



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Beloppsspärren i 40 kap. IL

- en kritisk analys

Kandidatuppsats i affärsjuridik (skatterätt)

Författare: Therese Wackenstedt

Handledare: Peter Krohn

Framläggningsdatum 2011-05-19

Jönköping Maj 2011

Kandidatuppsats i affärsjuridik (skatterätt)

Titel:	Beloppsspärren i 40:e kap. IL – en kritisk analys
Författare:	Therese Wackenstedt
Handledare:	Peter Krohn
Datum:	2011-05-19
Ämnesord	Ägarförändring, gruppförvärv, underskottsföretag, kapitaltillskott, beloppsspärren.

Sammanfattning

Uppsatsen gör en utredning av rättsreglerna i 40:e kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortat IL, angående beloppsspärren. Bestämmelsen begränsar möjligheten att resultatutjämna när ägarförändring har skett i underskottsföretaget. Beloppsspärren innebär att bara den dubbla köpeskillingen som betalades för att förvärva det bestämmande inflytandet kan utnyttjas för att resultatutjämna. Syftet med regeln är att förhindra handel med underskottsföretag, vars värde består av underskottet. Den handel som inte är affärsmässig anses missbruka möjligheten att resultatutjämna. Beloppsspärren ska inte förhindra affärsmässigt motiverade förvärv. Regeln ska också vara neutral mellan olika former av ägarförändringar.

Beloppsspärren inträder vid olika typer av ägarförändringar, dels företagsförvärv, dels vid förvärv av en enskild eller en grupp fysiska personer. Ägarförändring vid gruppförvärv reglernas i 40:12 IL. Regeln har genom utredningen framstått som komplicerad och otydlig. Bestämmelsen 40:12 IL går utöver sitt syfte och motiv. Dels för att regeln beaktar förvärv som sannolikt inte haft som syfte att undkomma skatt. Dels för att beloppsspärren kan inträda trots att ingen ny ägare har tillträtt. Vidare ställer 40:12 IL orimliga krav på underskottsföretag och förvärvare angående information om stora och små indirekta förvärv. Det föreligger också en oklarhet i hur femårsperiod ska tolkas. Förslag på förändring angående 40:12 IL har framarbetats av Skatteverket. Förändringen välkomnades av remissinstanserna, dock anser de inte att förändringen är tillräcklig. Därmed krävs ytterligare bearbetning av regeln för att den ska uppfylla sitt syfte och motiv.

Uppsatsen granskar också hur anskaffningsutgiften ska beräknas och vad som sker vid förvärv genom kapitaltillskotts. Här behandlas två regler 40:16 IL och dess undantag 40:16 a IL. Huvudregeln är att kapitaltillskott som skett till underskottsföretaget ska

reducera anskaffningsutgiften som beloppsspärren beräknas på. Reglerna angående kapitaltillskott leder till en särbehandling mellan förvärv genom kapitaltillskott och direktförvärv. Vilket gör att reglerna brister i neutralitet. En annan konsekvens av 40:16 a IL är att även affärsmässiga förvärv kan drabbas. Genom utredning framkommer att det föreligger en otydlighet i hur begreppet verkligt och särskilt värde ska tolkas, vilket leder till osäkerhet vid tillämpningen av 40:16 a IL. Härav innehåller 40:16 och 40:16 a IL också oklarheter och brister som behövs bearbetas.

Av dessa anledningar behöver 40:e kap. IL omarbetas eller slopas. Att slopa reglerna är inte ett alternativ, eftersom de enligt lagstiftaren fyller en viktig funktion. Härav är en omarbetning av systemet att föredra. Det alternativ som skulle kunna fungera är om reglerna bygger på motivet bakom förvärvet i stället för anskaffningsutgiften. Vidare behövs ett förtydligande av otydliga fraser och begrepp behövs.

Abstract

This essay make an study of the legal rules in the 40th chapter of Income tax Act (inkomstskattelagen), abbreviated IL. The rules restrict business from the opportunity to even out results between businesses. The rule is applicable when the ownership is change in the deficit firm. Change in ownership restrict the new owner from using loses above the double price paid to attain the controlling influence. The purpose of the rule is to prevent trade with deficit firms, whose value consist only of the deficit. However the rules are not to prevent justified change in the ownership. The rules should also be neutral between different forms of change in the ownership.

The essay has investigated two main rules, 40:12 and 40:16 a IL. The rule in 40:12 IL is the legal rule when change in the controlling influence has happen trough a group acquisition. Trough the research it has been revealed that it is a complex rule with many weaknesses. The legal rule goes beyond its purpose and motives. The tax authority has worked out a proposal for a change of this rule. The changes have been welcomed, but are not sufficient. The other rule which was investigated 40:16 a IL, also appeared to be difficult. This rule does not reach its purpose or motives. The rule makes a special treatment of direct purchase, and therefore fails in being neutral.

Through the essay it appears that it is unclear how the affect and the consequences of the rules are. It leads to an uncertainty. For these reason, the rules needs to be reworked or dropped. To take away the rules is not an option, because the law maker said that the function of the law is necessary. If the rules are dropped the trade would be prevented by the Virtue of tax law (skatteflyktslagen). The option therefore is to change the law to build on the motive behind the acquisition. It is also necessary to clarify unclear phrases and concepts. There can also be a possibility to learn from those countries that have similarly rules and see how there rules works.

Förkortningslista

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
FAR SRS	Branschorganisationen för revisorer och rådgivare
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Kap.	Kapitel
KRNS	Kammarrätten i Stockholm
NNR	Näringslivets regelnämnd
NSD	Näringslivets Skattedelegation
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SkU	Skatteverkets utredning
Skr	Skatteverkets skrivelse
SN	Skattenytt.
SRN	Skatterättsnämnden
St.	Stycke
SvSkt	Svensk Skattetidning
Tkr	Tusen kronor

Innehåll

1 Inledning	6
1.1 Bakgrund.....	6
1.2 Syfte och avgränsning.....	7
1.3 Metod och disposition.....	7
2 Avdragsrätt	8
2.1 Huvudregeln för underskott	8
2.2 Beloppsspärren	8
2.3 Definitioner	9
2.4 Ägarförändring	9
2.5 Neutralitetsprincipen.....	10
3 Begränsningssituationer	11
3.1 När är beloppsspärren tillämplig.....	11
3.2 Beräkning av anskaffningsutgiften.....	13
4 Problem kring beloppsspärren	17
4.1 Allmän kritik mot underskottsreglerna	17
4.2 Kritik mot beloppsspärren vid gruppförvärv	18
4.3 Problem vid ägarförändring genom kapitaltillskott.....	20
4.4 Begreppet verkligt och särskilt värde i 40:16 a IL.....	22
5 Förslag på lösningar	25
5.1 Allmänna lösningar.....	25
5.2 Skatteverkets förslag på förändringar.....	25
5.3 Remissyttranden angående skatteverkets promemoria	27
6 Analys av bestämmelserna i 40:e kap. IL	29
6.1 Analys av syftet med beloppsspärren.....	29
6.2 Analys av beloppsspärren vid gruppförvärv	30
6.3 Analys av anskaffningsutgiften.....	33
6.4 Beloppsspärren omarbetas eller slopas helt?	36
7 Slutsats	38
Referenslista	39

I Inledning

I.1 Bakgrund

Bestämmelserna i 40:e kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortat IL, innehåller spärregler för hur underskott i företag får utnyttjas för att resultatutjämna när ägarförändring skett. Resultatutjämning och rätten att göra avdrag för tidigare års underskott har varit tillåtet sen 1960, i dåvarande lagen (1960:63) om förlustavdrag. Reglerna innebär att företag som ingår en intressegemenskap får kvitta vinster och förluster mellan företagen.¹ De företag som kan och är beredda att utnyttja denna möjlighet får en skattefördel och konkurrensfördel jämfört med företag som inte utnyttjar möjligheten.² Handel som inte är affärsmässigt motiverad missgynnar samhället. Dels för att det sker ett skattebortfall och dels för att det ofta inte tillförs något nytt företagande till underskottsföretaget.³ Härmed blir skatteregler vid företagsförvärv av underskottsföretag ekonomiskt intressant, både för lagstiftaren och företag.⁴ För att uppnå syftet att förhindra handeln med underskottsbolag har i 40:e kap. IL införts begränsningar att utnyttja underskott vid ägarförändringar.⁵

Spärreglerna i 40:e kap. IL är en utveckling av de tidigare separata spärreglerna för fåmansföretag och skalbolag. Målet med 40:e kap. IL var att skapa mer generella regler som skulle vara neutrala med avseende på ägarförändringar.⁶ I förarbetet uttryckte remissinstanserna att reglerna kunde komma att gå utöver dess syfte.⁷ Regeringen uttalade dock att reglerna var nödvändiga och utan bestämmelsen fanns risk för ett betydande skattebortfall.⁸ En annan motivering från regeringen är att andra länder som tillåter resultatutjämning har spärregler vid ägarförändringar.⁹ Åsikter om hur reglerna angående beloppsspärren ska tolkas och tillämpas går isär. Huruvida denna kritik sammanhänger med den som gjordes i förarbetet och hur den påverkar motivet bakom reglerna ska nedan analyseras.

¹ Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, C, Simon-Almendal, T, Inkomstskatt en läro- och handbok i skatterätt, Studentlitteratur (2010), s. 565.

² SkU2009/10 SkU25, Ändring i reglerna om beskattning av underskottsföretag, s. 2.

³ Hedelin, P, Har spärreglerna i 40 kap. IL någon samhällsekonomisk betydelse, SvSkt 2009.4 s. 419.

⁴ Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, C, Simon-Almendal, T, Inkomstskatt en läro- och handbok i skatterätt, Studentlitteratur (2010), s. 517.

