innebär det att underskottsföretaget får en begränsad rätt att utnyttja gamla underskott.⁴³ Begränsningarna tar sitt uttryck i form av en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr.

3.3 Beloppsspärren

Beloppsspärren finns i 40 kap. 15 § IL. Spärren inträder vid en ägarförändring, då ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag, 40 kap. 10 § IL.

Med bestämmande inflytande ska framförallt förstås det associationsrättsliga begreppet, 40 kap. 5 § IL.⁴⁴ Bolaget ska inneha mer än hälften av rösterna för samtliga aktier i underskottsföretaget. Det vanligast förekommande är att ett aktiebolag överlåter sitt dotterbolag till ett annat företag.⁴⁵ Det är inte enbart direkt ägande av andelarna i bolaget som konstruerar ett bestämmande inflytande. Även indirekt ägande där modern har bestämmande inflytande över både dotterföretag och dotterdotterföretag utgör ett bestämmande inflytande.⁴⁶

Efter utgången i RÅ 2007 ref. 58 har det framförallt uppmärksammats att företag får det bestämmande inflytandet över underskottsföretag genom riktade nyemissioner.⁴⁷ Vid en nyemission utges nya aktier i bolaget och underskottsföretaget får i samband med emissionen ett tillskott och en ökning av aktiekapitalet.⁴⁸ Huvudregeln vid nyemission är att nuvarande aktieägare har företrädesrätt men det finns möjlighet att göra undantag från huvudregeln genom en riktad nyemission. Ett underskottsföretag kan genomföra en riktad nyemission om bolaget har ett intresse av att få in en specifik aktieägare i företaget, exempelvis en

⁴³ Wiman (1994) s. 717.

⁴⁴ Exempelvis konstituerar 1 kap. 11 § ABL bestämmande inflytande, 40 kap. 5 § IL. Se även Wiman (1994) s. 719. Se vidare R, Skog., A, Rutberg. (1997). Det nya koncernbegreppet. *Svensk skattetidning*, nr 6-7, s. 571-584.

⁴⁵ Lodin m.fl. (2011) s. 567.

⁴⁶ Andersson m.fl. (2012) s. 1209.

⁴⁷ Dnr. Fi2009/4574 s. 7. Se nedan avsnitt 4.2 angående RÅ 2007 ref. 58.

⁴⁸ Sandström (2010) s. 115.

penningstark extern finansiär, som kan bidra med nya pengar till bolaget.⁴⁹ Genom den riktade nyemissionen får finansiären det bestämmande inflytandet över underskotts företaget enligt 40 kap. 5 § IL.

Beloppsspärren innebär att gamla underskott helt eller delvis inte får dras av. Avdragsbegränsningen gäller till den del underskotten överstiger 200 procent, det dubbla värdet, av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över företaget, 40 kap. 15 § IL. Underskottet som överstiger det dubbla värdet kan inte dras av och går därmed förlorat.⁵⁰ Detta kan förtydligas med ett exempel. X AB förvärvar det bestämmande inflytandet över underskotts företaget U AB. Förvärvsutgiften är 3 miljoner kronor. U AB har ett underskott på 7 miljoner kronor. Vid en beräkning enligt 40 kap. 15 § IL kommer 1 miljon kronor att falla bort. $(7 \text{ miljoner kronor} - (3 \text{ miljoner kronor} \times 200 \text{ \%}) = 1 \text{ miljon kronor})$ Spärren behandlar därmed sambandet mellan köpeskillingen och värdet på underskottet.⁵¹

I de fall då underskottet överstiger det dubbla värdet av utgiften menar Lodin och von Bahr att lagstiftaren vill visa på ”att förlustbolagshandel i skatteundandragande syfte föreligger.”⁵² Wiman menar att lagstiftarens utgångspunkt är att storleken på köpeskillingen är en konsekvens av relationen mellan värdet på underskottet och den övriga substansen i företaget. Om underskotts företaget har liten substans erläggs en lägre köpeskillning och det är då en hög sannolikhet för att underskottsavdraget har varit motivet till förvärvet och inte substansen.⁵³

Det finns möjlighet för regeringen att göra undantag, enligt 40 kap. 17 § IL, från beloppsspärren om det finns anledning att anta att ägarförändringen har väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt och att ägarförändringen annars inte skulle genomföras.

Syftet med spärregeln är att komma åt underskotts företag som byter koncerntillhörighet.⁵⁴ Det innebär att om företaget som får det bestämmande inflytandet över underskotts företaget ingick i samma koncern som underskotts företaget redan före ägarförändringen blir det inte aktuellt att tillämpa beloppsspärren, 40 kap. 10 § andra stycket IL.

3.3.1 Kapitaltillskott minskar utgiften

Vid beräkning av den utgift som ska ligga till grund för vilket belopp som ska omfattas av beloppsspärren, enligt 40 kap. 15 § IL, ska utgiften minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskotts företaget. Detta gäller under förutsättning att kapitaltillskottet lämnats

⁴⁹ Sandström (2010) s. 118.

⁵⁰ Prop. 2009/10:47 s. 7. Se även prop. 1993/94:50 s. 326.

⁵¹ Lodin m.fl. (2011) s. 565.

⁵² Lodin, von Bahr (2010) s. 206.

⁵³ Wiman (2002) s. 113. Se även prop. 1993/94:50 s. 259.

⁵⁴ Andersson m.fl. (2012) s. 1213.

till underskottsföretaget inom två år före det beskattningsår då ägarförändringen ägde rum, 40 kap. 16 § första stycket IL. Vidare ska utgiften minskas med kapitaltillskott som lämnats *till* en juridisk person eller ett handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget. 40 kap. 16 § första stycket IL ska inte tillämpas på kapitaltillskott som lämnats *av* en juridisk person eller ett handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget.

Avdragsbegränsningen som gäller kapitaltillskott finns för att det i avsaknad av denna begränsning skulle vara möjligt att kringgå beloppsspärren. Ägaren till underskottsföretaget skulle kunna göra ett kapitaltillskott till företaget och därmed öka substansen i företaget. En ökad substans innebär att förvärvaren av bolaget skulle vara villig att betala mer för aktierna och en större del av underskottsavdraget klarar sig då undan beloppsspärren.⁵⁵ Det är därför angeläget att öka substansen i underskottsföretaget genom ett kapitaltillskott för att få använda en så stor del av underskottsavdraget som möjligt.

3.3.2 Definition av kapitaltillskott

Vad som avses med uttrycket kapitaltillskott är inte definierat i den skatterättsliga lagstiftningen. I Ds 1993:28 angavs att nyemissioner, aktieägartillskott och även tillskott genom underprisöverlåtelser till bolaget eller genom förvärv från bolaget till överpris skulle vara ett kapitaltillskott.⁵⁶ Dessa uttalanden gjordes i anslutning till ett förslag om införande av ytterligare en spärr i underskottsavdragslagstiftningen, en kapitaltillskottsspärr. Wiman menar att det därför är osäkert vilken betydelse dessa uttalanden har. Han håller dock med om att med begreppet kapitaltillskott torde ha avsetts ett vidare begrepp än enbart aktieägartillskott. Precis som anfördes i Ds 1993:28 menar Wiman att även kapitaltillskott genom nyemission måste varit avsett att klassas som ett kapitaltillskott. Trots detta får det anses råda osäkerhet vad som innefattas i begreppet och det är enligt Wiman ”besvärande att ett så väsentligt begrepp inte klart definierats”.⁵⁷ I samband med prop. 2009/10:47 gjordes ett förtydligande avseende begreppet. Detta förtydligande berörs nedan i avsnitt 4.3.

Frågan om ett kapitaltillskott genom en nyemission skulle vara ett kapitaltillskott i den mening som avses i 40 kap. 16 § IL blev senare en fråga för HFD. Se nedan avsnitt 4.2.

⁵⁵ Se Wiman (1994) s. 726. Wiman lyfter dock samtidigt fram att alla kapitaltillskott inte påverkar köpeskillingen. Om ett företag har varit på obestånd kan det bli svårt att öka substansen enbart genom ett kapitaltillskott. Se även Lodin m.fl. (2011) s. 566 och Wiman (2002) s. 114.

⁵⁶ Ds 1993:28 s. 251.

⁵⁷ Wiman (1994) s. 727.

3.4 Koncernbidragsspärren

Den andra spärregeln som begränsar rätten att dra av tidigare års underskott är koncernbidragsspärren, 40 kap. 9 § IL. Regeln finns i 40 kap. 18 § IL. Precis som beloppsspärren aktualiseras den då det sker en ägarförändring. Spärren innebär att gamla underskott i bolaget inte kan kvittas mot koncernbidrag som mottagits under det beskattningsår då ägarförändringen genomfördes. Spärren omfattar även koncernbidrag som mottagits fem år efter det att ägarförändringen genomfördes. Sammantaget gäller koncernbidragsspärren därmed i sex år.

I den mån ett förvärv faller in under både beloppsspärren och koncernbidragsspärren ska koncernbidragsspärren först tillämpas på det belopp som inte kan dras av enligt beloppsspärren, 40 kap. 18 § andra stycket IL.

4 Lagändringen

4.1 Inledning

Föregående kapitel introducerade bl. a. begreppet kapitaltillskott. Framställningen i detta kapitel ska uppmärksamma det rättsfall, RÅ 2007 ref. 58, som behandlar problematiken kring om ett kapitaltillskott i samband med en nyemission ska anses vara ett kapitaltillskott i den mening som avses i 40 kap. 16 § IL. Utgången i målet gav upphov till en lagändring och denna ändring kommer att beskrivas. Kapitlet avslutas med att belysa omständigheter som motiverar lagändringen.

4.2 Kapitaltillskott i samband med nyemission

I korthet var omständigheterna i RÅ 2007 ref. 58 som följer; U AB vägrades avdrag för underskott om knappt 60 miljoner kronor. Avdragsmöjligheten skulle bortfalla då U AB genomgått en ägarförändring i den mening som avses i 40 kap. IL. År 2000 ägdes U AB helt av X som var ett utländskt bolag. I samband med nyemissioner kom nya ägare in i bolaget åren 2001-2003. I slutet av år 2002 ägde Y, utländskt bolag, 35,67 procent av aktierna i U AB. I samband med nyemissioner i april år 2003 ökades Y:s ägarandel i U AB till 51,76 procent och i juli ökades innehavet till 53,82 procent.

Allmänna ombudet ansökte om förhandsbesked och ställde två frågor. Den första var om anskaffningsutgiften för den aktiepost som förvärvades den 7 juli 2003, dvs. efter den tidpunkt då Y fick det bestämmande inflytandet över U AB, skulle inräknas i utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet. Den andra var om Y:s och andra aktieägares kapitaltillskott vid nyemissionen skulle anses vara sådana kapitaltillskott som minskar anskaffningsutgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet. Det är fråga två, och däri Y:s kapitaltillskott, som är av intresse för den fortsatta framställningen.

Kapitaltillskottet hade erlagts vid nyemissionen och i samband med detta fick Y det bestämmande inflytandet över underskotts företaget. SRN ansåg att vederlag vid nyemission är ett sådant kapitaltillskott som ska omfattas av 40 kap. 16 § IL. Men därefter fann SRN att kapitaltillskott *i samband* med nyemission inte kan behandlas som ett sådant kapitaltillskott som ska minska utgiften på det sätt som regleras i 40 kap. 16 § IL. Det rörde sig inte om ett tillskott som lämnats *före* ägarförändringen i den mening som avses i 40 kap. 16 § IL utan istället om ett tillskott som *medfört* ägarförändringen.⁵⁸ HFD gjorde i denna fråga samma bedömning som SRN. Frågan om ett tillskott som lämnats *i samband* med en nyemission skulle vara ett kapitaltillskott i den mening som avses i 40 kap. 16 § IL besvarades därmed nekande.

⁵⁸ Skatterättsnämndens förhandsbesked 2006-03-08.