⁵ Prop. 1993/94:85 s. 256.

⁶ Prop. 1993/94:85 s. 256.

⁷ Prop. 1993/94:85 s. 256.

⁸ Prop. 1993/94:85 s. 257.

⁹ Prop. 1993/94:85 s. 257.

1.2 Syfte och avgränsning

Målet med denna uppsats är att göra en utredning av rättsreglerna i 40:e kap. IL, angående beloppsspärren vid ägarförändring i underskottsföretag. Uppfyller beloppsspärren sitt syfte och motiv? Om inte, vad kan och behövs förändras?

Uppsatsen kommer inte behandla övriga företagsformer som inkluderas i 40:e kap. företags definition, utan kommer utgå från aktiebolag. Rena företagsförvärv kommer inte att behandlas ingående och det kommer inte heller ske någon granskning av rättsreglerna beträffande villkorade aktieägartillskott. De undantagsbestämmelser vid ägarförändringar som finns i andra kap. än 40:e kap. IL angående underprisöverlåtelser, kvalificerade fusioner och fissioner, verksamhetsavyttringar, partiella fissioner eller andelshus, kommer inte behandlas då dessa behandlar särskilda situationer. Övriga begränsningar som finns i 40:e kap. IL kommer inte behandlas, eftersom de inträder vid andra situationer än ägarförändringar.

1.3 Metod och disposition

För att kunna utreda och analysera rättsläget vid ägarförändringar i underskottsbolag och svara på syftet med uppsatsen, kommer juridiska rättskällor att användas. Källorna som ska ligga till grund är; lagtexten, förarbeten, praxis och doktrin. Lagtext är huvudkällan och tolkas ur ett historiskt perspektiv, där textens innebörd och syfte granskas. Här kommer förarbeten utnyttjas för att utreda bestämmelsens avsikt och syfte. Praxis från Högsta förvaltningsdomstolen¹⁰ och Kammarrätten ska undersökas för att se hur beloppsspärren har tolkats och tillämpats i praktiken. Mål från Högsta förvaltningsdomstolen behandlas förre mål från Kammarrätten, eftersom dessa domar är prejudicerande och har högre rättsvärde. Doktrin utnyttjas för att klargöra lagtexten och för att förstå hur verksamma anser att bestämmelsen fungerar.

Uppsatsen kommer bestå av en deskriptiv del där reglernas funktion och syfte beskrivs. Därefter kommer en granskande del, där en belysning av problemen som anses föreligga med bestämmelserna belyses. Sist kommer en analytisk del, där bestämmelserna angående beloppsspärren analyseras huruvida de uppfyller syftet och motivet eller inte.

¹⁰ Tidigare Regeringsrätten.

2 Avdragsrätt

2.1 Huvudregeln för underskott

Huvudregeln för hur underskott i företag ska hanteras finns i 40:2 IL. Bestämmelsen innebär att underskott kan kvittas mot överskott i samma näringsverksamhet följande beskattningsår. Kan underskottet inte utnyttjas får det sparas. Uppstår underskott även följande beskattningsår ackumuleras dessa till de tidigare årens outnyttjade underskott.¹¹ Det framgår varken av lagtexten eller förarbeten att det föreligger någon tidsbegränsning i hur länge underskott får sparas och rullas vidare. Rätten att utnyttja underskottet är knutet till den skatteskyldige hos vilken förlusten uppkommit och kan som huvudregel inte föras över till någon annan.¹² Från huvudregeln föreligger enligt 40:e kap. inskränkningar i avdragsrätten. Begränsningar sker vid ägarförändring, konkurs, ackord, skuldsanering, efter överlåtelser av andelar i statliga kreditinstitut och vid överlåtelser enligt annat lagrum (s.k. Lex kockum).¹³ Nedan ska endast beloppsspärren behandlas, vilken är en av två begränsningar som inträder vid ägarförändring.

2.2 Beloppsspärren

Beloppsspärren återfinns i 40:15 IL, syftet med spärren är att motverka handel med bolag, vars värde i huvudsak består av rätten till förlustavdrag.¹⁴ Bestämmelsen stadgar att endast underskott som uppgår till den dubbla köpeskillingen (200 %) som betalades för att förvärva aktierna kan utnyttjas. Underskottet som inte går att utnyttja på grund av beloppsspärren kommer att gå förlorat helt och hållet.¹⁵ Denna uppbyggnad av regeln motiverades i förarbetet genom att en högre köpeskillning för aktierna tyder på att det finns mer substans i företaget än bara underskottet. Vid en högre köpeskillning minskar därmed behovet av beloppsspärren, eftersom förvärvet inte enbart sker för underskottet.¹⁶

¹¹ Skatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering del 3 s. 210. (SKV 336 utgåva 6).

¹² Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, C, Simon-Almendal, T, Inkomstskatt – en läro-och handbok i skatterätt, (2010), s. 565.

¹³ SKV 336 utgåva 6 s. 209.

¹⁴ Prop. 1993/94:50 s. 259.

¹⁵ Prop. 2009/10:47 s. 7.

¹⁶ Prop. 1993/94:50 s. 259.

2.3 Definitioner

För att avgöra om 40:e kap. är tillämpligt används några viktiga begrepp, vilka definieras i 40:3-8 IL. Med företag avses aktiebolag. Det blir ett underskottsföretag när de har ett sparad underskott från föregående beskattningsår eller har ett eget eller övertaget underskott från tidigare år, som inte har blivit utnyttjat.¹⁷ Företaget har enligt 40:5 IL bestämmande inflytande över ett annat företag, när det andra företaget är ett dotterbolag. För att avgöra om företaget är ett dotterbolag används 1:11 aktiebolagslagen (2005:551), förkortat ABL. Enligt nämnda paragraf är företag moderbolag och ett annat dotterföretag när ett av fyra förhållanden föreligger. När företaget (1) har mer än 50 % av rösterna i det andra företaget. (2) Äger aktier och på grund av avtal förfogar över mer än 50 % av rösterna. (3) Äger aktier och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller liknande ledningsorgan. (4) Äger aktier och har rätt att ensam utöva ett bestämmande inflytande över företaget på grund av avtal med företaget eller genom föreskrift i bolagsordningen, bolagsavtal eller liknande stadgar. Bestämmande inflytandet kan uppstå genom direkt eller indirekt ägande. Företaget kan därmed ensamt eller tillsammans med ett eller flera andra dotterbolag uppfylla ovanstående kriterier för att få bestämmande inflytandet. När det sker en förändring i bestämmande inflytandet sker en ägarförändring, enligt 40:8 IL.

2.4 Ägarförändring

Beloppsspärren inträder när ägarförändring skett. Ägarförändring uppstår normalt genom aktieavyttring/förvärv. En aktieavyttring innebär att delägarrätten säljs, det vill säga aktien. Ägarförändring kan därmed ske helt eller delvis, beroende på hur stor andel som säljs. Förvärvet kan dels ske via direktöverlåtelse och dels via kapitaltillskott. Direktöverlåtelse innebär att aktier i företaget avyttras utan att antalet aktier eller det egna kapitalet ökar.¹⁸ Kapitaltillskott har ingen skattemässig definition i IL, men i förarbetet kommenterades att kapitaltillskott avser alla former för kapitaltillskott.¹⁹ Beroende på hur kapitaltillskott sker, kan tillskottet medföra att en ägarförändring uppstår eller inte. Kapitaltillskott kan enligt 11:1 ABL ske på fyra olika sätt. Dessa är; fondemission, nyemission, emission av teckningsoptioner eller genom emission mot konvertibler. Vid fondemission sker ingen ägarförändring, eftersom aktiekapitalet ökas genom att belopp överförs från reservfond, uppskrivningsfond

¹⁷ 40:3 och 40:4 IL.

¹⁸ Sandström, T, Svensk Aktiebolagsrätt, Norstedts juridik (2005), s. 142 f.

¹⁹ Prop. 2009/10:47 s. 15.

eller från fritt eget kapital, se 12:1 ABL. De tre andra sätten att göra kapitaltillskott kan innebära en ägarförändring. Här görs tillskotten från befintliga eller blivande aktieägare. Nyemission är det vanligaste sättet att öka aktiekapitalet. Nyemission innebär att bolaget ger ut mer aktier, mot omedelbar betalning.²⁰ Till de nytgivna aktierna har ägarna företrädesrätt att köpa aktier i förhållande till deras tidigare innehav, se 13:1 ABL. Nyemission kan också ske genom en riktad nyemission. En riktad nyemission innebär att företaget erbjuder företag eller personer aktier i företaget mot kapital.²¹ Här sker normalt en ägarförändring, eftersom bara de som erbjuds aktier har möjlighet att köpa. Emission av teckningsoptioner innebär att innehavare av optioner kan köpa aktier i bolaget. Emission av konvertibler innebär att konvertiblerna byts mot aktier i bolaget.²²

Exempel 1 beräkning av beloppsspärren vid ägarförändring.²³

Underskotts företaget, U AB, har ett outnyttjat underskott på 300 tkr. A AB köper 60 % av andelarna i U AB, för 60 tkr. Beloppsspärren begränsar då A AB till 120 tkr (60 tkr x 2) av de 180 tkr (60 % av 300) som förvärvats.

Av exemplet framgår att beloppsspärren inträder när en ägarförändring skett. Spärreglerna kommer inte inträda om ägarförändringen enbart berör företag som redan innan ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget.²⁴

2.5 Neutralitetsprincipen

Neutralitetsprincipen är inte en lagstiftad princip, utan har växt fram genom praxis.²⁵ Principen innebär att skatten inte ska påverka skatteskyldigas val av handling. Detta innebär att alternativen ur skattesynpunkt ska ha samma värderelation. Det anses som ett krav på likformhet som tyder på rättvisa mellan olika typer av val.²⁶ I förarbetet till underskottsreglerna uttalades att bestämmelserna skulle bli mer neutrala, än tidigare regler.²⁷

²⁰ Prop. 2004/05:85 s. 331.

²¹ Sandström, T, Svensk Aktiebolagsrätt, Norstedts juridik (2005), s. 117.

²² Prop. 2004/05 s. 331.

²³ Prop. 2009/10:47 s. 16.

²⁴ 40:10 IL.

²⁵ Pahlsson, R, Inledning till skatterätten, Iustus förlag (2003) s. 58.

²⁶ Pahlsson, R, Inledning till skatterätten, Iustus förlag (2003) s. 62 f.

²⁷ Prop. 1993/94:852 s. 256.

3 Begränsningssituationer

3.1 När är beloppsspärren tillämplig

För att avgöra om spärreglerna i 40:e kap. ska inträda, krävs att två rekvisit är uppfyllda. För det första ska förvärv skett av ett underskotts företag, vilket anses uppfylls om företaget har sparade förluster. Är rekvisitet uppfyllt, ska det andra rekvisitet undersökas. Vilket är om förvärvet lett till en ägarförändring.²⁸ Om dessa två rekvisit är uppfyllda ska det avgöras om båda eller bara någon av spärrarna inträder. Detta fastställs genom att granska hur ägarförändringen uppkommit. 40:e kap. IL hanterar fyra situationer som ägarförändringen kan uppkomma igenom, s.k. spärrsituationer.²⁹ Situation (1) är när ett företag förvärvar ett underskotts företag, i sådana fall inträder båda begränsningarna. Undantag sker om förändringen bara omfattar företag som redan innan ägarförändringen ingick i samma koncern.³⁰ (2) När en fysisk person förvärvar ett underskotts företag inträder beloppsspärren. Till fysisk person räknas också ett dödsbo, annan utländsk juridisk person eller svenskt handelsbolag som förvärvar det bestämmande inflytandet.³¹ (3) När en grupp fysiska personer förvärvar ett underskotts företag inträder beloppsspärren.³² (4) När ett underskotts företag eller dess moderbolag förvärvar ett företag, då inträder koncernbidragsspärren.³³ Nedan kommer endast situationerna 2 – 3 att behandlas.

Reglerna om spärrsituation 2 återfinns i 40:11 IL och stadgar att en fysisk person och närstående till honom räknas som en enda person. Till närstående ingår alla i den vanliga närstående kretsen som återfinns i 2:22 IL. Här beaktas således förvärv gjorda av make, föräldrar, mor och farföräldrar, avkomling (hit räknas även styvbarn och fosterbarn), avkomlings make, syskon, syskons make och syskons avkomling och dödsbon som den skatteskyldige eller någon av de andra närstående är delägare i. Svenska handelsbolag där den fysiska personen själv eller någon närstående är delägare ska enligt 40:11 st. 2 IL också räknas in den fysisk person.

²⁸ 40:4 IL.

²⁹ Prop. 1993/94:85 s. 262.

³⁰ 40:10 IL.

³¹ 40:11 IL.

³² 40:12 IL.

³³ 40:10-14 IL.

Exempel 2 spärrsituation 2.³⁴

Den fysiska personen, A, har det bestämmande inflytandet över X HB.

X HB förvärvar 40 % av det bestämmande inflytandet i underskottsföretaget U AB.

A eller närstående förvärvar därefter mer än 10 % i U AB. Möjligheten att utnyttja underskottet i U AB kommer då att begränsas genom beloppsspärren, eftersom A genom det direkta och indirekta ägandet innehar 50 % av rösterna i U AB.

Spärrsituation 2 innebär därmed att beloppsspärren inträder när närstående personer och företag tillsammans förvärvar mer än 50 % av rösttalet i underskottsföretaget.³⁵ Här beaktas för den fysiska personen direkt och indirekt ägande.

Spärrsituation 3, behandlas i 40:12 IL. Den inträder när en grupp fysiska personer, dels vardera har förvärvat röstandelar för minst 5 %, dels tillsammans har förvärvat andelar för mer än 50 % av rösterna. Alla förvärv av gruppen som ”sker under en period av fem beskattningsår för underskottsföretaget” ska beaktas. Enligt 40:12 st. 2 IL ska även förvärv gjorda av svenska handelsbolag eller utländsk juridiska personer där den fysiska personen har bestämmande inflytande beaktas. Den fysiska personen har bestämmande inflytande över dessa bolag om personen innehar minst 5 % av rösttalet.³⁶ Spärrsituation 3 blir genom 40:12 st. 2 IL vidsträckt, och täcker alla förvärvare som utgör ett rättssubjekt. Även avtal om rätt att besluta i företagets angelägenheter och avtal om rätt att förvärva andelar i företaget likställas med förvärv av andel.³⁷

Spärrsituation 3 utgår inte från bestämmande inflytande, utan spärren knyts istället till rösttalet, vilket skiljer sig från de andra situationerna. Detta sker av praktiska skäl, eftersom det rör sig om flera aktieägare.³⁸ Syftet med bestämmelsen är att motverka att en grupp människor går ihop för att kunna utnyttja förlustavdraget. Ett mål med regeln var att likställa konsekvenserna för förvärv gjorda av en fysisk person med förvärv av en grupp fysiska personer, som har möjlighet att samarbeta.³⁹

³⁴ Franck, L & Andersson, T, 40 kap. 12§ IL omöjlig att tolka - behov av reformering!, SvSkt 4.2010 s. 434.

³⁵ Franck & Andersson, SvSkt 4.2010 s. 434.

³⁶ Franck & Andersson, SvSkt 4.2010 s. 434.

³⁷ 40:12 st. 3 IL.

³⁸ Prop. 1993/94:50 s. 263.

³⁹ SKV 336 utgåva 6,Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2007 års taxering, del 3, s. 210.

3.2 Beräkning av anskaffningsutgiften

Vid beräkningen av anskaffningsutgiften ska enligt 40:15 IL den sammanlagda utgiften för andelarna för den eller de som tillsammans har förvärvat det bestämmande inflyttandet beräknas. Enligt förarbetet innebär det att ägare som går från 10 till 51 % ska medräkna utgiften för både det första och andra förvärvet.⁴⁰ Anledningen till att beloppsspärren bygger på anskaffningsutgiften är att det indikerar vad företaget förmodas vara värt. Företag och personer som är villiga att betala mer för underskottsföretaget anser ofta att det förvärvade företaget har mer värden än själva underskottet.⁴¹ Skulle 40:15 IL tolkas till sin ordalydelse skulle endast den del av köpeskillingen som motsvarar 51 % av ägandet få medräknas. Dock klargjordes i förarbetet att den tolkningen inte var den korrekta tolkningen av bestämmelsen.

Skatterättsnämnden, förkortat SRN, behandlade i mars 2006 frågan om hur successiva förvärv ska behandlas.⁴² De uttalade att varken lagtexten eller förarbetet ger något klart besked om hur anskaffningsutgiften ska behandlas vid successiva förvärv. Det framgår inte heller att inte hela anskaffningsutgiften ska medräknas när förvärvet sker i ett sammanhang. Härav anser SRN att det saknas skäl att inte samtliga förvärv som sker före utgången av det år som beloppsspärren inträder beaktas.⁴³ SRN uttalande går emot Skatteverkets uttalande i frågan, de anser nämligen att tilläggsförvärv som genomförs under året efter det att ägarförändring skett inte får medräknas i utgiften.⁴⁴

Wiman ifrågasätter om det är rimligt att anskaffningsutgiften avgör hur stort underskott som kan utnyttjas även i de situationer när inte hela företaget förvärvas. Han anser att bestämmelserna innebär att förvärv som sker delvis förlorar mer av underskottet än vid förvärv av hela bolaget.⁴⁵

Exempel 3 skillnad mellan helt och delvis förvärv.⁴⁶

U AB har 150 tkr i ackumulerat underskott. Om A AB förvärvar 100 % för 100 tkr har A AB rätt att utnyttja hela underskottet. Förvärvar A AB bara 51 % för motsvarande 51 tkr,

⁴⁰ Prop. 1993/94:50 s. 326.

⁴¹ Prop. 1993/94:50 s. 259.

⁴² Förhandsbesked från SRN, Beloppsspärren, 2006-03-08.

⁴³ Förhandsbesked från SRN, Beloppsspärren, 2006-03-08.

⁴⁴ SKV 336 utgåva 6, s. 214.

⁴⁵ Wiman, B, Underskottsavdragslagen SN 12.1994 s. 725.

⁴⁶ Wiman, SN 12.1994 s. 725.

kommer A AB endast kunna utnyttja 102 tkr. A AB går därmed miste om 48 tkr genom att bara förvärva en del av U AB.

Wiman anser att detta slår fel, eftersom en ägare som bara innehar 51 % av rösterna med stor sannolikhet kommer få större svårigheter att utnyttja underskottet än en ägare av samtliga andelar. Därav borde beloppsspärren ha motsatt effekt vad gäller delvis och hela förvärv.⁴⁷

Har det bestämmande inflytandet helt eller delvid erhållits via ett kapitaltillskott ska utgiften enligt 40:16 IL minskas med det kapitaltillskott som har lämnats till underskottsbolaget före ägarförändringen. Alla kapitaltillskott som skett två beskattningsår innan ägarförändringen ska beaktas. Anskaffningsutgiften ska även minskas med kapitaltillskott som under denna tvåårsperiod har lämnats till en juridisk person eller svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget.⁴⁸ De kapitaltillskott som behandlades under 2.4 är s.k. ovillkorade aktieägartillskott och ska enligt 40:16 IL reducera anskaffningsutgiften. Skatteverket anser även att villkorade aktieägartillskott ska behandlas som kapitaltillskott i 40:16 IL och reducera utgiften.⁴⁹ Skillnaden mellan tillskotten är att ovillkorade medför att värdet av underskottsföretagets nettotillgångar ökar. Vilket inte villkorade gör, villkorade tillskott ska också återbetalas när företaget har tillgängligt kapital.⁵⁰ Skatteverkets syn om villkorade tillskott får stöd i mål från Kammarrätten i Stockholm, förkortat KRNS.⁵¹ Grunden till domstolens uttalande var att varken förarbeten eller lagtexten innehåller någon avgränsning som innebär att villkorade aktieägartillskott inte ska beaktas.⁵² KRNS uttalande angående villkorade tillskott skedde enligt de gamla bestämmelserna i lagen om underskott och inte enligt nuvarande 40:16 IL.