4.2.1 Konsekvenser av RÅ 2007 ref. 58

Då ett kapitaltillskott som lämnats *i samband* med en nyemission inte ska anses vara ett kapitaltillskott i den mening som avses i 40 kap. 16 § IL blev det intressant för företag att förvärva det bestämmande inflytandet genom nyemissioner för att kunna utnyttja så stor del av underskottet som möjligt. Flertalet underskottsföretag bytte ägare genom att ett annat bolag förvärvade det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget i samband med en riktad nyemission. Emissionslikviden anpassades så att ingen del av underskottsavdraget omfattades av beloppsspärren och därmed kunde hela underskottsavdraget utnyttjas.⁵⁹

SKV uppmärksammade, i samband med sin kontrollverksamhet, att bestämmelserna i 40 kap. 16 § IL utnyttjades för att kunna dra av ett så stort underskott som möjligt. Utnyttjandet ”har framför allt skett genom att en ägarförändring i ett underskottsföretag helt eller delvis skett genom en riktad nyemission.”⁶⁰ Då ett tillskott som *medfört* ägarförändringen inte ska minska utgiften i den mening som avses i 40 kap. 16 § IL kunde företag kringgå beloppsspärren genom riktade nyemissioner.⁶¹

4.3 Ny lydelse i 40 kap. 16 § IL

Lagstiftaren ogillade utfallet i RÅ 2007 ref. 58 och reagerade snabbt genom att utforma en ny lagstiftning som skulle göra praxis obsolet.⁶² Regeringen aviserade en skrivelse, skr. 2008/09:225 och därefter en proposition, prop. 2009/10:47. Syftet med propositionen var att hindra kringgående av beloppsspärren och därmed minska risken för betydande skattebortfall.⁶³

I korthet innebar förslaget ”att vid beräkandet av beloppsspärren ska förvärvsutgiften minskas med kapitaltillskott som *helt eller delvis* medfört ägarförändringen.”⁶⁴ Den nya lagstiftningen trädde i kraft den 1 januari 2010⁶⁵, men gäller med stöd av 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen retroaktivt från och med den 5 juni 2009.⁶⁶

Bestämmelsens lydelse följer nedan, kursiveringen motsvarar ändringen. Andra stycket i 40 kap. 16 § IL utelämnas då stycket saknar betydelse för framställningen.

⁵⁹ Thaler (2010) s. 401 f.

⁶⁰ Dnr. Fi2009/4574 s. 7.

⁶¹ Thaler (2010) s. 398.

⁶² Inom skatterätten är det vanligt att lagstiftaren agerar på detta sätt. Se Lodin m.fl. (2011) s. 728 och Lindencrona (1983) s. 495.

⁶³ Prop. 2009/10:47 s. 6.

⁶⁴ Prop. 2009/10:47 s. 6. Se även skr. 2008/09:225 s. 2.

⁶⁵ SFS 2009:1453.

⁶⁶ Prop. 2009/10:47 s. 1.

40 kap. 16 § IL

Utgiften enligt 15 § första stycket ska minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskotts företaget 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 underskotts företaget.

Lagändringen innebär en utvidgning av de fall som kan antas falla in under 40 kap. 16 § IL, då även tillskott som helt eller delvis medfört ägarförändringen ska omfattas av bestämmelsen.⁶⁷ Det klargjordes att alla former av kapitaltillskott, bl. a. tillskott i samband med nyemission, ska falla in under den nya bestämmelsen.⁶⁸ I praktiken kommer dock enbart vissa kapitaltillskott falla in under bestämmelsen eftersom det finns ett krav om att kapitaltillskottet ska ha tillförts underskotts företaget som en del av ägarförändringen.⁶⁹ Som kapitaltillskott anses riktade nyemissioner, andra former av kapitaltillskott såsom övriga nyemissioner, emission av teckningsoptioner med åtföljande teckning av nya aktier eller emission av konvertibler med åtföljande konvertering till nya aktier. Även tillskott som görs i samband med att ett företag säljer sina egna återköpta aktier kan komma att omfattas av bestämmelsen.⁷⁰

Det som tillägget av *helt eller delvis* ska förhindra ”är framför allt sådana förfaranden där skattefrågan kan antas ha utgjort det övervägande skälet för ägarförändringen”.⁷¹ Skattefrågan får anses vara det övervägande skälet om det rör sig om ”överlåtelse av underskotts företag med stora underskott som inte bedriver någon eller obetydlig rörelse och saknar eller endast har några få tillgångar.”⁷² Om underskotts företaget förvärvas mot bakgrund av dessa skäl kan förvärvet inte anses vara affärsmässigt motiverat.

Bestämmelsen syftar främst till att komma åt förvärv av skalbolag, men bestämmelsen riskerar också att påverka bolag som innehar reella tillgångar. Ett förvärv av ett sådant bolag kan vara affärsmässigt motiverat och det vore fel om även ett sådant förvärv skulle omfattas av 40 kap. 16 § IL. För att inte hindra affärsmässiga förvärv av underskotts företag tillkom det en undantagsbestämmelse.⁷³

⁶⁷ Prop. 2009/10:47 s. 10.

⁶⁸ Prop. 2009/10:47 s. 11 och 14 f.

⁶⁹ Prop. 2009/10:47 s. 15.

⁷⁰ Prop. 2009/10:47 s. 14 f.

⁷¹ Prop. 2009/10:47 s. 11.

⁷² Skr. 2008/09:225 s. 4.

⁷³ Prop. 2009/10:47 s. 11.

4.4 Den nya undantagsbestämmelsen 40 kap. 16 a § IL

40 kap. 16 § IL ska inte tillämpas om det är uppenbart att förvärvaren erhåller tillgångar av *verkligt och särskilt värde* som motsvarar tillskottet, 40 kap. 16 a § IL. Den nya bestämmelsen har följande lydelse:

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.

Om bolaget inte uppfyller rekvisiten i 40 kap. 16 a § IL, dvs. inte får en tillgång av *verkligt och särskilt värde* ska huvudregeln i 40 kap. 16 § IL tillämpas och *hela* kapitaltillskottet ska minska förvärvsutgiften.⁷⁴ Begreppet *verkligt och särskilt värde* behandlas ingående nedan i avsnitt 5.

4.5 Omständigheter som motiverar ändringen

Ändringen av 40 kap. 16 § IL var berättigad eftersom det annars skulle vara möjligt att kringgå beloppsspärren genom att erlagga en tillräckligt hög förvärvsutgift. Utan en ändring av 40 kap. 16 § IL hade enda möjligheten att underkänna transaktioner liknande den i RÅ 2007 ref. 58, varit att tillämpa skatteflyktslagen på situationen.⁷⁵

I tre domar från kammarrätten i Stockholm har situationer likt den i RÅ 2007 ref. 58 ansetts vara skatteflykt i den mening som avses i skatteflyktslagen.⁷⁶

I mål nr 6591-08 och mål nr 8953-08 var förhållandena i stort identiska med varandra. Genom en nyemission fick företaget X AB det bestämmande inflytandet över underskotts företaget U AB. Därefter förvärvades resterande aktier i U AB. I samband med ägarförändringen hade underskotts företaget U AB ett stort outnyttjat underskott från tidigare beskattningsår. Med stöd i RÅ 2007 ref. 58 ska det tillskott som X AB lämnat i samband med nyemission inte minska utgiften enligt 40 kap. 16 § IL. Genom detta förfarande föll inget av bolagets

⁷⁴ Prop. 2009/10:47 s. 15.

⁷⁵ Prop. 2009/10:47 s. 10.

⁷⁶ Kammarrättens i Stockholm domar den 30 september 2009 i mål nr 6591-08, 8953-08, 8955-08.

outnyttjade underskott in under beloppsspärren. I båda dessa fall yrkade SKV på att 2 § skatteflyktslagen skulle tillämpas då förfarandet stred mot lagstiftningens syfte.

Enligt 2 § skatteflyktslagen är det fyra rekvisit som ska vara uppfyllda för att det ska röra sig om skatteflykt. Handlingen som utförts ska för det första ha medfört en väsentlig skatteförmån. För det andra ska den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen. För det tredje ska skatteförmånen utgjort det övervägande skälet för förfarandet. Slutligen ska förfarandet strida mot lagstiftningens syfte.

Generellt är det svåra rekvisitet att ta ställning till om förfarandet strider mot lagstiftningens syfte.⁷⁷ Så var även fallet med de tre domarna från kammarrätten i Stockholm. Både länsrätten och kammarrätten var överens om att förfarandet uppfyllde de tre första rekvisiten.⁷⁸ Det var dock enbart kammarrätten som ansåg att förfarandet stred mot lagstiftningens syfte. Omständigheterna var något mer komplicerade i mål nr 8955-08 men utfallet blev detsamma i alla tre målen, dvs. skatteflyktslagen tillämpades på förfarandena. Rättsföljden i dessa tre mål blev att kapitaltillskottet som lämnats i samband med nyemissionen skulle minska förvärvsutgiften. Ett större belopp omfattades av beloppsspärren och en mindre del av underskottet fick utnyttjas.

Skatteflyktslagen hade varit den enda möjligheten att komma åt ovan beskrivna förfarande om reglerna i 40 kap. IL inte hade ändrats. Eftersom det är svårt att få en handling att falla in under skatteflyktslagen hade det funnits goda möjligheter att kringgå beloppsspärren. Detta var ett av de skäl som regeringen åberopade för att det skulle ske en ändring av 40 kap. 16 § IL.⁷⁹ Trots detta fick förslaget om en ändring ta emot allvarlig kritik och framförallt var kritiken riktad mot hur det nya begreppet verkligt och särskilt värde i 40 kap. 16 a § IL ska tolkas.⁸⁰

⁷⁷ Lodin m.fl. (2011) s. 749.

⁷⁸ Länsrättens i Stockholms län domar den 27 juni 2008 i mål nr 25935-06 och den 26 september i mål nr 12482-06 och 13747-06.

⁷⁹ Prop. 2009/10:47 s. 10. Se även Lodin m.fl. (2011) s. 566.

⁸⁰ Remissinstansernas kritik återfinns i prop. 2009/10:47 s. 8 ff.

5 Verkligt och särskilt värde

5.1 Inledning

I detta kapitel ska begreppet verkligt och särskilt värde beskrivas och analyseras mer ingående. Framställningen börjar med att belysa grundläggande utgångspunkter för vad som ska beaktas vid bedömningen av om en tillgång ska anses vara av verkligt och särskilt värde. Därefter problematiseras den bevisregel som aktualiseras vid tillämpning av 40 kap. 16 a § IL.

Kapitlet fortsätter med att visa hur begreppet verkligt och särskilt värde har använts i annan lagstiftning. Syftet med detta är att åskådliggöra likheter och skillnader vad gäller tolkningen av begreppet. Därefter följer en analys av vad som är en tillgång av verkligt och särskilt värde. Kapitlet avslutas med att besvara i vilken mån som bestämmelsen 40 kap. 16 a § IL påverkar affärsmässigt motiverade förvärv.

5.2 Begreppets innebörd i 40 kap. 16 a § IL

Den nya regleringen och förslaget om införandet av begreppet verkligt och särskilt värde fick ta emot kritik. Det framfördes att de redan tekniskt svåra underskottsavdragsreglerna skulle bli ännu mer komplicerade. Lagrådet och remissinstanserna anmärkte främst på hur begreppet verkligt och särskilt värde skulle tolkas och anförde att det var nödvändigt med ett förtydligande av begreppet.⁸¹

För att bemöta kritiken förklarade regeringen att begreppet verkligt och särskilt värde inte är något nytt begrepp. Det finns sedan tidigare i 17 kap. 8 § IL⁸², som behandlar vissa andelsförvärv, och i den numera upphävda bestämmelsen i 24 kap. 19 § IL⁸³, som behandlar utdelning av förvärvade vinstmedel, de s.k. Lundinreglerna. Begreppet har även tidigare förekommit i förlustavdragsreglerna i 9 § FAL.⁸⁴

5.2.1 Tillvägagångssätt vid bedömningen av begreppet

När det ska fastställas om förvärvaren fått en tillgång av verkligt och särskilt värde ska det göras en objektiv bedömning. Det innebär att hänsyn inte ska tas till den verksamhet som förvärvaren bedriver. Enligt äldre lagstiftning skulle bedömningen göras utifrån förvärvarens verksamhet.⁸⁵ Motiveringen till att denna koppling inte infördes i 40 kap. 16 a § IL var att ”även fysiska personer kan förvärva underskotts företag och det inte är en förutsättning att

⁸¹ Remissinstansernas kritik återfinns på s. 8 ff och Lagrådets på s. 16 i prop. 2009/10:47.

⁸² 17 kap. 8 § IL har ändrats genom SFS 2011:1510 och begreppet verkligt och särskilt värde har ersatts med begreppet verklig förlust.

⁸³ 24 kap. 19 § IL är upphävd genom SFS 2011:1510.

⁸⁴ Prop. 2009/10:47 s. 11.

⁸⁵ Se nedan avsnitt 5.3 och 5.4.

förvärvet har skett inom ramen för en näringsverksamhet.”⁸⁶ För betydelsen av att bedömningen inte ska göras utifrån förvärvarens verksamhet, se nedan avsnitt 5.5.1.

Värdet av det kapitaltillskott som lämnats till underskotts företaget ska inte beaktas vid fastställandet av värdet på tillgången. Det som är avgörande är istället vilket värde som tillgången i sig faktiskt har. Vidare ska inte heller det skattemässiga värdet på underskottet beaktas.⁸⁷ Det innebär att det skattemässiga värdet på underskottet ska reducera tillgångens värde.

Hänsyn ska inte tas till sådana tillgångar som förvärvats i samråd med den nya ägaren. För att illustrera detta ges två exempel. Det första är att tillgången inte ska beaktas om det rör sig om ett förvärv som skett från ett företag i intressegemenskap med förvärvaren. Det andra är de fall där den nya ägaren har lämnat garanti eller ställt någon form av säkerhet vid köp av tillgångar eller ingående av leverantörskontrakt.⁸⁸

Det som ska vara vägledande vid bedömningen är istället värdet av tillgångarna i företaget minus skulderna. Exempelvis om ett företag har tillgångar om 1 000 000 kr och skulder om 800 000 kr är värdet på tillgångarna 200 000 kr. Det är inte alltid som tillgångens verkliga värde överensstämmer med det bokförda värdet på tillgången. Det verkliga värdet kan vara högre än det bokförda, framförallt är detta vanligt när det gäller immateriella rättigheter. I dessa fall finns det inget hinder mot att välja det högre värdet om det går att fastställa ett värde som tillgången hade kunnat överlåtas för mellan kunniga och oberoende parter.⁸⁹ Lodin m.fl. lyfter fram att denna typ av bedömning, att fastställa värdet på tillgången, kan bli svår att göra då det förutom bedömningen även ska finnas ett krav på uppenbarhet enligt lagens ordalydelse.⁹⁰

Det är inget krav att bolaget får tillgången i samband med att bolaget förvärvar det bestämmande inflytandet, utan det väsentliga är att bolaget får tillgången i samband med kapitaltillskottet. Detta motiveras med att underskotts företaget inte ska kunna bygga upp en verksamhet med hjälp av kapitaltillskottet. Om underskotts företaget får chans att bygga upp en verksamhet kan förvärvaren hävda att denne fått en tillgång av verkligt och särskilt värde när det andra förvärvet sker, i samband med förvärvet av det bestämmande inflytandet.⁹¹

Till sist är värdet på den förvärvade tillgången beroende av hur stor andel som förvärvaren erhåller av underskotts företaget genom kapitaltillskottet.⁹²

⁸⁶ Prop. 2009/10:47 s. 11.

⁸⁷ Prop. 2009/10:47 s. 16.

⁸⁸ Prop. 2009/10:47 s. 11 och s. 16.

⁸⁹ Prop. 2009/10:47 s. 16.

⁹⁰ Lodin m.fl. (2011) s. 566.

⁹¹ Prop. 2009/10:47 s. 16.

⁹² Prop. 2009/10:47 s. 16.

5.2.2 Uppenbarhetsrekvisitet

För att kunna tillämpa undantagsregeln i 40 kap. 16 a § IL ska det vara uppenbart att förvärvaren fått en tillgång av verkligt och särskilt värde. Det är en bevisregel där förvärvaren har bevisbördan för att det förvärvats en tillgång av verkligt och särskilt värde. I prop. 2009/10:47 får det anses råda medvetenhet om vilka följder uppenbarhetsrekvisitet kan ge upphov till, då det anförs att ett företag som förvärvar ett underskotts företag kan komma att behöva vidta värderingsåtgärder eller anlita någon form av experthjälp för att kunna bevisa att tillgången är av verkligt och särskilt värde.⁹³

Lodin och von Bahr menar att uppenbarhetsrekvisitet givits en mycket restriktiv innebörd i rättstillämpningen. De lyfter fram att det torde vara nästintill omöjligt att uppfylla uppenbarhetsrekvisitet när det gäller immateriella tillgångar, exempelvis idéer, planer och experimentresultat, som inte ännu kan ses som en bokföringsbar tillgång eller som hittills inte givit någon inkomst.⁹⁴ Egenupparbetade immateriella tillgångar torde därför svårigen kunna tas upp som tillgång och som en följd av detta kan tillgångarna inte vara av verkligt och särskilt värde.

5.3 Verkligt och särskilt värde i 9 § FAL

Begreppet verkligt och särskilt värde återfanns i 9 § FAL. Bestämmelsen reglerade de fall då ett bolag gick miste om sin rätt till förlustavdrag. Regeln stadgade att om en juridisk person förvärvar aktier i sådan omfattning att denne får det bestämmande inflytandet över ett bolag, går det förvärvade bolaget miste om rätten till avdrag för förlust som uppkommit före förvärvet. Rätten till avdrag skulle dock inte falla bort om det var uppenbart att det förvärvande bolaget fått en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till dennes rörelse eller kapitalförvaltning. Till skillnad från bestämmelsen i 40 kap. 16 a § IL skulle bedömningen göras med hänsyn till förvärvarens verksamhet. För betydelsen av att hänsyn inte ska tas till förvärvarens rörelse eller kapitalförvaltning vid bedömningen enligt 40 kap. 16 a § IL, se nedan avsnitt 5.5.1.

Regeln syftade till att hindra handel med skalbolag och att motverka de förvärv som enbart var betingade av möjligheten att kunna utnyttja underskottet i det förvärvade bolaget. Syftet är därmed jämförbart med det syfte som ligger bakom 40 kap. 16 § IL, som ovan beskrivits i avsnitt 4.3.⁹⁵ Enligt motiven till 9 § FAL är ett skalbolag ett bolag som inte bedriver någon verksamhet och därför saknar ett sådant bolag verkligt och särskilt värde för den som förvärvar bolaget.⁹⁶ Tillämpningen av 9 § FAL skulle vara restriktiv.⁹⁷

⁹³ Prop. 2009/10:47 s. 13.

⁹⁴ Lodin, von Bahr (2010) s. 211.

⁹⁵ Jfr även prop. 2009/10:47 s. 11.

⁹⁶ Prop. 1983/84:63 s. 1.

⁹⁷ Prop. 1983/84:63 s. 19. Se även Ds Fi 1983:1 s. 41.

5.3.1 Exempel på vad som var en tillgång av verkligt och särskilt värde

I motiven till 9 § FAL lyftes det, till skillnad från prop. 2009/10:47, fram ett antal omständigheter som skulle vara vägledande för bedömningen av om en tillgång skulle anses vara av verkligt och särskilt värde.

Om underskotts företaget bedrev egen verksamhet och hade anställda skulle förvärvaren anses ha förvärvat en tillgång av verkligt och särskilt värde och då skulle bestämmelsen inte tillämpas. Bestämmelsen skulle inte heller tillämpas om det förvärvande bolaget hade för avsikt att fortsätta driften i underskotts företaget.⁹⁸

En ytterligare omständighet att beakta vid bedömningen var om underskotts företaget hade fysiska tillgångar och inte enbart monetära eller immateriella tillgångar. Om underskotts företaget hade fysiska tillgångar, av inte alltför obetydlig omfattning, talade det för att bolaget inte var ett skalbolag och att tillgången därför kunde ha verkligt och särskilt värde för förvärvaren.⁹⁹

Genom att använda sig av begreppet särskilt värde markerades att underskotts företag vars enda tillgångar utgörs av kassa- eller bankmedel inte kan vara av verkligt och särskilt värde för förvärvaren.¹⁰⁰ Grosskopf anförde att företag som förutom likvida medel innehåller kundfordringar inte kan ha verkligt och särskilt värde för förvärvaren, såvida förvärvaren inte bedrev någon form av factoringrörelse. Tillgången borde även vara av verkligt och särskilt värde, om underskotts företaget bestod av värdepapper och förvärvaren bedrev någon form av kapitalförvaltning.¹⁰¹

Om underskotts företaget innehar ett firmanamn, en varumärkesrätt eller annan liknande immateriell rättighet, och det förvärvande företaget befann sig inom samma bransch, var det inget som direkt bidrog till att tillgången var av verkligt och särskilt värde för förvärvaren. Det anfördes att dessa immateriella tillgångar kunde tas över separat och inte nödvändigtvis som ett led i ett aktieförvärv. Handel med underskott, och förvärv av aktierna i underskotts företaget skulle inte kunna motiveras enbart utifrån att företaget önskade förvärva exempelvis ett varumärke eller ett firmanamn.¹⁰²

Vidare hänvisades det till bestämmelserna om Lundintransaktioner och det framhölls att vad som gäller vid tolkningen av begreppet där även skulle beaktas vid tolkningen av 9 § FAL.¹⁰³ Begreppets betydelse i Lundinreglerna berörs nedan i avsnitt 5.4.

⁹⁸ Prop. 1983/84:63 s. 19.

⁹⁹ Prop. 1983/84:63 s. 19. Se även Grosskopf (1984) s. 36.

¹⁰⁰ Ds Fi 1983:1 s. 41.

¹⁰¹ Grosskopf (1984) s. 36.

¹⁰² Prop. 1983/84:63 s. 19 och s. 56. Se även Ds Fi 1983:1 s. 42.

¹⁰³ Prop. 1983/84:63 s. 19. Se även Ds Fi 1983:1 s. 41.

Om det trots ovan angivna exempel skulle uppkomma svårigheter kring tolkningen av begreppet fick det bli en fråga för skattedomstolarna.¹⁰⁴ Det får, enligt min mening, anses vara ett tidigt tecken på att lagstiftaren var medveten om att begreppet verkligt och särskilt värde kunde komma att leda till tolkningssvårigheter. Precis som anfördes i propositionen, blev tolkningen av begreppet en fråga för skattedomstolarna i RÅ 1988 ref. 48.

5.3.2 Avdragsrätten kvarstod oavsett vilken verksamhet som förvärvaren bedrev

RÅ 1988 ref. 48 var ett förhandsbesked där ett ospecificerat företag, X AB, skulle förvärva det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag, U AB. Vid förvärvet skulle U AB vara rörelsedrivande, ha egna anställda samt inneha reala tillgångar. Frågan var om U AB skulle gå miste om sin rätt till avdrag för tidigare års förluster, enligt 9 § i FAL, oavsett vilken verksamhet som förvärvaren bedrev. Det var oklart vilken verksamhet som den tänkte förvärvaren bedrev eftersom förvärvaren inte pekats ut.

HFD ansåg att med utgångspunkt i att U AB ägde betydande tillgångar i form av bl. a. varulagret och att bolaget även bedrev näringsverksamhet av betydande omfattning kunde inte U AB gå miste om rätten till förlustavdrag. Detta skulle gälla oavsett vilken verksamhet som förvärvaren bedrev. HFD anförde att undantagsregeln i 9 § FAL överhuvudtaget inte tar sikte på sådana fall då underskottsföretaget faktiskt bedriver en verksamhet och förvärvaren i sin tur har för avsikt att fortsätta driften.¹⁰⁵ HFD fastställde därmed förhandsbeskedet från Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden.

I nämndens dom fanns skiljaktiga meningar. Två ledamöter ansåg att 9 § FAL överhuvudtaget inte skulle tillämpas då ett krav för att tillämpa bestämmelsen är att det framgår vilken verksamhet som förvärvaren bedriver.¹⁰⁶

5.3.2.1 Kommentar till RÅ 1988 ref. 48

Domen aktualiserar en intressant problematik kring hur hänsyn ska tas till förvärvarens verksamhet. Ur 9 § FAL framgick att bedömningen av om en tillgång är av verkligt och särskilt värde skulle göras utifrån det förvärvande företagets rörelse. När HFD slog fast att rätten till förlustavdrag inte föll bort oavsett vilken rörelse som det förvärvande bolaget bedrev anser jag att HFD inte fäste någon avgörande betydelse på att bedöma den omständighet som återfinns i 9 § FAL om att tillgången ska vara av verkligt och särskilt värde med hänsyn till det förvärvande bolagets näringsverksamhet. Enligt vad jag förstår, valde domstolen istället att upprätthålla möjligheten till förlustavdrag med utgångspunkt i att U AB

¹⁰⁴ Prop. 1983/84:63 s. 19.

¹⁰⁵ Prop. 1983/84:63 s. 19 och s. 29.

¹⁰⁶ Ledamöterna Herrlins och Vesters skiljaktiga mening återfinns i RÅ 1988 ref. 48.

inte var ett skalbolag. Om hänsyn skulle ha tagits till förvärvarens verksamhet borde utfallet istället blivit på det sätt som de två skiljaktiga ledamöterna i nämnden förordade, dvs. att 9 § FAL överhuvudtaget inte kunde tillämpas på situationen eftersom förvärvarens verksamhet var okänd.