Det har dock inte skett några materiella ändringar mellan regelsystemen och därmed bör de tolkas på samma sätt.⁵³

Reglerna i 40:16 IL angående förvärv som skett genom kapitaltillskott prövades av Högsta förvaltningsdomstolen i målet RÅ 2007 ref 58. I målet prövades om tillskott som lämnats i

⁴⁷ Wiman, SN 12.1994 s. 725.

⁴⁸ 40:16 IL.

⁴⁹ SKV 336 utgåva 6, s. 220-221.

⁵⁰ Skog, R, Rodhes Aktiebolagsrätt, Norstedts juridik (2011), s. 78 f.

⁵¹ Kammarrätten i Stockholm mål 4255-1999 och mål nr 2680-2002.

⁵² Kammarrätten i Stockholm mål 4255-1999 och mål nr 2680-2002.

⁵³SKV 336 utgåva 6, s. 214.

samband med nyemission skulle anses utgöra kapitaltillskott enligt 40:16 IL. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att kapitaltillskott som erlagts vid en nyemission inte ska reducera anskaffningsutgiften, eftersom bestämmelsen ska ta sikte på kapitaltillskott som lämnats före ägarförändringen. Utgifter för att förvärva det bestämmande inflytandet ska därmed inte behandlas som sådant kapitaltillskott som avses i 40:16 IL. Efter RÅ 2007 ref 58 började underskotts företag byta ägare genom nyemission. Grunden till detta var att gamla ägare i en nyemission kan bestämma priset på aktierna. Den möjligheten gjorde att företagen anpassade emissioner så att inget eller minsta möjliga underskott gick förlorat via beloppsspärren.⁵⁴

Efter målet RÅ 2007 ref 58 försökte Skatteverket hindra handeln med underskotts företag med stöd av lag (1995:575) mot skatteflykt. Frågan behandlades av KRNS i två mål.⁵⁵ I det första hade X AB genom nyemission fått bestämmande inflytande över underskotts företaget, U AB. U AB:s enda tillgång var underskottet. Efter nyemissionen förvärvade X AB kvarvarande aktier i U AB. Skatteverket yrkade att skatteflyktlagen skulle tillämpas, eftersom X AB handlande hade skett för att kringgå beloppsspärren och syftet med regeln är att förhindra handel med underskotts företag. Skatteverket påpekade att förfarandet inneburit att hela underskottet i U AB kunde utnyttjas utan begränsning. Kammarrätten ansåg att alla rekvisiten i 2 § skatteflyktlagen var uppfyllda och biföll därmed Skatteverkets talan och X AB förlustavdrag för utnyttjat underskott från tidigare år reducerades enligt beloppsspärren. Det andra målet från KRNS⁵⁶ hade samma förutsättningar som det tidigare målet. Även här fann Kammarrätten att alla rekvisit i 2 § skatteflyktlagen var uppfyllda. Detta innebär att U AB:s förlustavdrag för utnyttjat underskott reducerades med beloppsspärren.

Innan domarna i de ovanstående målen offentliggjordes, ingavs en proposition om förslag till ändringar i 40:e kap. Grunden till propositionen var kringgåendet av 40:16 IL som möjliggjordes genom RÅ 2007 ref 58.⁵⁷ Skattebortfallet som uppstod på grund av kringgåendet av 40:16 IL beräknade Skatteverket uppgå till ca 300 miljoner kronor per år.⁵⁸ Förutom skattebortfallet ville lagstiftaren genom lagändringen förhindra att skatten var det

⁵⁴ Thaler, M, Underskottsreglerna – underligheter och paradoxer, SvSkt, 4.2010 s. 401.

⁵⁵ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8953-08.

⁵⁶ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 6591-08.

⁵⁷ Thaler, SvSkt 4.2010 s. 401.

⁵⁸ Prop. 2009/10:47 s. 12.

övervägande skälet till formen för ägarförändringen.⁵⁹ Ett annat motiv var att motverka osunt företagande, där underskotts företagen inte köps i syfte att drivas vidare, utan fungerar som skalbolag.⁶⁰ Däremot ville regeringen inte försvåra överlåtelser av underskotts företag som var affärsmässigt motiverade.⁶¹

Härav infördes i juni 2009 bestämmelsen 40:16 a IL. Bestämmelsen ska enligt förarbetena inte enbart träffa transaktioner som nyemission utan även andra former av kapitaltillskott som teckning av optioner eller konvertibler. Bestämmelsen 40:16 a IL anger att kapitaltillskott inte ska reducera utgiften, om ägarförändringen helt eller delvis skett genom tillskott och det är uppenbart att förvärvaren genom tillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde som motsvarar kapitaltillskottet.⁶² Här ska hänsyn inte tas till de tillgångar som underskotts företaget kan antas ha förvärvat i samråd med den nya ägaren.⁶³

Exempel 4 beräkning enligt 40:16 och 40:16 a IL efter lagändring.⁶⁴

Underskotts företaget U AB har ett ackumulerat underskott på 200 tkr och har inga tillgångar och bedriver ingen rörelse. A AB förvärvade för 100 tkr, 45 % av aktierna i U AB via en riktad emission. Därefter förvärvar A AB ytterligare 6 % i U AB för 1 tkr. Därmed har A AB förvärvat 51 % av rösterna i U AB och en ägarförändring har således inträtt. Det bestämmande inflytandet erhålles för 101 tkr. U AB har inga tillgångar och bedriver ingen verksamhet, därmed kan A AB inte anses ha förvärvat tillgångar av särskilt och verkligt värde. Det kapitaltillskott som A AB tillförde U AB innan ägarförändringen ska minska anskaffningsutgiften. Beloppsspärren beräknas på 1 tkr och bli 2 tkr.

I vissa fall kan regeringen medge undantag från beloppsspärren. Det kan ske om det finns anledning att anta att ägarförändringen har väsentlig betydelse ur samhällsekonomisk synvinkel och att ägarförändring annars inte skulle ske.⁶⁵

⁵⁹Skr. 2008/09:225 Meddelande om kommande förslag om ändringar i reglerna om beskattning av underskotts företag s. 3.

⁶⁰ Remissvar Skatteverket (Fi2009/4574).

⁶¹ Thaler, SvSkt 4.2010 s. 402.

⁶² 40:16 a IL.

⁶³ 40:16 a IL.

⁶⁴ Prop. 2009/10:47 s. 14.

⁶⁵ 40:17 IL.

4 Problem kring beloppsspärren

4.1 Allmän kritik mot underskottsreglerna

Förlustavdrag och tillförande av kapital är viktigt för företagsvidareutveckling och tillväxtmöjligheter.⁶⁶ Ur näringsverksamhets synvinkel är det viktigt att företag kan utvecklas och att ägarförändring kan ske utan att skattebelastningen ökar. Beloppsspärren har enligt Hedelin en negativ ekonomisk effekt, eftersom bestämmelsen är svårtillämpad och medför en merbeskattning för företagssektorn.⁶⁷

Lodin och Von Bahr⁶⁸ menar att en av grunderna till problemet med beloppsspärren är beskattningsårets slutenhet. Slutenheten för beskattning bryts som huvudregel vid underskott och resultat kan kvittas mellan åren, vilket gör att vinster och förluster behandlas lika. Sker det däremot ägarförändringar ska slutenheten upprätthållas, vilket gör att vinster och förluster särbehandlas. De anser vidare att reglerna tycks utgå från att underskottsföretag är misskötta och utan framtid, därmed saknar de också rätten att på oförändrade skattevillkor fortsätta i händerna på nya ägare.⁶⁹ Att ägarförändringar sker i underskottsföretag borde inte vara en tillräcklig grund för skärpta skatteregler. Reglernas komplexitet kan medföra att ägarförändringar inte sker, vilket får negativa samhällsekonomiska effekter.⁷⁰

Hade bestämmelserna om begränsningar i underskottsföretag slopats torde enligt Lodin och Von Bahr ingen större skatteförlust ske. Då möjligheten att utnyttja underskott skulle öka värdet på företag och beskattningen skulle istället bli högre hos säljaren.⁷¹ Skattebortfallet som skulle försvinna hade enligt deras beräkning uppgått till ca 0,4 % av den totala skatteintäkten för staten, vilket är ca 19 409 miljoner kr.⁷² Det skattebortfall som undviks genom begränsningarna är enligt Hedelin inte i relation till syftet med reglerna.⁷³

Lagrådet resonerade liknade i förarbetet till beloppsspärren och ansåg att regler skulle medföra en höjning av bolagsskatten för de drabbade företagen. De ansåg att skatten för under-

⁶⁶ Hedelin, SvSkt 4.2009 s. 420.

⁶⁷ Hedelin, SvSkt 4.2009 s. 420.

⁶⁸ Lodin, Von Bahr, SvSkt 2.2010 s. 205.

⁶⁹ Lodin, Von Bahr, SvSkt 2.2010 s. 209.

⁷⁰ Lodin, Von Bahr, SvSkt 2.2010 s. 205.

⁷¹ Lodin, Von Bahr, SvSkt 2010.2 s.209.