HFD var tydlig med att det skulle röra sig om ett skalbolag för att rätten till förlustavdrag skulle gå förlorad. Det uppställdes inte något krav på att den verksamhet som förlustbolaget bedrev skulle vara integrerad med den som bedrevs av det förvärvande bolaget, under förutsättning att förlustbolaget bedrev någon form av verksamhet och att förvärvarens avsikt varit att fortsätta bedriva verksamheten.¹⁰⁷ Slutsatsen får enligt min mening vara att om förvärvet inte avser ett skalbolag var tillgången av verkligt och särskilt värde för förvärvaren. Utfallet skulle kunna öppna upp en möjlighet för att bortse från att hänsyn ska tas till förvärvarens verksamhet, eftersom möjligheten till förlustavdrag kan godkännas enbart för att det förvärvande bolaget inte är ett skalbolag. Det får anses vara en tolkning som görs främst med stöd i förarbetena och inte med stöd i 9 § FAL. I motiven påtalades just detta, dvs. att om underskotts företaget bedrev verksamhet och förvärvaren hade för avsikt att fortsätta driften skulle regeln inte alls tillämpas.¹⁰⁸

Wiman tycks vara av liknande uppfattning. Han menar att det väsentliga var att förlustbolaget bedrev verksamheten vidare och att det var oväsentligt vilken verksamhet som det förvärvande bolaget bedrev. Han lyfter fram att begreppet verkligt och särskilt värde därför endast får anses ha begränsad betydelse i praktiken.¹⁰⁹ Enligt Wiman innebär det att varken begreppet verkligt och särskilt värde eller det faktum att hänsyn ska tas till förvärvarens verksamhet, spelade någon avgörande betydelse i RÅ 1988 ref. 48.

5.4 Lundinreglerna

Som anförts ovan i avsnitt 5.3.1 har begreppet verkligt och särskilt värde även tidigare förekommit i 17 kap. 8 § IL och i 24 kap. 19 § IL, de s.k. Lundinreglerna. För att skapa tydlighet kommer den fortsatta framställningen endast att illustrera regelverket i 24 kap. 19 § IL.¹¹⁰

Tidigare återfanns 24 kap. 19 § IL i 7 § 8 mom. 5 st. SIL och därefter i 24 kap. 18 § IL. Lundinreglerna fanns för att hindra det som kallas för lundintransaktioner.¹¹¹ I korthet innebar en lundintransaktion att bolag med stora beskattade vinster såldes till ett annat bolag. I

¹⁰⁷ Se här SOU 1992:67 s. 74 och prop. 1983/84:63 s. 19.

¹⁰⁸ Prop. 1983/84:63 s. 19.

¹⁰⁹ Wiman (2002) s. 61.

¹¹⁰ I avsnitt 5.4.2 nedan ges exempel på vad som var en tillgång av verkligt och särskilt värde i 24 kap. 19 § IL. Dessa exempel är också tillämpliga på 17 kap. 8 § IL. Båda bestämmelserna härrör från prop. 1966 nr 85.

¹¹¹ Bakgrunden till Lundinreglerna finns i SOU 1963:52.

samband med försäljningen kunde vinsterna utdelas skattefritt.¹¹² Att genomföra en transaktion på detta sätt innebar ett kringgående av utdelningsbeskattningen, dvs. det andra ledet i bolagens dubbelbeskattning.¹¹³

Lundinregelns utformning i 24 kap. 19 § IL var som följer; om ett företag förvärvar andelar i ett annat företag kan det förvärvande bolaget inte skattefritt ta emot utdelning som består i uppsamlade vinstmedel hos det förvärvade bolaget. För att ta emot utdelning skattefritt ska det vara uppenbart att det köpande bolaget genom förvärvet får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till dess rörelse eller kapitalförvaltande verksamhet.¹¹⁴ Bestämmelsen begränsade därmed rätten att ta emot skattefri utdelning. Huvudregeln var annars att utdelning på näringsbetingade andelar inte skulle tas upp till beskattning.¹¹⁵

5.4.1 Motiven till Lundinreglerna

Syftet med regleringen var att den skulle tillämpas på förfaranden där strävan varit att omintetgöra eller mildra beskattningen, dvs. att hindra förvärv som inte var affärsmässigt motiverade. Det skulle inte vara möjligt att genomföra transaktioner utan att det andra ledet i bolagens dubbelbeskattning utlöstes. Regleringen skulle bl. a. fånga in de fall där förvärvet inte hade gjorts med syfte att fortsätta bedriva verksamheten i det förvärvade bolaget. Om tänkbara skattelättnader varit det huvudsakliga motivet till utformningen av rättshandlingen skulle handlingen falla in under regeln. Tillämpningen av bestämmelsen skulle vara restriktiv likt tillämpningen av 9 § FAL. Med hänsyn till de risker som fanns för att skattelättnader inte skulle medges uttalades det att bolag kommer att avstå från att genomföra vissa transaktioner. Bestämmelsen syftade därför till att skapa en återhållande effekt.¹¹⁶

Lundinregeln skulle som ovan nämnts omfatta de förvärv som kunde antas syfta till att ett bolag fick en obehörig förmån i beskattningshänseende. Det betonades dock att obehöriga förmåner eller skattevinster, kunde uppkomma även vid affärsmässiga förvärv. En skattevinst skulle därmed inte automatiskt ses som icke-affärsmässig.¹¹⁷ Lodin m.fl. lyfter fram att vissa sätt att minska sin skatt på kan vara helt legitima. Det får anses självklart att den skattskyldiga väljer den ur skattesynpunkt mest fördelaktiga affärstransaktionen.¹¹⁸

¹¹² Grosskopf (1988) s. 182.

¹¹³ Lodin m.fl. (2011) s. 524.

¹¹⁴ Prop. 1966 nr 85 s. 52. Se även Andersson m.fl. (2011) s. 780.

¹¹⁵ Prop. 2011/12:17 s. 12.

¹¹⁶ Prop. 1966 nr 85 s. 52 ff. Jfr den restriktiva tillämpningen i FAL, prop. 1983/84:63 s. 19.

¹¹⁷ Prop. 1966 nr 85 s. 53.

¹¹⁸ Lodin m.fl. (2011) s. 730.

Vid tillkomsten av Lundinregeln var frågan vilken utformning som bestämmelsen skulle få. Antingen skulle bestämmelsen vara detaljrik eller av en mer allmän karaktär.¹¹⁹ Valet föll på en regel av allmän karaktär då det inte ansågs vara en bra metod att exakt ange vilka omständigheter som skulle bidra till att utdelning tas upp till beskattning. En detaljrik bestämmelse skulle brista i tydlighet då den skulle bli alldeles för svårtolkad.¹²⁰ Regler som kan tänkas kringgå genom skatteflykt, exempelvis Lundinreglerna, har i allmänhet diffusa rekvisit.¹²¹

Från början var det enbart förslag på att använda sig av begreppet verkligt värde. Advokatsamfundet föreslog emellertid att även begreppet särskilt värde borde införas i lagstiftningen för att bringa klarhet i hur företag som enbart har reella tillgångar, i form av kassa- eller bankmedel, skulle hanteras. Följden blev att begreppet särskilt värde infördes tillsammans med begreppet verkligt värde.¹²²

Kommittén var medveten om att begreppet verkligt och särskilt värde var hållna i tämligen allmänna ordalag och den var införstådd med att invändningar kommer att göras mot begreppet eftersom både myndigheter och skattskyldiga kommer att få det svårt att tolka begreppet. Kommittén anförde dock att tolkningssvårigheterna inte fick anses vara något större problem då lagstiftningen endast berör en begränsad del av skattelagstiftningen och till denna begränsade del hör nästan undantagslöst främst juridiska personer. Dessa juridiska personer torde inte uppleva tolkningssvårigheter då de har tillgång till personer med särskilda kvalifikationer att förstå lagstiftningens innebörd.¹²³

5.4.2 Exempel på vad som var en tillgång av verkligt och särskilt värde

Precis som i motiven till 9 § FAL lyftes det fram ett antal omständigheter som skulle vara vägledande vid bedömningen av om en tillgång skulle anses vara av verkligt och särskilt värde enligt Lundinreglerna.

Ett bolag som enbart innehar kassa- eller bankmedel kunde inte anses vara av verkligt och särskilt värde. En fordran på tredje man konstituerade inte heller verkligt och särskilt värde, detta även om fordringen var säker.¹²⁴

¹¹⁹ Det får anses vara en vanlig problematik inom skatterätten att göra en avvägning mellan en konkret/utförlig lag i förhållande till en mer abstrakt/stram lag. Se här Mattsson (2003) s. 276 och Hellner (1990) s. 194 f.

¹²⁰ Prop. 1966 nr 85 s. 52. Se även Lindencrona (1983) s. 496.

¹²¹ Kellgren (1997) s. 59.

¹²² Prop. 1966 nr 85 s. 64.

¹²³ Prop. 1966 nr 85 s. 54.

¹²⁴ Prop. 1966 nr 85 s. 64.

Patent, marknadsrättigheter och andra typer av immateriella tillgångar var av verkligt och särskilt värde endast om de hade ett faktiskt och reellt värde. Att fastställa detta värde torde vara svårt. Det var osäkert om ett firmanamn kunde vara av verkligt och särskilt värde.¹²⁵

På samma sätt som i 9 § FAL krävdes att tillgången skulle vara av verkligt och särskilt värde med hänsyn till det förvärvande bolagets verksamhet. Om det köpta bolaget enbart hade tillgångar som var finansiella, exempelvis aktier, obligationer och fordringar, kunde de endast anses vara av verkligt och särskilt värde om förvärvaren själv bedrev en betydande kapitalförvaltning.¹²⁶

Det är den som är skattskyldig som skulle visa att tillgången var av verkligt och särskilt värde. Det är en bevisbörda som ansågs vara svår att uppfylla. Departementschefen menade dock att denna bedömning inte borde vara svår att göra då det torde vara tämligen lätt att visa att företag med reella tillgångar är av verkligt och särskilt värde för köparen.¹²⁷ Grosskopf menade att den som vill vara säker på att inte omfattas av Lundinreglernas effekter ”måste helt enkelt se till, att det köpta bolaget verkligen har en reell rörelse med tillhörande tillgångar”. Han lyfte särskilt fram att det är viktigt att det skulle röra sig om substantiella rörelsetillgångar.¹²⁸

Om det trots ovan angivna exempel uppkom tolkningssvårigheter hänvisades det, precis som i motiven till 9 § FAL, till taxeringsmyndigheterna för att tolka och tillämpa begreppet.¹²⁹

5.5 Vad är en tillgång av verkligt och särskilt värde?

Den ovanstående framställningen i avsnitt 5 har visat på hur begreppet verkligt och särskilt värde ska tolkas i 40 kap. 16 a § IL, och hur det har tolkats i 9 § FAL och i Lundinreglerna. I prop. 2009/10:47 ges det ytterst få exempel på vad som är en tillgång av verkligt och särskilt värde. Det går att finna exempel i doktrinen som talar om att tillgången är av verkligt och särskilt värde om tillgångar, personal eller metoder är av värde för det bolag som förvärvat underskotts företaget. Lodin och von Bahr menar att dessa tillgångar förmodligen är av verkligt och särskilt värde för förvärvaren om det förvärvande bolaget befinner sig i samma bransch som underskotts företaget eller inom närliggande branscher. De menar vidare att tillgången även får anses vara av verkligt och särskilt värde om förvärvaren är en finansiär som är villig att satsa pengar på ett potentiellt utvecklingsprojekt i underskotts företaget.¹³⁰

¹²⁵ Grosskopf (1988) s. 182.

¹²⁶ Grosskopf (1988) s. 182.

¹²⁷ Prop. 1966 nr 85 s. 64.

¹²⁸ Grosskopf (1988) s. 182.

¹²⁹ Prop. 1966 nr 85 s. 54.

¹³⁰ Lodin, von Bahr (2010) s. 212 f.

I 9 § FAL och Lundinreglerna gavs betydligt fler exempel, se ovan avsnitt 5.3.1 och 5.4.2. Det nämns i prop. 2009/10:47 att begreppet sedan tidigare förekommit i annan lagstiftning. Det görs vidare tydligt att bedömningen inte ska göras i förhållande till det förvärvande företagens verksamhet, på det sätt som den gjordes i 9 § FAL och i Lundinreglerna. Det är den enda kommentaren som görs i förhållande till den äldre lagstiftningen. I brist på förtydliganden i nuvarande lagstiftning är frågan därför om begreppet verkligt och särskilt värde ska anses ha samma innebörd som det hade i 9 § FAL och Lundinreglerna och i vilken mån som tolkningen enligt dessa bestämmelser ska präglade den bedömning som ska göras enligt 40 kap. 16 a § IL.