⁷² Hedelin, SvSkt 4.2009 s. 421.

⁷³ Hedelin, SvSkt 4.2009 s. 421.

skotts företagen skulle bli högre än dåvarande 28 % (idag 26.3 %).⁷⁴ Att bolagsskatt utgår på vinster och att möjligheten att utnyttja förlusters begränsas när ägarförändringar sker, leder till en högre bolagsskatt i företagssektorn än dess nettovinster. Anledningen till att bestämmelserna överbelastar företagssektorn är att reglerna inte behandlar vinster och förluster lika. Därmed innebär beloppsspärren en fördyring och ett hinder mot vidareutvecklingen av lovande innovations- och utvecklingsprojekt inom företagssektorn.⁷⁵ Denna konsekvens kan enligt Hedelin inte varit lagstiftarens ambition.⁷⁶ Lagrådet ansåg i förarbetet att reglerna inte uppfyllde rimliga krav på måluppfyllnad, rättssäkerhet och praktisk hanteringsbörda som krävs för att rättstillämpning ska kunna ske. De ansåg också att reglerna på grund av sin komplexitet inte skulle kunna tillämpas på åsyftat sätt.⁷⁷ Regeringen höll med lagrådet om att reglerna kunde vara svåra att tillämpa, dock uppfyller reglerna sitt syfte trots att de är svåra att tillämpa.⁷⁸

4.2 Kritik mot beloppsspärren vid gruppförvärv

Beloppsspärrens syfte vid gruppförvärv är att förhindra kringgående av huvudregeln.⁷⁹ Vid tillämpningen av beloppsspärren i spärrsituation 3 föreligger ett antal tolkningsproblem som gör att resultatet blir svårt att förutsäga.

Reglerna 40:11-12 IL kritiserades redan i förarbetet av remissinstanserna.⁸⁰ De ansåg att bestämmelsen skulle bli svår att överblicka och tolka, därav rekommenderades att bestämmelsen omarbetades. De ansåg att 40:12 IL ställde höga krav på att underskotts företaget, då de ska hålla reda på stora samt mindre direkta och indirekta ägarförändringar.⁸¹ Regeringen ansåg dock att bestämmelsen inte lett till några praktiska tillämpningssvårigheter och behöll därför bestämmelserna.⁸² Wiman håller med remissinstanserna och påpekar att bestämmelsen är svårtillämpad och att ordalydelsen tycks vara mer långtgående än syftet.⁸³ Även Franck och Andersson håller med remissinstanserna och anser att kravet som 40:12

⁷⁴ Prop. 1999/00:2 del 2 s. 453.

⁷⁵ Lodin, Von Bahr, SvSkt 2.2010 s. 212.

⁷⁶ Hedelin, SvSkt 4.2009 s. 422.

⁷⁷ Prop. 1999/00:2 del 2 s. 453.

⁷⁸ Prop. 1999/00:2 del 2 s. 453.

⁷⁹ Franck & Andersson, SvSkt 4.2010 s. 432.

⁸⁰ Prop. 1999/00:2 del 2 s. 451.

⁸¹ Prop. 1999/00:2 del 2 s. 461.

⁸² Prop. 1999/00:2 del 2 s. 453.

⁸³ Wiman, SN 12.1994 s. 715.

IL ställer på underskotts företagen inte är rimligt.⁸⁴ Detta då företag för att uppfylla bestämmelsen måste beakta förändringar i underskotts företaget och i de rättssubjekt som har aktier i företaget.⁸⁵ Kartläggningen av dessa förändringar måste ske på ett klart och tydligt sätt för att avgöra om kraven, 50 %, för ägarförändring är uppfyllt.⁸⁶ Den information som krävs för att avgöra om kravet är uppfyllt, är ofta inte tillgänglig för företaget eller tänkta köpare. Informationen som finns tillgänglig berör många gånger bara det direkta ägandet, därav är det svårt att kontrollera det indirekta. Det blir härav svårt för företag och förvärvare att avgöra om och hur effekten blir i beloppsspärren.⁸⁷

Ett tolkningsproblem som föreligger är hur begreppet förvärv som sker ”under fem beskattningsår för underskotts företaget” i 40:12 IL ska tolkas. I förarbetet förutsåg lagrådet tolkningsproblemet och kommenterade att regeln borde omarbetas för att det klarare skulle framgå vad uttrycket avsåg.⁸⁸ De nämnde att ordalydelsen kunde tolkas på så sätt att bestämmelsen även omfattar fall där en och samma aktiepost bytt ägare mer än fem gånger under en femårsperiod. Ingen omarbetning skedde, eftersom regeringen ansåg att det inte är helt enkelt att omarbeta bestämmelsen utan att komplicera bestämmelsen ytterligare. Vidare ansåg regeringen att verksamma genom sunt förnuft inte skulle göra den tolkning som ordalydelsen kunde innebära.⁸⁹ Det har sedan diskuterats om frasen ska innebära en fast femårsperiod eller om det också krävs att företaget är ett underskotts företag för att perioden ska påbörjas.⁹⁰ Skillnaden mellan de två tolkningssätten är att förvärv som skett innan företaget blev ett underskotts företag ska beaktas i det första. Vilket innebär att beloppsspärren kan drabba de fysiska personer som var ägare innan företaget blev ett underskotts företag.⁹¹ Det senare alternativet innebär att bedömningsperioden avser fem år under vilket företaget har varit ett underskotts företag. Denna tolkning innebär att förvärv som skett innan inte ska medtas in i beräkningen om beloppsspärren ska inträda.

⁸⁴ Franck & Andersson, SvSkt 4.2010 s. 433.

⁸⁵ Franck & Andersson, SvSkt 4.2010 s. 433.

⁸⁶ Franck & Andersson, SvSkt 4.2010 s. 434.

⁸⁷ Franck & Andersson, SvSkt 4.2010 s. 434.

⁸⁸ Prop. 1999/00:2 del 2 s. 460.

⁸⁹ Prop. 1999/00:2 del 2 s. 460.

⁹⁰ Skatteverkets promemoria 2010 om visa förenklingar av 40 kap. IL.

⁹¹ Franck & Andersson, SvSkt 4.2010 s. 435.

Tolkas frasen i förhållande till syftet att likställa konsekvenserna för grupp förvärv och en fysisk person, framgår att historiska förvärv ska beaktas vid förvärv av en fysisk person.⁹² Detta tyder på att även historiska förvärv som skett innan företaget blivit ett underskotts företag ska beaktas även vid gruppförvärv.⁹³

Remissinstanserna ifrågasatte i förarbetet om inte 40:12 IL skulle få för stor räckvidd. De påpekade att ett innehav av 5 % i ett företag kan medföra att förvärv som det företaget gör ska räknas som förvärv gjorda av aktieägaren. Konsekvensen härav kan bli att beloppsspärren inträder utan att någon ny ägare har fått det bestämmande inflytandet.⁹⁴ Regeringen höll med om att regeln ledde till en utvidgning och att det kan vara svårt att hålla reda på om beloppsspärren inträder. Bestämmelsen behölls dock med förklaringen att den tidigare lagen inte förorsakat några problem vid tillämpningen.⁹⁵

4.3 Problem vid ägarförändring genom kapitaltillskott

Införandet av 40:16 a IL gjordes i huvudsyfte att stoppa skatteflyktsplanering. Lodin och Von Bahr anser dock att den slår hårt även mot vanliga förfaranden av ägarförändringar och inträdande av nya finansiärer.⁹⁶ I förarbetet anfördes att regeln skulle komplicera ett redan komplicerat 40:e kap. IL.⁹⁷ Några av de oklarheter som belystes av remissinstanserna var bland annat att FAR SRS ansåg att begreppet ”verkligt och särskilt värde” var oklart, eftersom värdet är svårt att fastställa. Advokatsamfundet menade att lagändringen innebar en försämring av den kvalitét på underskottsreglerna som lagstiftaren under decennier lagt ner energi på att utarbeta. Svensk näringsliv och näringslivets skattedelegation, förkortat NSD, ansåg att reglerna om underskottsbegränsningar helt bör avskaffas, eftersom bestämmelserna saknar tillräcklig legitimitet och har betydande brister.⁹⁸ Regeringens svar till remissinstanserna var att bestämmelserna fyller en viktig funktion och att det inte finns någon anledning eller möjlighet att slopa reglerna eller se över dem i sin helhet.⁹⁹

⁹² Prop. 1993/94:50 s. 264.

⁹³ Franck & Andersson, SvSkt 4.2010 s. 437.

⁹⁴ Prop. 1993/94:50 s. 261.

⁹⁵ Prop. 1993/94:50 s. 261.

⁹⁶ Lodin & Von Bahr, SvSkt 2.2010 s. 210.

⁹⁷ Prop. 2009/10:47 s. 10.

⁹⁸ Prop. 2009/10:47 s. 9.

⁹⁹ Prop. 2009/10:47 s. 9.

Thaler är en av motståndaren till införandet av 40:16 a IL. Han anser att nyemission sker när ett företag behöver få in kapital och i riktade emissioner kommer gamla ägare att vilja sätta emissionslikviden till att vara lika stor som det ursprungliga värdet på bolaget.¹⁰⁰ Därmed kommer inte regeln i 40:16 a IL kunna tillämpas på ett sätt som lagstiftaren förutsett.¹⁰¹ Om ägarförändring sker genom nyemission och de gamla aktieägarna sätter ett högt emissionspris kommer tillskottet att överstiga tillgångarna, vilket leder till att tillskottet reducerar utgiften till noll.¹⁰²

Exempel 5.¹⁰³

X äger underskottsföretag U AB. X funderar på att ta in Y som ny aktieägare, genom en riktad emission. Värdet i U AB uppgår till 100 tkr. För att Y vid beräkning av beloppsspärren inte ska behöva reducera anskaffningsutgiften med kapitaltillskottet, får tillskottet inte överstiga 100 tkr, eftersom det då blir högre än värdet i bolaget. Om Y:s kapitaltillskott endast uppgår till 100 tkr förvärvar Y dock bara 50 % av aktierna (100 tkr/200 tkr).