Lilja och Lodin m.fl. menar att begrepp som återfinns på fler än ett ställe i IL bör ha samma innebörd för det fall annat inte tydligt angivits.¹³¹ 9 § FAL är visserligen inte samma lagstiftning som IL men Lodin m.fl. menar att det går att utgå ifrån att lagstiftaren är konsekvent och att ett begrepp har samma betydelse för det fall inte annat uttryckligt angivits. Lundinreglerna har förekommit i samma lagstiftning som bestämmelsen 40 kap. 16 a § IL och där borde uttalandet från Lodin m.fl. vara vägledande. Lodin m.fl. lyfter dock fram att samma begrepp inte alltid ansetts haft samma betydelse i olika lagrum. I ett rättsfall rörande tolkningen av begreppet omsättningstillgång har begreppet ansetts vara detsamma som lager, dvs. en snäv bedömning, men på andra ställen i lagstiftningen har begreppet ansetts ha en vidare innebörd. Lodin m.fl. poängterar dock att detta var innan tillkomsten av IL och att det finns fog för en mer konsekvent tillämpning i IL.¹³² Det är dock värt att notera att Lundinreglerna återfanns i annan lagstiftning innan regleringen infördes i IL. Det skulle kunna tala för en mindre konsekvent tillämpning.

Det enda som tydligt angivits i prop. 2009/10:47 är att hänsyn inte ska tas till förvärvarens verksamhet. Med utgångspunkt i uttalanden från Lilja och Lodin m.fl. skulle innebörden vara att begreppet verkligt och särskilt värde ska ha den tolkning som åsyftats i 9 § FAL och Lundinreglerna. Jag delar deras uppfattning och vägledning borde därför kunna hämtas från FAL och Lundinreglerna. Frågan är dock hur tolkningen av begreppet påverkas av att bedömningen i 40 kap. 16 a § IL inte ska göras utifrån förvärvarens verksamhet.

5.5.1 Följder av att bedömningen inte ska göras utifrån förvärvarens verksamhet

För att analysen ska bli konkret och inte för abstrakt kommer jag fortsättningsvis att diskutera problematiken kring att hänsyn inte ska tas till förvärvarens verksamhet, utifrån tillgångar av typen kontanta- och finansiella medel. Om alla typer av tillgångar skulle analyseras skulle framställningen bli för omfattande.

¹³¹ Lilja (2009) s. 837. Se även Lodin m.fl. (2011) s. 711.

¹³² Lodin m.fl. (2011) s. 711. Se vidare RÅ 1997 ref. 5 II.

Enligt motiven till 9 § FAL och Lundinreglerna kan inte kontanta medel anses vara av verkligt och särskilt värde för förvärvaren, se ovan avsnitt 5.3.1 och 5.4.2. I prop. 2009/10:47 anförs inget om hur kontanta medel ska behandlas och bedömningen ska inte göras utifrån förvärvarens verksamhet. Innebär en avsaknad av att hänsyn inte ska tas till förvärvarens verksamhet att finansiella instrument kan ha verkligt och särskilt värde oavsett vilken form av verksamhet som förvärvaren bedriver?¹³³

Om det förvärvande bolaget bedriver någon form av kapitalrörelse torde det vara klart att finansiella instrument är av verkligt och särskilt värde. Men frågan blir genast oklar i de fall då det förvärvande bolaget inte bedriver någon kapitalrörelse. För att försöka svara på frågan om finansiella instrument kan ha verkligt och särskilt värde är det intressant att lyfta fram vad remissinstansen Allmänna ombudet anförde i samband med prop. 1983/84:63. Allmänna ombudet menade att i de fall där en begränsning görs till förvärvarens verksamhet kommer det att bli en snävare bedömning än i de fall där hänsyn inte ska tas till förvärvarens verksamhet. Om hänsyn ska tas till förvärvarens verksamhet skulle möjligheterna till förlustutjämning kunna falla bort p.g.a. att det rör sig om två företag som rör sig inom helt skilda branscher eller som bedriver helt olika rörelser.¹³⁴ Med utgångspunkt i detta uttalande är det enligt min uppfattning motiverat att argumentera för att bedömningen i 40 kap. 16 a § IL inte ska vara lika snäv som den i 9 § FAL och Lundinreglerna, eftersom förvärvarens verksamhet inte ska beaktas i 40 kap. 16 a § IL. Det skulle innebära att finansiella instrument och kassa- och bankmedel kan vara av verkligt och särskilt värde för förvärvaren även om förvärvaren inte bedriver någon form av kapitalrörelse. Enligt min mening är en sådan tolkning rimlig mot bakgrund av att tolkningen enligt prop. 2009/10:47 ska vara objektiv.

Nylén och Sträng lyfter dock fram omständigheter som talar emot denna slutsats. Med utgångspunkt i Lundinreglerna och RÅ 1988 ref. 48 anser de att begreppet verkligt och särskilt värde anspelar på tillgångar som är att hänföra till rörelse. Enligt 2 kap. 24 § IL avses med rörelse annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Dessa tillgångar kan dock anses som tillgångar i rörelse om de innehas som ett led i en rörelse.¹³⁵ Om en tolkning görs utifrån 2 kap. 24 § IL skulle det innebära att det blir svårt att bevisa att kassa- och bankmedel är av verkligt och särskilt värde för förvärvaren om denne inte bedriver någon form av kapitalrörelse.

Om bedömningen inte ska göras lika snävt som i 9 § FAL och Lundinreglerna skulle det kunna innebära en utvidgning av vilka tillgångar som kan anses vara av verkligt och särskilt värde. Tillgångarna kan då vara av verkligt och särskilt värde oavsett vilken verksamhet som

¹³³ Se här Sandberg (2010) s. 633 som ställer samma fråga.

¹³⁴ Som exempel ges ett bageriföretag som vill förvärva ett stålverksföretag. Se vidare prop. 1983/84:63 s. 55.

¹³⁵ Nylén, Sträng (2010) s. 74.

förvärvaren bedriver. Om syftet med 40 kap. 16 a § IL är att fånga in fler fall än förvärv av rena skalbolag borde kanske begränsningen till förvärvarens verksamhet införts i lagtexten. Utan en sådan begränsning torde kontanta medel kunna vara av verkligt och särskilt värde oavsett vilken verksamhet som förvärvaren bedriver.

Det är värt att kort uppmärksamma det som tidigare omnämnts om immateriella tillgångar ovan i avsnitt 5.4.2. Enligt Grosskopf var det osäkert om immateriella tillgångar kunde vara av verkligt och särskilt värde.¹³⁶ Här är det värt att notera att företag tidigare till stor del bestod av fastigheter, och inte som idag till stor del av immateriella tillgångar. De uttalanden som finns om verkligt och särskilt värde bör därför läsas i ljuset av att företag tidigare till stor del bestod av fastigheter. Med utgångspunkt i denna skillnad är det inte säkert att samma bedömning skulle göras avseende immateriella tillgångar idag. Det skulle kunna innebära att det idag finns en ökad möjlighet för att en immateriell tillgång kan vara av verkligt och särskilt värde, eftersom immateriella tillgångar har större betydelse för en företagsstruktur idag.

I avsaknad av förtydliganden i prop. 2009/10:47 får det som anförts i motiven till 9 § FAL och Lundinreglerna anses vara vägledande för bedömningen av vad som är en tillgång av verkligt och särskilt värde. Framställningen har visat på omständigheter i motiven som *kan* och *borde* medföra att en tillgång är av verkligt och särskilt värde. Kellgren m.fl. är eniga om att HFD ger motivuttalanden i propositioner stor betydelse.¹³⁷ Det skulle innebära att motivuttalanden till 9 § FAL och Lundinreglerna med största sannolikhet skulle följas när det blir aktuellt att bedöma om en tillgång är av verkligt och särskilt värde. Det är dock viktigt att vara medveten om att det enbart är lagtexten som är den bindande rättskällan. Såväl teoretiskt som praktiskt skulle avvikelser kunna göras från uttalanden i propositioner. Det går inte att utgå ifrån att motiven till den äldre lagstiftningen kommer vara vägledande. Det är en annan sak att en avvikelse från motiven kraftigt skulle ifrågasättas, främst ur ett rättssäkerhetsperspektiv.

Begreppet verkligt och särskilt värde får enligt mig, trots uttalanden i prop. 2009/10:47 och i motiven till FAL och Lundinreglerna, anses vara oklart till sin innebörd. Vad som är en tillgång av verkligt och särskilt värde kommer, precis som anfördes i motiven till FAL och Lundinreglerna, att bli en fråga för HFD.¹³⁸ För att kunna skapa en likformig rättstillämpning bör domstolarna vid tolkningen av begreppet utgå ifrån vad som är lagens syfte, dvs. att förhindra att handel sker med företag som har stora underskott. Förvärv av sådana företag kan inte innebära att tillgångar är av verkligt och särskilt värde.

¹³⁶ Grosskopf (1988) s. 182.

¹³⁷ Se här bl. a. Kellgren (1997) s. 90 f, Lindencrona (1983) s. 492 och Pahlsson (2003) s. 81.

¹³⁸ SKU 2009/10:SkU25 s. 6.

Det får anses nästintill klart att underskotts företag som endast utgör skalbolag inte kan ha verkligt och särskilt värde. Endast i ytterst sällsynta fall skulle förvärv av sådana bolag komma att bli en fråga för HFD. Det är istället de underskotts företag som har tillgångar utöver det tomma skalet som kommer att skapa tolkningsproblem. Med största sannolikhet kommer det för dessa företag, även om det inte omnämns i prop. 2009/10:47, att bli en restriktiv tillämpning av bestämmelsen. Detta trots att tillämpningen inte borde vara lika snäv eftersom hänsyn inte ska tas till förvärvarens verksamhet. Den slutsatsen får dock anses vara rimlig mot bakgrund av motiven till 9 § FAL och Lundinreglerna. Om det blir en restriktiv tillämpning av 40 kap. 16 a § IL finns risken för att förvärv som är affärsmässigt motiverade kommer att påverkas.

5.6 Följder för affärsmässigt motiverade förvärv

Den ovanstående framställningen har visat på att den klart uttalade ambitionen med 40 kap. 16 a § IL är att förvärv som är affärsmässigt motiverade inte ska drabbas av undantagsregeln. I prop. 2009/10:47 omnämns att bestämmelsen i möjligaste mån inte ska påverka förvärv som är affärsmässigt betingade.¹³⁹ Men då begreppet verkligt och särskilt värde är oklart till sin innebörd leder detta i sin tur till att affärsmässigt motiverade förvärv kan komma att omfattas av bestämmelsen.

Det är de underskotts företag som inte enbart består av ett tomt skal som kommer att skapa tolkningsproblem. För det första kommer osäkerheten kring hur verkligt och särskilt värde ska tolkas att skapa en återhållsam effekt. Osäkerheten kommer bidra till att förvärv, som till sin karaktär med största sannolikhet är affärsmässiga, inte kommer att genomföras då förvärvaren inte i sådan grad som det är motiverat kan fastställa att tillgången som förvärvas är av verkligt och särskilt värde. Det innebär att förvärv, som skulle kunna vara till nytta för den svenska företagsmarknaden, riskerar att hindras. Även om det förvärvande bolaget torde känna sig säker på att transaktionen innefattar ett förvärv av en tillgång av verkligt och särskilt värde finns alltid risken för att domstolarna i efterhand kan underkänna transaktionen. Den risken torde vara stor eftersom det rör sig om ett svårtolkat begrepp.

Mot detta kan å andra sidan invändas att begreppet verkligt och särskilt värde sedan länge funnits i det svenska skattesystemet. Även om det inte ges ett tydligt uttalande i prop. 2009/10:47 så finns det flertalet uttalanden i äldre motiv som borde skapa bra vägledning för vad som är en tillgång av verkligt och särskilt värde. Motiven skapar då en förutsebarhet som gör att affärsmässigt motiverade förvärv inte påverkas i någon anmärkningsvärd grad.

¹³⁹ Prop. 2009/10:47 s. 10.

Det är dock inte alla som har möjlighet att kontrollera motivuttalanden på det sätt som beskrivs i prop. 1966 nr 85.¹⁴⁰ Pålsson menar att motivuttalanden ger vägledning, men för det första ska de skattskyldiga finna motivuttalanden och de ska även kunna tillgodogöra sig det innehåll som motivet beskriver. Att betydelsefulla omständigheter omnämns i en proposition är givetvis av stor betydelse och skapar förutsebarhet, men bara i de fall som de skattskyldiga läser propositionen och i sin tur tillgodogör sig innehållet. Det faktum att viktiga omständigheter döljs i motiven kan vara till nackdel för de skattskyldiga då de inte kan tillgodogöra sig motiven.¹⁴¹ Något som skulle vara tänkt att underlätta bedömningen kan då samtidigt skapa bristande förutsebarhet då motivuttalanden inte kan beaktas och analyseras djupt i varje enskilt fall.