Exemplet visar att det rent matematiskt krävs att den nya ägaren för att få det bestämmande inflyttandet lämnar ett tillskott högre än värdet på existerande tillgångar i U AB. Sker det ska dock anskaffningsutgiften reduceras med tillskottet, vilket i denna situation innebär att utgiften blir noll. Detta resonemang innebär att underskott i U AB kommer att gå förlorade. Nylén och Sträng anser att bestämmelsen är en ”allt eller inget” princip. Eftersom den innebär att kapitaltillskott inte ska proportioneras när värdet av de förvärvade tillgångarna inte är lika med kapitaltillskottet.¹⁰⁴

Exempel 6 skillnad mellan direktförvärv och förvärv genom kapitaltillskott.¹⁰⁵

Underskottsföretaget, U AB, saknar tillgångar och skulder, förutom en fastighet med värdet 90 tkr. Nettoförmögenheten är därmed 90 tkr innan kapitaltillskottet. A förvärvar genom ett kapitaltillskott på 100 tkr i en riktad nyemission det bestämmande inflyttandet i U AB. Hela tillskottet ska reducera anskaffningsutgiften och belopp att beräkna beloppsspärren på blir därmed noll (100-100). A:s kapitaltillskott borde ha medfört ett förvärv av 52,6 %

¹⁰⁰ Thaler, SvSkt 4.2010 s. 402.

¹⁰¹ Thaler, SvSkt 4.2010 s. 402.

¹⁰² Thaler, SvSkt 4.2010 s. 402.

¹⁰³ Thaler, SvSkt 4.2010 s. 402.

¹⁰⁴ Nylén, H & Sträng, T, En kritisk analys av ändringarna i reglerna om underskottsföretag, SvSkt 1.2010 s. 72.

¹⁰⁵ Nylén & Sträng, SvSkt 1.2010 s. 72.

(100/190) av aktierna i U AB. Om förvärvet istället skett via direktförvärv hade utgiften att beräkna beloppsspärren varit ca 47 tkr (52,6 % x 90). Vilket är 47 tkr högre än noll vilket det blev när ägarförändring skede via kapitaltillskott.

Exemplet visar att A genom ett direktförvärv hade möjliggjort att 94 tkr (47 x 2) av underskottet hade överlevt ägarförändringen. Detta anser Nylén och Sträng visar att reglerna i 40:16 a IL gör en särbehandling av förvärv via kapitaltillskott och direktförvärv.¹⁰⁶ Nylén och Sträng anser också att exemplet ovan indikerar att regeln aldrig eller sällan kommer att tillämpas. Eftersom bestämmelsen gör att förvärvaren alltid kommer i ett sämre läge vid förvärv genom kapitaltillskott än genom direktförvärv.¹⁰⁷ Nylén och Sträng anser också att regeln medför en komplicerad räkne- och värderingsprocess.¹⁰⁸ Bestämmelsen uppfyller dock syftet att förhindra det oönskade beteendet att via planerade ägarförändringar undgå skatt, dock anser Nylén och Sträng att regeln inte är tillräckligt avvägd eller analyserad.¹⁰⁹

4.4 Begreppet verkligt och särskilt värde i 40:16 a IL

Kapitaltillskott ska inte reducera anskaffningsutgiften om det är uppenbart att det förvärvande företaget får tillgångar av verkligt och särskilt värde som motsvarar kapitaltillskottet.¹¹⁰ Vad som ska anses som uppenbart har tidigare i rättstillämpningen givits en restriktiv innebörd och torde vara praktiskt omöjligt att uppfylla.¹¹¹ Hur begreppet verkligt och särskilt värde i 40:16 a IL ska tolkas har i förarbetet inte givits någon tydlig tolkning, utan hänvisning gjordes till hur begreppen tidigare har använts.¹¹² Det kommenteras dock att hänsyn inte behövs tas till det förvärvade företagens näringsverksamhet så som det görs i de hänvisade lagreglerna.¹¹³ De hänvisade lagrummen som begreppen återfinns i är 17:8 IL om vissa andelsförvärv, 24:19 IL om utdelning av förvärvade vinstmedel och 9 § 1 st. lagen (1960:63) om förlustavdrag som numera är upphävd. Sandberg¹¹⁴ har försökt tolka begreppet i 40:16 a IL med hjälp av dessa bestämmelser, dock tycks ingen enhetlig tolkning finnas. I förarbetet till 24:19 IL stadgas att kassa och bankmedel inte ska anses ha särskilt värde

¹⁰⁶ Nylén & Sträng, SvSkt 1.2010 s. 77.

¹⁰⁷ Nylén & Sträng, SvSkt 1.2010 s. 77.

¹⁰⁸ Nylén & Sträng, SvSkt 1.2010 s. 78.

¹⁰⁹ Nylén & Sträng, SvSkt 1.2010 s. 78.

¹¹⁰ 40:16a IL.

¹¹¹ Lodin & Von Bahr, SvSkt 2.2010 s. 211.

¹¹² Prop. 2009/10:47 s. 11.

¹¹³ Prop. 2009/10:47 s. 11.

¹¹⁴ Sandberg, E, 40 kap. 16 a § IL – undantagsregeln utan tillämpningsområde?, SN 9.2010 s. 633.

och inte heller säkra fordringar på tredjeman ska betraktas som reell tillgång.¹¹⁵ Frågan huruvida finansiella instrument kan tillmätas särskilt värde oberoende av verksamhetens rörelse har i de tidigare begreppen inte behandlats. Vad som är skillnaden mellan begreppet i 40:16 a IL från de tidigare reglernas begrepp om verkligt och särskild värden är därmed otydlig.

I förarbetet uttalades dock att bedömningen av begreppet ska ske utifrån objektiva omständigheter. Lagstiftaren uttalade att värdet av tillgångarna inte ska ställas i relation till den förvärvarens näringsverksamhet eller person. Inte heller tillskottet eller det sparade underskottet ska beaktas vid värderingen.¹¹⁶ Vid värderingen av tillgångarna behövs inte det bokförda värdet beaktas, eftersom det kan skilja sig från det verkliga värdet.¹¹⁷ Härav anser Sandberg att en extern värderare kommer krävas för att värdera tillgångarnas verkliga och särskilda värde.¹¹⁸ Undantagsregeln i 40:16 a IL kan bara utnyttjas om det verkliga och särskilda värde av tillgångarna motsvarar hela kapitaltillskottet.¹¹⁹ Om tillgångarnas värde inte uppgår till kapitaltillskottet kommer inte undantagsregeln kunna tillämpas.¹²⁰ Enligt förarbetena ska vid beräkningen företagstillgångar minskas med värdet av skulder.¹²¹

Exempel 7 verkligt och särskilt värde påverkar affärsmässiga förvärv.¹²²

Underskotts företaget U AB har tillgångar på 200 tkr, ett skattemässigt värde på underskottsavdrag på 50 tkr och skulder på 100 tkr. X AB vill förvärva det bestämmande inflytandet över U AB. Nettotillgångarna i U AB uppgår till 50 tkr (200-50-100). X AB får vid en nyemission maximalt tillföra ett kapitaltillskott om 50 tkr.

I de situationer kapitaltillskottet överstiger 50 tkr kommer hela kapitaltillskottet att reducera förvärvsutgiften vid beräkandet av beloppsspärren. För att förvärva det bestämmande inflytandet i U AB krävs att X AB förvärvar minst 50 % av rösttalet. För att förvärva 50 % genom en nyemission får kapitaltillskott uppgå till max 50 tkr, men vid ett kapitaltillskott om 50 tkr förvärvas matematiskt endast tillgångar till ett värde av 25 tkr (50 % x 50 tkr nettotillgångarna).

¹¹⁵ Prop. 1966:85 s. 64.

¹¹⁶ Prop. 2009/10:47 s. 16.

¹¹⁷ Nylén & Sträng, SvSkt 1.2010 s. 74.

¹¹⁸ Sandberg, SN 9.2010 s. 633.

¹¹⁹ Prop. 2009/10:47 s. 9.

¹²⁰ Prop. 2009/10:47 s. 15.

¹²¹ Sandberg, SN 9.2010 s. 633.

¹²² Sandberg, SN 9.2010 s. 633.

I förarbetet till 40:16 a IL framfördes att regeln inte skulle förhindra affärsmässiga förvärv, dock framgår av exemplet ovan att regeln i vissa situationer kan komma att göra det. Detta eftersom A AB inte får betala det aktierna är värda utan att drabbas av 40:16 IL. Detta visar också att det inte spelar någon roll om förvärvaren kan visa att underskottsbolaget har tillgångar av verkligt och särskilt värde, eftersom kapitaltillskottet överstiger värdet av tillgångarna som förvärvats. Detta antyder att bestämmelsen kommer att hindra även affärsmässiga förvärv och den ventileffekt som bestämmelsen skulle få verkar istället blir den motsatta, det vill säga en spärregel.¹²³

¹²³ Sandberg, SN 9.2010 s. 634.

5 Förslag på lösningar

5.1 Allmänna lösningar

Lodin och Von Bahr anser att en lösning till spärreglernas problem och svårtillämplighet är att inte bygga spärreglerna på automatiskt verkande regler, vilka är beroende på relationen mellan förlustavdragets och köpeskillings storlek. Utan istället bygga reglerna på förvärvsavsikten eller affärsplanen.¹²⁴ Skulle reglerna vara uppbyggda på detta sätt skulle spärren kunna avskaffas när den nya ägaren genom en affärsplan gör det troligt att avsikten inte är skatteflykt utan att fortsätta det överlättna företags verksamhet. Detta kriterium bör enligt Lodin och Von Bahr vara uppfyllt om det köpande företaget är verksamma inom samma eller närliggande verksamhetsområden.¹²⁵ Wiman anser att en annan lösning hade varit att avskaffa reglerna helt och istället utvidga andra bestämmelser, bland annat uttagsreglerna.¹²⁶

5.2 Skatteverkets förslag på förändringar

Skatteverket lämnade i slutet av november 2010 in en promemoria om vissa förenklingar av reglerna i 40:e kap. IL. Syftet med denna promemoria var att förenkla tillämpningen av bestämmelserna. Förenklingen skulle också minska den administrativa bördan för de berörda företagen och förenkla hanteringen för Skatteverket. Promemorian tar sikte på att förändra reglerna i 40:11-12 IL.¹²⁷ Grunden till förslaget från Skatteverket är att de anser att bestämmelsen om gruppförvärv i spärrsituation 3, är så komplicerad att de näst intill är omöjliga att tillämpa. De anser att regeln blir komplex och svår att tillämpa, dels för att den fysiska personen och närstående ska räknas som en enda person. Dels ska direkta samt indirekta innehav i underskottsföretag beaktas, även alla ägarförändringar som skett under en femårsperiod ska beaktas.¹²⁸ För att kunna göra denna bedömning och kontrollera om ägarförändringar skett, anser Skatteverket att det krävs kostsamma och resurskrävande utredningar och därav behövs en förenkling.¹²⁹

¹²⁴ Lodin & Von Bahr, SvSkt 2.2010 s. 213.

¹²⁵ Lodin & Von Bahr, SvSkt 2.2010 s. 213.

¹²⁶ Wiman, SN 12.1994 s. 715-738.

¹²⁷ Skatteverkets promemoria 2010-11-22, s.15.

¹²⁸ Skatteverkets promemoria 2010-11-22, s.14.

¹²⁹ Skatteverkets promemoria 2010-11-22, s.14.

Skatteverket föreslår härav att det ska sker ett tillägg av ett tredje stycke i 40:11 IL. Det stycket skulle innehålla en undantagsregel för beloppsspärrens inträdande.

Undantaget tar framför allt sikte på förvärv där personen istället för ett indirekt ägande får ett direkt ägande i företaget.¹³⁰ Grunden till ändringen är att beloppsspärren inte ska inträda på transaktioner som sker mellan två närstående personer som redan räknas som en enda person.¹³¹

I promemorian föreslås också ett förtydligande om beräkningsperioden. Detta innebär att endast ägarförändringar som inträffar under perioden som det aktuella företaget är ett underskotts företag ska beaktas. Skatteverket anser att förvärv som skett innan företaget blev ett underskotts företag inte kan ha skett i syfte att utnyttja framtida underskott.¹³² Det föreslås också en utveckling i hur beräkningen av ägarförändringar görs. Beräkningen som föreslås tar sin utgångspunkt i förhållandet som råder vid ingången av det beskattningsår som företaget anses utgöra ett underskotts företag. När ägarförändringar inträffar och beloppsspärren inträder, kommer en ny beräkningsperiod starta. Utgångspunkt ska ske i det ägarförhållande som råder vid ingången av det första beskattningsåret under vederbörlig femårsperiod.¹³³

Skatteverket vill också förenkla kravet på ägarförändring.¹³⁴ Kravet i 40:12 st. 1 IL innebär att beloppsspärren ska inträda dels om en eller flera personer vardera förvärvar andelar med minst 5 % av rösttalet i underskotts företaget dels att dessa personer gemensamt förvärvat andelar för mer än 50 % av rösttalet. I denna beräkning vill Skatteverket klargöra uttrycket ”förvärvar”. Begreppet förvärv och ägarförändring ska bara omfattar förändringar som innebär att en person vid en viss tidpunkt innehar aktier i underskottsföretag med ett högre röstetal än vid ingången av underskottsperioden.¹³⁵

Skatteverket belyser också i promemorian de yttersta gränserna för när 40:12 IL inträder. (1) När två inte närstående personer förvärvar aktier motsvarande 25 % respektive 26 % av röstetalat. (2) När 11-20 inte närstående personer vardera förvärvar aktier motsvarande 5 %

¹³⁰ Skatteverkets promemoria 2010-11-22, s.14.

¹³¹ Skatteverkets promemoria 2010-11-22, s.14.

¹³² Skatteverkets promemoria 2010-11-22, s.14.

¹³³ Skatteverkets promemoria 2010-11-22, s.15.

¹³⁴ Skatteverkets promemoria 2010-11-22, s.17.

¹³⁵ Skatteverkets promemoria 2010-11-22, s.17.

och tillsammans mer än 50 %. I situation 1 är det inte orealistisk att syftet är att utnyttja företagens underskott. Däremot framstår det som mindre sannolikt i situation 2, då det krävs att elva personer som inte är närstående förvärvat aktier i samverkan för att utnyttja företagets underskott. Det föreslås därav att 5 % gränsen ska höjas till 10 %.¹³⁶

Ett annat problem är att till fysiska personers och närstående ska enligt 40:12 st. 2 IL också beaktas direkt och indirekt förvärv av företag. För att sammanräkning av företags förvärv ska ske måste ägandet uppgå till minst 5 %.¹³⁷ Skatteverket anser att 5 % ägande inte medför något reellt inflytande i ett företag. Härav kan inte förvärv av dessa företag haft i syfte att den fysiska personen ska kunna utnyttja underskott i underskottsföretaget. Skatteverket anser härav att bara förvärv av företag där en person har ett reellt inflytande ska beaktas. En höjning av ägandet från minst 5 % till mer än 50 % föreslås.¹³⁸ En annan grund till ändringen är att de utredningar som krävs för att fastställa om dels ägarförändringar skett, dels om de är av den storleken som regeln kräver, är betydande och svår. Skatteverket påpekar i promemorian att en höjning av rösttalet skulle kunna skapa en möjlighet att kringgå reglerna. Det skulle kunna förhindras genom att inte bara tittar på rösttalet, utan även kapitalandelen. De föreslagna förändringarna kan innebära att vissa ägarförändringar inte kommer att omfattas av bestämmelsen, eftersom procentsatsen höjs. Konsekvensen av detta antas bli ett skattebortfall på högst två miljoner kronor.¹³⁹

5.3 Remissyttranden angående Skatteverkets promemoria

Förslaget som Skatteverket föreslagit har gått ut på remissyttrande. NSD anser att komplexiteten och bristerna med beloppsspärren har som följd att företag kan drabbas av oväntade beslut och lätt göra fel, vilket innebär att skattetillägg kan påföras.¹⁴⁰ NSD anses att förslaget som Skatteverket har arbetat fram är för begränsat, eftersom det kvarstår svårigheter som är betydande. De anser bland annat att svårigheten att kontrollera närstående och vilka som äger aktier i företaget kvarstår. De anser också att underskott i företag är en del av företagets livscykel och begränsningarna att utnyttja detta påverkar företagets möj-

¹³⁶ Skatteverkets promemoria 2010-11-22, s.18.

¹³⁷ Skatteverkets promemoria 2010-11-22, s.19.

¹³⁸ Skatteverkets promemoria 2010-11-22, s.19.

¹³⁹ Skatteverkets promemoria 2010-11-22, s.23.

¹⁴⁰ Svenskt Näringsliv, remissyttrande referens 19/2011 s. 2.

lighet att överleva. NSD påpekar den svårigheten som föreligger för marknadsnoterade företag. För hur vet företag om Anders Andersson och Anna Pettersson är eller inte är syskon. NSD frågar hur företagaren säkerställer korrekt genomsyn av indirekta innehav? Vidare anser de att höjning till 10 % är för låg.¹⁴¹

FAR anser att en förenkling av reglerna är välkommen, dock är förslaget inte tillräckligt. Då de anser att reglerna behöver en mer övergripande översyn.¹⁴² De anser att den största oklarheten med 40:12 IL är kontrollen huruvida avdragsrätten kvarstår eller inte. Denna förutsätter en kartläggning av närståendes förhållande, samt en genomsyn av vilka som äger aktier i företag indirekt. FAR anser att kravet gör att bestämmelsen i 40:12 IL i vissa fall inte blir möjliga att tillämpa, exempelvis om ett företag är marknadsnoterat. De anser också att perioden som ska beaktas minskas ner till tre år istället för dagens fem. FAR anser att förslaget angående höjningen till 10 % i 40:12 st. 1 IL är för låg.¹⁴³

SRF yttrade sig också om Skatteverkets promemoria och välkomnade ett klarare regelverk för beloppsspärren. De ansåg att de föreslagna förändringarna var välgrundade och ansåg att de skulle genomföras.¹⁴⁴

Näringslivets regelnämnd, förkortat NNR, uttalade att de höll med om att dagens regler angående beloppsspärren är komplicerade. De anser dock att reglerna bör analyseras ur ett bredare perspektiv och inte enbart utifrån att förhindra handeln med underskotts företag. De anser att en förändring behövs göras utifrån helheten, för att reglerna i slutändan ska kunna förbättras. De är tveksamma till den lösning som Skatteverket föreslår och därav vill de ha en bredare översyn av själva behovet av reglerna.¹⁴⁵

Sveriges advokatsamfund uttalade, att få regler i IL är så komplicerade som 40:12 IL. De påpekade att dagens regel innebär att underskottsavdrag kan förloras, även om ingen ny dominerande aktieägare uppstår. De påpekar att ökningen av ägarkravet hade kunnat höjas till 25 % utan att risken för skatteundandragande skulle öka.¹⁴⁶

¹⁴¹ Svenskt Näringsliv, remissyttrande referens 19/2011 s. 3.