Den klara uppfattningen i doktrinen är att den nya lagregeln är svårtolkad och att den eftersätter skattskyldigas berättigade krav på rättsäkerhet och förutsebarhet.¹⁴² Lodin och von Bahr belyser särskilt att bestämmelsen kommer slå hårt mot förvärv av företag som besitter stora innovationsmöjligheter och har stor utvecklingspotential. De menar att den svenska företagsmarknaden riskerar att gå miste om dessa lovande företagsidéer då de inte kan fullföljas p.g.a. den nya undantagsbestämmelsen.¹⁴³ Även SkU uppmärksammade, under beredningen av lagärendet, farhågor om vilken inverkan som bestämmelsen skulle få på innovationsinriktade företag. SkU lyfte särskilt fram hur de värden som innovationsinriktade företag har i form av forsknings- och utvecklingsarbeten, men som inte är bokförda som en tillgångspost, kommer att påverkas av undantaget i 40 kap. 16 a § IL.

En finansiär som vill nyttja ett underskottsföretags forsknings- och utvecklingsarbeten, ska inte behöva drabbas negativt enbart för att underskottsföretaget även har stora underskott. Undantagsregeln kommer precis som SkU uttryckte det ”medföra ogynnsamma effekter även för affärsmässigt betingad verksamhet som åtgärden primärt inte riktar sig mot”.¹⁴⁴

Kritiken mot att undantagsregeln påverkar affärsmässigt motiverade förvärv får enligt mig anses vara befogad. Svårigheterna kring hur begreppet verkligt och särskilt värde ska tolkas kommer att skapa en osäkerhet som gör att förvärv som egentligen skulle vara affärsmässigt motiverade inte genomförs.

Det kan inte vara åsyftat att innovationsföretag och underskottsföretag som besitter bra företagsidéer ska omfattas av den nya bestämmelsen. Förvärv av sådana företag kan vara affärsmässiga och därmed bra för den svenska ekonomin. Frågan är därför vad som ska göras för att affärsmässigt motiverade förvärv inte ska falla in under bestämmelsen. Finns det någon

¹⁴⁰ Prop. 1966 nr 85 s. 54. Se ovan avsnitt 5.4.1.

¹⁴¹ Pålsson (2003) s. 80 f.

¹⁴² Se bl. a. Lilja (2009), Sandberg (2010) och Virin (2009).

¹⁴³ Lodin, von Bahr (2010) s. 210 f.

¹⁴⁴ SkU 2009/10:SkU25 s. 6 f.

annan form av begreppsanvändning som skulle vara lämpligare? Lagstiftaren har ingen möjlighet att förutse alla de tänkbara fall som domstolarna kan komma att ställas inför, men med en annan begreppsanvändning kan möjligtvis förutsebarheten öka.¹⁴⁵

¹⁴⁵ Se angående förutsebarheten Hellner (1990) s. 156 och Ekelöf (1990) s. 63 f. Se även Lodin m.fl. (2011) s. 711.

6 Förslag till en alternativ begreppsanvändning

6.1 Inledning

I kapitel 5 har begreppet verkligt och särskilt värde analyserats mer ingående. Det får anses klart att begreppet kommer att skapa tolkningsproblem. Den övervägande uppfattningen är att regelverket om underskottsavdrag måste ändras helt, men vissa menar att det framförallt är viktigt att ersätta begreppet verkligt och särskilt värde med ett annat begrepp. Detta kapitel ska försöka ge ett förslag till en alternativ begreppsanvändning. Det kommer att göras en analys av om begreppet affärsmässigt motiverat skulle vara ett mer lämpligt begrepp än verkligt och särskilt värde. Framställningen ska ses som en ansats till att fundera över om begreppet affärsmässigt motiverat skulle skapa mindre tolkningssvårigheter och därmed en bättre förutsebarhet för de skattskyldiga.

6.2 Begreppet affärsmässigt motiverat i 24 kap. IL

Mitt förslag till en alternativ begreppsanvändning är att ersätta begreppet verkligt och särskilt värde med begreppet affärsmässigt motiverat. Valet av begrepp har gjorts med utgångspunkt i att 40 kap. 16 a § IL tillkommit för att förvärv som är affärsmässigt motiverade inte ska omfattas av lagstiftningen. Enligt min mening är det därför rimligt att tänka sig att begreppet affärsmässigt motiverat skulle kunna införas i 40 kap. 16 a § IL eftersom begreppet verkligt och särskilt värde har till syfte att visa på vilka förvärv som är affärsmässigt motiverade.

Begreppet affärsmässigt motiverat förekommer i flera bestämmelser i IL.¹⁴⁶ I den fortsatta framställningen väljer jag att fokusera på bestämmelserna i 24 kap. 10 a-e §§ IL. Dessa bestämmelser behandlar ränteavdragsbegränsningar och liknande spärreglerna i underskottsavdragsreglerna har regleringen till syfte att hindra skatteplanering och därmed minska risken för betydande skattebortfall.¹⁴⁷ Motiven till de båda bestämmelserna får därmed anses vara av liknande karaktär och därför är det enligt min uppfattning lämpligt att utforma analysen av begreppet affärsmässigt motiverat med utgångspunkt i den betydelse det har i ränteavdragsbegränsningarna. Dessutom har både regleringen för underskottsavdrag och regleringen för ränteavdragsbegränsningar skärpts och som en följd av denna skärpning har det i båda regelsystemen tillkommit undantagsregler som ska se till att affärsmässigt motiverade förvärv inte hindras.¹⁴⁸

¹⁴⁶ 22 kap. 3 § IL, 23 kap. 2-3 §§ IL, 25 kap. 8 § IL, 39 a kap. 7 a § IL.

¹⁴⁷ Prop. 2008/09:65 s. 1 och s. 43 f.

¹⁴⁸ Prop. 2008/09:65 s. 56 ff. Jfr här prop. 2009/10:47 s. 11.

6.2.1 Kort om bestämmelserna om ränteavdragsbegränsningar

24 kap. IL behandlar räntor och utdelningar och i bestämmelserna 24 kap. 5-10 §§ IL regleras när ränta på vinstandelslån får dras av. Begränsningar för att dra av räntan finns sedan i 24 kap. 10 a-c §§ IL.¹⁴⁹ Bestämmelserna ska förhindra s.k. räntesnurror.¹⁵⁰ Regleringen ska motverka ett skattplaneringsförfarande där ränteavdrag görs av ett företag inom en intressegemenskap i Sverige, som är föremål för en normal beskattning, medan den motsvarande ränteinkomsten inte beskattas alls eller endast är föremål för en mycket låg beskattning.¹⁵¹ Precis som reglerna i 40 kap. IL var frågan om skatteflyktslagen kunde vara tillämplig på förfarandet med räntesnurror, jfr ovan avsnitt 4.5. HFD fastslog att skatteflyktslagen inte kunde användas för att komma åt räntesnurrorna.¹⁵²

För att begränsningarna i rätten att dra av räntan i 24 kap. 10 a-c §§ IL inte ska omfatta fler situationer än vad som från början avsetts finns två kompletteringsregler som trots undantagen tillåter att räntan dras av, 24 kap. 10 d-e §§ IL.¹⁵³ I båda dessa bestämmelser förekommer begreppet affärsmässigt motiverat.

I 24 kap. 10 d § finns två regler som tillåter att räntan dras av. 24 kap. 10 d § första stycket första punkten IL, den s.k. tioprocentsregeln, tillåter att räntan dras av om den inkomst som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen, som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle haft den inkomsten. Tioprocentsregeln ska dock inte tillämpas om SKV kan visa att såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgiften till övervägande del inte är affärsmässigt motiverade, 24 kap. 10 d § andra stycket IL.¹⁵⁴

24 kap. 10 d § första stycket andra punkten IL, den s.k. ventilen, är den andra regeln som tillåter att räntan dras av. Räntan får dras av om den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. Av liknande karaktär är 24 kap. 10 e § första stycket andra punkten IL. Den bestämmelsen aktualiseras då det rör sig

¹⁴⁹ Den 1 januari 2013 ändrades bestämmelserna för att ytterligare begränsa rätten att dra av räntan, se vidare prop. 2012/13:1 s. 229 och s. 270. Begreppet affärsmässigt motiverat finns dock fortfarande kvar i lagstiftningen. 24 kap. 10 d § första stycket andra punkten IL, den s.k. ventilen, har flyttats till 24 kap. 10 e § IL, se vidare prop. 2012/13:1 s. 332. Dåvarande 24 kap. 10 e § IL har bytt beteckning och är istället 24 kap. 10 f § IL, se vidare prop. 2012/13:1 s. 334.

¹⁵⁰ Andersson m.fl. (2011) s. 754.

¹⁵¹ Andersson m.fl. (2011) s. 754. Se även prop. 2008/09:65 s. 1, s. 30 och s. 56 f.

¹⁵² RÅ 2007 ref. 84 och 85. De s.k. industrivärlden-domarna. I RÅ 2007 ref. 84 kunde lagen inte tillämpas eftersom skulden uppkommit före skatteflyktslagen trädde i kraft. I RÅ 2007 ref. 85 kunde lagen inte tillämpas då förfarandet inte uppfyllde kriterierna i 2 § punkten 2 och punkten 3 i skatteflyktslagen.

¹⁵³ Andersson m.fl. (2011) s. 758.

¹⁵⁴ Andersson m.fl. (2011) s. 758. 24 kap. 10 d § andra stycket IL ändrades den 1 januari 2013 och har ersatts av ett tredje stycke som ska hindra att räntan dras av om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, se vidare prop. 2012/13:1 s. 333.

om back-to-back-lån.¹⁵⁵ Utrymmet för att tillämpa bestämmelserna och dra av räntan har i de flesta fall varit mycket begränsade då det vid bedömningen av om ett förvärv ska anses vara affärsmässigt motiverat ska skiljas mellan affärsmässiga skäl och organisatoriska skäl. HFD menar att en omorganisation oftast är en intern angelägenhet som inte innebär att en affär genomförs med någon oberoende part. På en sådan situation ska ränteavdragsbegränsningarna inte tillämpas.¹⁵⁶

6.2.2 Närmare om begreppet affärsmässigt motiverat

Med begreppet affärsmässigt motiverat i 24 kap. IL menas att det ska ligga sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden, utöver eventuella skattemässiga effekter, bakom en transaktion.¹⁵⁷ Om skatteskal ligger bakom utformningen av rättshandlingen är förvärvet inte affärsmässigt motiverat.¹⁵⁸ Det är dock viktigt att notera, precis som i underskottsavdragsreglerna, att en transaktion kan vara affärsmässigt motiverad trots att vissa fördelaktiga skatteeffekter uppkommer, vid sidan av de affärsmässiga skälen.¹⁵⁹ Det kan således vara affärsmässigt att ta viss skattehänsyn i samband med handel.

Kravet på affärsmässighet i ränteavdragsbegränsningarna bör enligt motiven ställas högt. Det ska göras en samlad bedömning för att avgöra om transaktionen kan anses affärsmässigt betingad.¹⁶⁰

Begreppet affärsmässigt motiverat förekommer i 24 kap. IL tillsammans med de kvantifierande uttrycken övervägande och huvudsakligen. Med övervägande del avses mer än hälften och med huvudsakligen förstås 75 procent.¹⁶¹ De kvantifierande uttrycken finns ”för att det klart ska framgå att bestämmelserna bara ska tillämpas om de affärsmässiga motiven – vid sidan om eventuella skatteeffekter – är klart överordnade övriga skäl för transaktionerna.”¹⁶²

6.2.3 Kritik mot begreppet

Valet av att använda sig av rekvisitet affärsmässigt motiverat i ränteavdragsbegränsningarna har ifrågasatts, precis som begreppet verkligt och särskilt ifrågasatts i 40 kap. 16 a § IL. Sveriges advokatsamfund anförde att tillämpningen av begreppet ”riskerar att bli fiskal,

¹⁵⁵ Andersson m.fl. (2011) s. 758.

¹⁵⁶ Se HFD 2011 ref. 90 I och II. Se även HFD 2012 not. 3 och HFD 2012 not. 23. Samtliga domar var förhandsbesked.

¹⁵⁷ Prop. 2008/09:65 s. 68.

¹⁵⁸ Prop. 2008/09:65 s. 87. Jfr här prop. 2009/10:47 s. 11.

¹⁵⁹ Prop. 2008/09:65 s. 88. Jfr här prop. 1966 nr 85 s. 53 och Lodin m.fl. (2011) s. 730.

¹⁶⁰ Prop. 2008/09:65 s. 68.

¹⁶¹ Prop. 1999/2000:2 del 1 s. 504 f och prop. 1990/91:54 s. 191.

¹⁶² Prop. 2008/09:65 s. 68.

skönsmässig och oförutsägbar.”¹⁶³ De tolkningssvårigheter som begreppet ger upphov till kommer enligt flertalet remissinstanser vara oproportionerligt betungande. Remissinstanserna menade vidare att då det är oklart om hur begreppet ska tolkas kommer det skapas osäkerhet kring hur olika transaktioner kommer att bedömas. Denna osäkerhet kommer att bidra till en återhållsam effekt vilket innebär att även affärsmässigt betingade förvärv kommer att drabbas av bestämmelsen.¹⁶⁴ Även i propositionen får det anses råda medvetenhet om att affärsmässigt motiverad verksamhet kan komma att påverkas genom att regeringen i propositionen talar om att undantagsreglerna, så långt det är möjligt, inte ska inverka på affärsmässigt bedriven verksamhet.¹⁶⁵

6.3 Affärsmässigt motiverat – ett lämpligare begrepp?

Kritiken som anförts mot begreppet affärsmässigt motiverat får anses vara av liknande karaktär som den som framförts mot begreppet verkligt och särskilt värde. Trots detta ska jag ändå ge ett förslag på en tänkbar lösning och analysera om begreppet vore lämpligare att använda sig av än verkligt och särskilt värde.

Mitt förslag är att begreppet affärsmässigt motiverat införs i 40 kap. 16 a § IL och att det svårtolkade begreppet verkligt och särskilt värde tas bort. Begreppet affärsmässigt motiverat införs tillsammans med ett kvantifierande uttryck. Om uttrycket huvudsakligen väljs innebär det att en bedömning kommer behöva göras av vad som är 75 procent, en bedömning som kan vara svår, jfr ovan avsnitt 6.2.2. I prop. 2009/10:47 omnämns det kvantifierande uttrycket övervägande, mer än 50 procent, och därför skulle det även vara rimligt att använda sig av det kvantifierande uttrycket tillsammans med affärsmässigt motiverat. Om uttrycket övervägande används löper inte affärsmässiga förvärv samma risk för att hindras då endast mer än 50 procent av förvärvet behöver vara affärsmässigt motiverat. Lagstiftarens intentioner, att bestämmelsen i 40 kap. 16 a § IL i möjligaste mån inte ska påverka affärsmässiga förvärv, skulle då få en större chans att förverkligas och en bättre skattelagstiftning skulle då kunna skapas.¹⁶⁶

Påhlsson menar att det ur lagstiftarsynpunkt är en fördel att använda sig av kvantifierande begrepp då det öppnar upp en möjlighet för domstolarna att i enskilda fall göra avvikelser och ändå behålla en likformig tillämpning. Att huvudsakligen ska motsvara 75 procent och att övervägande ska motsvara 50 procent står endast i motiven. Då det enbart är lagen som är den bindande rättskällan skulle det finnas möjlighet att göra avvikelser eftersom motiven inte

¹⁶³ Prop. 2008/09:65 s. 66.

¹⁶⁴ Prop. 2008/09:65 s. 66 f. Jfr här prop. 2009/10:47 s. 8 och s. 11. Se även remissinstansernas kritik mot begreppet affärsmässigt motiverat i prop. 2012/13:1 s. 255 f.

¹⁶⁵ Prop. 2008/09:65 s. 43. Jfr här prop. 2009/10:47 s. 10 som behandlar att 40 kap. 16 a § IL i möjligaste mån inte ska påverka affärsmässigt motiverade förvärv.

¹⁶⁶ Se här Lindencrona (1992/93) s. 332 som anför att en bra skattelagstiftning är den som klarar av att förverkliga de intentioner som lagstiftaren har.

behöver följas.¹⁶⁷ Det skulle innebära en möjlighet för domstolarna, att göra avvikelser från huvudsaklighetsrekvisitet, om domstolen anser att det finns en stark strävan att hindra en underskottsavdragsaffär som har skatteplaneringssyfte. För de skattskyldiga kan det dock vara en nackdel att använda sig av kvantifierande uttryck tillsammans med affärsmässigt motiverat, eftersom det finns möjlighet för lagstiftaren att göra avvikelser och att den skattskyldige därför inte kan vara säker på utfallet.

Ett förslag till ny lydelse är som följer: ”Om ägarförändringen helt eller delvis har skett genom ett kapitaltillskott och det är uppenbart att *huvudsakligen affärsmässigt motiverade skäl* ligger till grund för såväl förvärvarens kapitaltillskott som förvärvet ska utgiften enligt 15 § första stycket inte minskas med kapitaltillskottet.”

Genom att använda affärsmässigt motiverat istället för verkligt och särskilt värde anser jag att det öppnas upp en möjlighet för en samlad bedömning av vad som egentligen är syftet med övertagandet av underskotts företaget. Exempelvis skulle en förvärvare som har en tydlig affärsplan över vad som ligger till grund för övertagandet, kunna bevisa att förvärvet av underskotts företaget är affärsmässigt motiverat. Det avgörande kriteriet för om spärreglerna ska tillämpas eller inte skulle då vara den förvärvsavsikt som det förvärvande bolaget har. Lodin och von Bahr är av samma uppfattning. De lyfter fram att om förvärvaren kan göra troligt, genom exempelvis en affärsplan, att bolaget har för avsikt att fortsätta driva underskotts företagets verksamhet, borde vara ett bättre alternativ för att avgöra om spärreglerna i 40 kap. IL ska aktualiseras eller inte.¹⁶⁸

Den bedömning som ska göras enligt nuvarande lagstiftning bygger på att affärsmässigheten ska avgöras utifrån det värde som tillgången har. Det är en teknisk och svår bedömning. Lodin och von Bahr anför att spärreglerna inte bör bygga på regler som berör relationen mellan förlustavdraget och köpeskillningens storlek.¹⁶⁹

Om verkligt och särskilt värde ersätts med affärsmässigt motiverat kommer skattskyldiga och domstolarna runt den svåra tekniska bedömningen där affärsmässigheten just nu avgörs beroende på tillgångens värde i förhållande till det kapitaltillskott som lämnats i samband med ägarförändringen. Att använda sig av begreppet affärsmässigt motiverat och bortse ifrån kapitaltillskottets relation i förhållande till storleken på underskottsavdraget skulle bidra till en ökad möjlighet att förändra ägandet utan att skattebelastningen ökar. Begreppet affärsmässigt motiverat skulle kunna tillföra tydlighet då det öppnas upp en möjlighet att ta hänsyn till syftet med förvärvet och inte enbart bedöma affärsmässigheten utifrån värdet på själva tillgången.

¹⁶⁷ Pahlsson (2003) s. 78 f.

¹⁶⁸ Lodin, von Bahr (2010) s. 212.

¹⁶⁹ Lodin, von Bahr (2010) s. 212.

Även Thaler menar att det vore mer rimligt att se till de affärsmässiga aspekterna än att se till begreppet verkligt och särskilt värde. Han är visserligen medveten om att även begreppet affärsmässigt motiverat kritiserats men anser att det är en bättre begreppsanvändning.¹⁷⁰

Något som också talar för att det vore bättre att se till de affärsmässiga aspekterna är det som beskrivits ovan i avsnitt 5.3.2.1, med anledningen av utgången i RÅ 1988 ref. 48. Wiman menar att den avgörande faktorn för att förvärvet var affärsmässigt motiverat var att underskotts företagets verksamhet bedrevs vidare, och att HFD därför inte fäste någon avgörande betydelse på att bedöma begreppet verkligt och särskilt värde. HFD kan i rättsfallet anses ha gjort en helhetsbedömning där hänsyn togs till vad som egentligen var syftet med förvärvet. Det var just helhetsbedömningen som bidrog till att förvärvet var affärsmässigt motiverat. Att avgöra om förvärvet är affärsmässigt motiverat, med stöd i en affärsplan, skulle öppna upp för att affärsmässigt motiverade förvärv inte drabbas av spärreglerna i 40 kap. IL, precis på det sätt som lagstiftaren åsyftat.

Att ersätta begreppet verkligt och särskilt värde skulle således kunna öka möjligheten att tillgodose lagstiftarens intentioner om att affärsmässigt motiverade förvärv inte ska påverkas. Men frågan är om lagstiftningen verkligen skulle bli klarare. Både verkligt och särskilt värde och affärsmässigt motiverat är begrepp som är svårtolkade, det är flera olika faktorer som ska sammanvägas. Hur ska det fastställas vad som egentligen är syftet med förvärvet och hur ska ett företag kunna bevisa vad som innefattas i en eventuell affärsplan och hur kan det säkerställas att affärsplanen följs?

Begreppet affärsmässigt motiverat torde kanske kunna skapa klarhet och det skulle kunna bli en bättre helhetsbedömning då hänsyn tas till vad som ligger till grund för kapitaltillskottet och förvärvet. I slutändan måste det dock råda medvetenhet om att reglerna om underskottsavdrag tillhör ett av skatterättens mest svåra områden. Dessutom är underskottsavdragsreglerna regler som kan tänkas kringgå genom skatteflykt och Kellgren menar då att de skattskyldigas förutsebarhet inte bör prioriteras högt. Han menar att om de skattskyldiga försöker utnyttja regelsystemet kan de inte ha ett lika befogat intresse av förutsebarhet.¹⁷¹ Det skulle med grund i detta anses motiverat att ha ett svårtolkat begrepp i 40 kap. 16 a § IL.

Att återigen hastigt ändra regleringen och välja ett annat begrepp, som kritiserats i annan lagstiftning, måste trots allt vara en mindre bra lösning. Om reglerna i 40 kap. IL ska vara förutsebara behövs det någon form av systemkonformitet, dvs. regleringen behöver bygga på klara principer och någon form av likformighet. Lindencrona menar att en sådan

¹⁷⁰ Thaler (2010) s. 403. Avsnitt 6.2.3 ovan har visat på den kritik som Thaler får antas syfta på.

¹⁷¹ Kellgren (1997) s. 59.

systemkonformitet är lättare att skapa i samband med större reformer.¹⁷² Fler små ändringar och byten av begrepp kommer bara ytterligare att öka förvirringen. Men på skatterättsområdet måste lagändringar ske utan stora skattereformer. Ett tydligt exempel på att det inte går att avvakta med ändringar är RÅ 2007 ref. 58. Ändringen var en nödvändighet eftersom det upptäcktes brister i lagstiftningen. För att skapa systemkonformitet menar Lindencrona att det är viktigt att lagstiftaren även vid små ändringar värnar om ”betydelsen av att inte avvika från den allmänna systematiken i lagstiftningen”.¹⁷³

Det är svårt att skriva skatteregler, oavsett om det görs inom en större reform eller i form av små ändringar. Mattsson menar att det är otänkbart att reglerna ska kunna täcka in alla problem och situationer som kan uppkomma. Framförallt är det svårt att fånga in alla tänkbara situationer och samtidigt skapa en lättillgänglig och kärnfull regel.¹⁷⁴ Såväl en bestämmelse som använder sig av begreppet verkligt och särskilt värde som en bestämmelse som använder sig av begreppet affärsmässigt motiverat är bestämmelser där flertalet aspekter ska sammanvägas. Lindencrona menar att sådana regler är oklara i sig.¹⁷⁵

Om även begreppet affärsmässigt motiverat kräver att omständigheter sammanvägs är frågan om det inte är bättre att använda sig av nuvarande lydelse och istället ställa sitt hopp till att lagstiftningen så småningom istället blir föremål för en större översyn. För de säregna fallen blir det annars svårt att fastställa hur regelns ordalydelse ska tillämpas. Det är dessa säregna fall som kommer att bli föremål för prövning i domstolarna, och detta oavsett om det gäller tolkningen av begreppet verkligt och särskilt värde eller begreppet affärsmässigt motiverat.

¹⁷² Lindencrona (1992/93) s. 341.

¹⁷³ Lindencrona (1992/93) s. 340. Se även Lindencrona (1983) s. 495.

¹⁷⁴ Mattsson (1981) s. 291. Se även Lindencrona (1983) s. 496.

¹⁷⁵ Lindencrona (1992/93) s. 340.

7 Slutsatser

Uppsatsen har visat att 40 kap. 16 a § IL är en komplex bestämmelse och att det är svårt att besvara vad som är en tillgång av verkligt och särskilt värde eftersom prop. 2009/10:47 inte ger någon tydlig vägledning. När begreppet ska tolkas får skattskyldiga och domstolar istället vända sig till motiven bakom äldre lagstiftningar med hopp om att finna vägledning. Både i 9 § FAL och i Lundinreglerna ges flertalet exempel på vad som är en tillgång av verkligt och särskilt värde. I de ordinära fallen borde de skattskyldiga kunna förlita sig på vad som där omnämns vara en tillgång av verkligt och särskilt värde. I de säregna fallen blir det dock svårare. Framförallt blir det svårt då bedömningen i 40 kap. 16 a § IL inte ska göras med hänsyn till förvärvarens rörelse, på det sätt som bedömningen gjordes i 9 § FAL och i Lundinreglerna. Tolkningsproblemen avseende begreppet kommer förmodligen att minska då det finns vägledning i motiv till äldre lagstiftning, men tolkningssvårigheterna kommer inte kunna elimineras helt. En förutsättning för en likformig tillämpning av 40 kap. 16 a § IL och begreppet verkligt och särskilt värde vore att utgå ifrån att bestämmelsen inte kan ha till syfte att begränsa möjligheten till underskottsavdrag annat än för rena skalbolag eller bolag med mycket stora underskott. Det skulle innebära att alla bolag som inte är skalbolag eller bolag med stora underskott skulle anses ha tillgångar av verkligt och särskilt värde.

Det är de säregna fallen som kommer att skapa tolkningsproblem och som en följd av detta riskerar affärsmässigt motiverade förvärv att drabbas. Svårigheterna att avgöra vad som är en tillgång av verkligt och särskilt värde kommer främst att skapa en återhållsam effekt som gör att förvärv som egentligen, om de genomfördes, skulle vara affärsmässigt motiverade.

Eftersom det är svårt att avgöra vad som är en tillgång av verkligt och särskilt värde torde ett alternativ vara att ersätta begreppet verkligt och särskilt värde med begreppet affärsmässigt motiverat. Detta alternativ får anses rimligt mot bakgrund av att 40 kap. 16 a § IL syftar till att affärsmässigt motiverade förvärv inte ska omfattas av spärreglerna. Det vore lämpligt att använda sig av begreppet affärsmässigt motiverat då det skulle öppna upp en möjlighet för att ta hänsyn till vad som faktiskt är syftet med förvärvet av underskotts företaget. Begreppet affärsmässigt motiverat har dock kritiserats i 24 kap. IL eftersom en mängd olika omständigheter måste sammanvägas för att kunna avgöra om ett förvärv är affärsmässigt motiverat. Risken får anses vara stor att begreppet skulle möta samma kritik om det infördes i 40 kap. 16 a § IL. Då det förutom begreppet affärsmässigt motiverat kommer att behövas någon form av kvantifierande uttryck kommer bedömningen att bli ännu svårare.

Med fler mindre ändringar finns risken för att underskottsavdragsreglerna blir ännu mer oklara. Oavsett vilket begrepp som används i 40 kap. 16 a § IL är regleringen i 40 kap. IL svår att hantera. För att kunna skapa systemkonformitet, likformighet och en bra skattelagstiftning behövs en större översyn av regleringen som behandlar underskottsavdrag.

8 Avslutande kommentarer

Under utformningen av uppsatsen har intressanta aspekter uppmärksammats som, vid sidan av tolkningssvårigheterna avseende begreppet verkligt och särskilt värde, aktualiseras vid en tillämpning av 40 kap. 16 a § IL. En av dessa aspekter är särskilt viktig att uppmärksamma.

Förutom att tolka begreppet verkligt och särskilt värde blir det även aktuellt att göra en kvantitativ och teknisk bedömning. Denna bedömning behöver göras då värdet på tillgången enligt 40 kap. 16 a § IL ska motsvara kapitaltillskottet. Inom doktrinen har denna problematik uppmärksammats genom bl. a. Sträng och Nylén. De menar att undantagsregeln i 40 kap. 16 a § IL överhuvudtaget inte kommer att kunna tillämpas. Deras slutsats bygger på följande resonemang: för att förvärva det bestämmande inflytandet krävs att förvärvet avser mer än 50 procent av andelarna i underskotts företaget. För att kunna förvärva 50 procent av andelarna kan det förvärvande bolaget behöva ge ett kapitaltillskott som är högre än värdet på den tillgång som förvärvas. Även om förvärvet då skulle vara affärsmässigt motiverat kommer 40 kap. 16 a § IL inte kunna tillämpas eftersom kapitaltillskottet överstiger värdet på tillgången.¹⁷⁶

För att förstå deras slutsats är det viktigt att notera att de utgår från att det är nettotillgångarna i företaget som ska motsvara kapitaltillskottet.¹⁷⁷ De utgår från att värdet på underskotts företagets tillgångar ska minskas med värdet på kapitaltillskottet, det skattemässiga värdet på underskottsavdraget samt övriga skulder. Om ett underskotts företag har tillgångar om 200 och skulder om 100 menar de att marknadsvärdet av hela bolaget är 100. För att förvärvaren ska kunna förvärva det bestämmande inflytandet genom en nyemission krävs att ett kapitaltillskott görs som är större än 100. Ett kapitaltillskott om 100 skulle bara innebära att 50 procent av andelarna förvärvas. Men om ett tillskott ges som istället överstiger 100 kommer tillskottet att vara större än nettotillgångarna i bolaget. Hela kapitaltillskottet om 100 kommer då att reducera utgiften enligt 40 kap. 15 § IL. Även den del som får anses vara marknadsmässig, delen upp till 100, kommer att reducera utgiften. 40 kap. 16 a § IL kommer därför aldrig att kunna tillämpas på det sätt som lagstiftaren åsyftat och det kommer aldrig bli aktuellt att ens göra en bedömning av om tillgången är av verkligt och särskilt värde.¹⁷⁸

Problematiken med att tillgången ska motsvara kapitaltillskottet är värd att diskuteras vidare. Aspekterna avseende detta bör tillsammans med tolkningssvårigheterna avseende begreppet verkligt och särskilt värde vara två viktiga tecken på att underskottsavdragsreglerna behöver bli föremål för en större översyn.

¹⁷⁶ Nylén, Sträng (2010) s. 75 f.

¹⁷⁷ Se ovan avsnitt 5.2.1 och prop. 2009/10:47 s. 16.

¹⁷⁸ Se förutom Nylén, Sträng (2010) s. 75 f även Lilja (2009) s. 837, Sandberg (2010) s. 632 f och Thaler (2010) s. 402.

Referenslista

Statens offentliga utredningar

SOU 1992:67 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen, Del 1.
Delbetänkande av 1992 års företagsskatteutredning

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 Förslag till förordning om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst, m.m.

Prop. 1966 nr 85 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m.m.

Prop. 1983/84:63 Om förlustavdrag efter ägarskifte

Prop. 1990/91:54 Om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.

Prop. 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen

Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen

Prop. 2008/09:65 Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag

Prop. 2009/10:47 Ändringar i reglerna om beskattning av underskottsföretag

Prop. 2011/12:17 Slopade Lundinregler och vissa andra skatteåtgärder för företag

Prop. 2012/13:1 Budgetpropositionen för 2013

Betänkanden

SkU 1977/78:20 Skatteutskottets betänkande med anledning av propositionen 1977/78:79 om ändrade beskattningsregler för koncernbidrag m.m. jämte motioner

SkU 2009/10:SkU25 Ändringar i reglerna om beskattning av underskottsföretag

Skrivelser

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 underskotts företag

Praxis

RÅ 1988 ref. 48

RÅ 2007 ref. 58

RÅ 2007 ref. 84

RÅ 2007 ref. 85

HFD 2011 ref. 90 I och II

HFD 2012 not. 3

HFD 2012 not. 23

Kammarrätten i Stockholm mål nr 6591-08 (2009-09-30)

Kammarrätten i Stockholm mål nr 8953-08 (2009-09-30)

Kammarrätten i Stockholm mål nr 8955-08 (2009-09-30)

Länsrätten i Stockholm mål nr 25935-06 (2008-06-27)

Länsrätten i Stockholm mål nr 12482-06 (2008-09-26)

Länsrätten i Stockholm mål nr 13747-06 (2008-09-26)

Litteratur

Andersson, M., Saldén Enérus, A., Tivéus, U. (2011). *Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I. 1-28 kap.* Stockholm: Norstedts Juridik AB.

Andersson, M., Saldén Enérus, A., Tivéus, U. (2012). *Inkomstskattelagen. En kommentar. Del II. 29-67 kap.* Stockholm: Norstedts Juridik AB.

Ekelöf, P-O. (1990) *Supplement till rättegång I-V.* Stockholm: Norstedts Förlag AB.

Grosskopf, G. (1984). *Förlustutjämning vid ägarskifte.* Stockholm: Hagström & Sillén AB.

Grosskopf, G. (1988). Skalbolagsaffärer och andra finansiella transaktioner i företagssektorn. *Skattenytt*, nr 4, s. 176-186.

Hellner, J. (1990). *Lagstiftning inom förmögenhetsrätten. Praktik, teori och teknik.* Stockholm: Juristförlaget.

Kellgren, J. (1997). *Mål och metoder vid tolkning av skattelag – med särskild inriktning på användning av förarbeten.* Uppsala: Iustus Förlag AB.

Lilja, A. (2009). Lagförslag om ändringar i reglerna om beskattning av underskottsföretag. *Svensk Skattetidning*, nr 6-7, s. 831-839.

Lindencrona, G. (1983). *Förarbetenas betydelse vid tolkning av skattelag*. I: Festskrift till Hans Thornstedt, s. 491-503. Stockholm: Norstedt & Söners Förlag.

Lindencrona, G. (1992/93). Vad gör en skattelagstiftning verkligt misslyckad? *Juridisk Tidsskrift*, nr 2, s. 331-341.

Lodin, S-O., von Bahr, S. (2010). Förlustavdragsbegränsningen vid ägarbyten hindrar överlevnaden för många lovande företag. *Svensk Skattetidning*, nr 2, s. 205-213.

Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C., & Simon-Almendal, T. (2011). *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*. Lund: Studentlitteratur AB.

Mattsson, N. (1981). Hur tolkas skattelag? *Svensk Skattetidning*, nr 3, s. 291-313.

Mattsson, N. (2003). *Några reflektioner om lagstiftningsteknik i skattelagar – främst i inkomstskattelagen*. I: Festskrift till Gustaf Lindencrona, s. 276-286. Stockholm: Norstedts Juridik AB.

Melin, S. (2012). *Juridikens begrepp*. Uppsala: Iustus Förlag AB.

Nylén, H., Sträng, T. (2010). En kritisk analys av ändringarna i reglerna om underskottsföretag. *Svensk Skattetidning*, nr 1, s. 72-78.

Påhlsson, R. (2003). *Inledning till skatterätten*. Uppsala: Iustus Förlag AB.

Samuelsson, L. (1994). *Förlustutjämning. En skatterättslig studie avseende frågan om utjämning av rörelseförluster mellan skilda beskattningsår vid beskattning av aktiebolag enligt svensk rätt*. Uppsala: Iustus Förlag AB.

Sandberg, E. (2010). 40 kap. 16 a § IL – Undantagsregeln utan tillämpningsområde? *Skattenytt*, nr 9, s. 629-635.

Sandström, T. (2010). *Svensk aktiebolagsrätt*. Stockholm: Norstedts Juridik AB.

Thaler, M. (2010). Underskottsreglerna – underligheter och paradoxer. *Svensk skattetidning*, nr 4, s. 398-403.

Thorell, P. (1984). *Skattelag och affärssed. En skatterättslig studie över sambandet mellan den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen*. Stockholm: PA Norstedt & Söners förlag.

Tjernberg, M. (2004). *Periodiseringsfonder – och andra obeskattade reserver*. Uppsala: Iustus Förlag AB.

Virin, N. (2008). Varför obegränsade förlustavdrag? – Varför inte! *Svensk Skattetidning*, nr 10, s. 765-788.

Virin, N. (2009). Skärpning av reglerna om underskottsavdrag. *Svensk Skattetidning*, nr 6-7, s. 747-751.

Wiman, B. (1994). Underskottsavdragslagen. *Skattenytt*, nr 12, s. 715-738.

Wiman, B. (2002). *Beskattning av företagsgrupper*. Stockholm: Norstedts Juridik AB.

Övrigt

Skatterättsnämndens förhandsbesked 2006-03-08

<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/rattsfall/arkiv/ar/2006/rattsfall2006.5.2132aba31199fa6713e800013133.html> (Hämtad 2012-11-20)

Datum för registrering på kursen: 1 september 2012.

Examinationsdatum: 16 januari 2013.