¹⁴² FAR remissyttrande, 2011/03/28 s. 1.

¹⁴³ FAR remissyttrande, 2011/03/28 s. 2.

¹⁴⁴ SRF remissvar, 2011-03-25 s. 2.

¹⁴⁵ Näringslivets regelnämnds remissyttrande, 2011/018 s. 2.

¹⁴⁶ Sveriges advokatsamfund remissyttrande, R-2011/0191.

6 Analys av bestämmelserna i 40:e kap. IL

6.1 Analys av syftet med beloppsspärren

En fråga som skulle utredas i arbetet var syftet med underskottsreglerna och beloppsspärren i 40:e kap. IL. Som framgått är syftet med reglerna att motverka handel med underskottsbolag, vars värde består i underskottet. Motiven bakom syftet är att motverka skattebortfall och negativa samhällsekonomiska effekter.

Att reglerna ska förhindra skattebortfall har kritiserats av Lodin och Van Bahr.¹⁴⁷ De anser att reglerna bara flyttar skatteintäkten från säljaren till företaget. Hade reglerna inte begränsat rätten att utnyttja underskottet hos köparen, skulle säljaren fått mer betalt och därmed ökat säljarens underlag för beskattning. Hedelin¹⁴⁸ anser att bestämmelserna uppnår syftet att förhindrar skattebortfall, dock är reglerna inte i balans med de ekonomiska effekter som de har på underskottsföretag. Vidare anser lagrådet, Lodin och Von Bahr att bestämmelserna inte bara motarbetar ett skattebortfall, utan även ökar beskattningen av de drabbade företagen. Tankegången har sin grund i att företagssektorn ska beskattas för dess nettovinst, men reglerna innebär att beskattningen av företagssektorn blir högre än nettovinsterna. Härav anser jag att reglerna uppfyller syftet att förhindra skattebortfall, dock håller jag med om att reglerna går utöver vad som kan anses nödvändigt. Jag anser att den ökade beskattningen är en brist i utformningen av reglerna, då det inte var syftet. De bör därmed inte vara en konsekvens som godtas. Den ökade skattebelastning för underskottsföretagen leder enligt mig till en särbehandling mellan de drabbade företagen och de som inte drabbas. Här borde lagstiftaren enligt mig vilja underlätta för underskottsföretag. För att minska risken att företag tvingas gå i konkurs. För skulle företag gå i konkurs skulle staten mista hela skatteintäkten, både bolagsskatt och momsintäkten.

Reglerna har också syftet att motverka negativa samhällsekonomiska effekter. Lodin och Von Bahr anser däremot att reglerna har negativa effekter.¹⁴⁹ Anledningen är att reglerna försvårar företags möjligheter att fortsätta existera, fast med nya ägare. De påpekar att 40:16 och 40:16 a IL förhindrar företags möjligheter att ta in nya finansörer och därmed

¹⁴⁷ Lodin & Von Bahr, SvSkt 2.2010 s. 205-213.

¹⁴⁸ Hedelin, SvSkt 4.2009 s. 419-422.

¹⁴⁹ Lodin & Von Bahr, SvSkt 2.2010 s. 205-213.

överleva. Lodin och Von Bahr får medhåll från Hedelin¹⁵⁰ som anser att reglerna utgör ett hinder för kapitaltillskott och möjligheterna för nya finansörer att inträda. Detta har negativ ekonomisk betydelse, eftersom företagens möjligheter att vidareutvecklas och vända en dålig trend minskar. Härav anser jag att reglerna inte uppfyller syftet att motverka negativa samhällsekonomiska effekter. Reglerna tyder enligt mig på att företag får svårare att överleva dåliga perioder. Vilket ur samhällsperspektiv kan innebära en risk för att företag kan tvingas gå i konkurs, vilket skulle innebära färre arbetstillfällen. Att sämre tider och lågkonjunkturer kommer, är en naturlig del av företagslivscykel. Att överleva dessa sämre perioder borde enligt mig inte försvåras av beloppsspärren.

6.2 Analys av beloppsspärren vid gruppförvärv

I 40:12 st. 1 finns en 5 % gräns på vad varje fysisk person vardera ska äga i underskottsföretaget för att beaktas. Gränsen innebär att den yttersta gränsen för när 40:12 IL blir tillämplig är när 11 personer som inte är närstående förvärvare röstandelar för minst 5 % i underskottsföretaget. Denna situation anser Skatteverket inte kan ha skett i skatteflyktsyfte, därmed föreslås en höjning till 10 %. Förändringen innebär enligt mig att den yttersta gränsen som företag måste beakta är om 6 fysiska personer som inte är närstående förvärvare röstandelar i företaget. Den höjning som föreslås anser dock NSD¹⁵¹ och advokatsamfundet¹⁵² vara för låg. NSD anser att 10 % ägande sannolikt fortfarande inte sker i skatteflyktsyfte. Advokatsamfundet påpekar att en höjning till 25 % skulle kunna ske utan att motivet med syftet går förlorat. Vilken gräns som är rimlig anser jag vara svårt att avgöra, jag hade önskat att Skatteverket förklarade anledningen till den försiktiga höjningen som de föreslog. Det skulle enligt mig vara bra med en konsekvensanalys, där det framgår vad konsekvenserna av de olika gränserna blir. Genom en sådan analys hade det klart framgått varför en viss gräns väljs. Den höjning som nu har föreslagits som upp till 10 % anser jag innebära att regeln bli minimalt enklare. Dock föreligger enligt mig svårigheten att kontrollera dessa små ägarandelar.

I 40:12 st.2 IL stadgas att 5 % ägande i ett företag medför ett bestämmande inflytande och att förvärv av det företaget ska ingå i bedömningen om ägarförändring har skett för en

¹⁵⁰ Hedelin, SvSkt 4.2009 s. 419-422.

¹⁵¹ Svenskt Näringsliv remissyttrande referens 19/2011 s. 2.

¹⁵² FAR remissyttrande 2011/03/28.

grupp fysiska personer. Konsekvensen av 5 % gränsen blir att beloppsspärren kan inträda även om ingen ny ägare fått det bestämmande inflytandet. Skatteverket anser att dessa förvärv av företagen sannolikt inte kan ha skett i skatteflyktsyfte för den fysiska personen. Härav föreslår Skatteverket en höjning till 50 %, vilket innebär att bara reellt inflytande beaktas. Detta förslag till höjning möts inte av någon kritik från remissinstanserna och jag anser att det är logiskt att bara beakta förvärv gjorda av företag där en fysisk person äger 50 % av röstetalet. Förslaget innebär enligt mig att det blir enklare för underskottföretag att kontrollera det indirekta ägandet. Dock anser jag precis som advokatsamfundet att det enklaste alternativet vore om det indirekta ägandet inte behövdes beaktas alls.

Vidare ställer 40:12 IL höga krav på underskottsföretag, eftersom företag ska ha kontroll på stora samt mindre direkta och indirekta förvärv. Dessa krav anses inte rimliga, eftersom informationen som krävs för att kontrollera dessa förvärv inte alltid är tillgänglig. Information som finns tillgänglig berör ofta bara direkt ägande. Krav på information som regeln ställer på företagen går enligt mig utöver vad som kan anses rimligt. Då regeln kräver att företag lägger ner resurser på utredningar angående indirekta förvärv, vilka är svåra om inte omöjliga att få information om. Det leder enligt mig till en rättsosäkerhet för företagen, vilket kan leda till att företag får skattetillägg då de inte vet hur bestämmelsen ska upprätthållas. Jag anser precis som NNR¹⁵³ att Skatteverket i promemorian inte såg helheten med regeln 40:12 IL., vilket är nödvändigt för att kunna omarbota regeln. Vidare bör lagstiftaren enligt mig ställa krav som är rimliga ur företagsynvinkel. Detta kan vara svårt, eftersom ägarsituationen i aktiebolag är väldigt varierande, jämför bara antalet aktieägare i marknadsnoterade och onoterade. Jag undrar om det är praktiskt att ha regler som ska tillämpas på båda? Kanske hade det varit enklare att ha två olika regelsystem. Om reglerna ska följas av alla måste det enligt mig vara rimligt att alla har möjlighet att upprätthålla kraven och veta exakt om beloppsspärren inträder eller inte. Förslaget som föreslås i promemorian, att bara reellt ägande ska beaktas är en bra förenkling. Skulle ändringarna ske, skulle det enligt mig dock fortfarande kvarstå svårigheter för marknadsnoterade företag att kontrollera det indirekta ägandet.

Vidare föreslås en undantagsregeln i promemorian, som ska skydda tidigare ägare som istället för indirekt får direkt inflytande i företaget. Detta anser jag vara i linje med beloppsspär-

¹⁵³ Näringslivets regelnämnds remissyttrande, 2011/018.

rens syfte och att tidigare ägare inte drabbas. Dock kvarstår frågan hur underskotts företag ska kunna säkerställa det indirekta ägandet från början? Det kommer här precis som innan krävas resurser för att göra denna utredning som bestämmelsen kräver. Vilket inte hade behövt om det indirekta ägandet inte behövdes beaktas.

I 40:12 IL föreligger också osäkerhet i hur frasen ”under fem beskattningsår för underskotts företaget” ska tolkas. Ska den tolkas till en fast femårsperiod, eller krävs det också att företaget är ett underskotts företag för att perioden ska inträda. Om frasen ska tolkas som en fast femårsperiod skulle beloppsspärren kunna drabba de som var ägare redan innan företaget blev ett underskotts företag. Konsekvensen av denna tolkning tycks bli att den går utöver syftet att förhindra handel med underskotts företag, eftersom tidigare ägare med stor sannolikhet inte förvärvat andelar i företaget för att utnyttja framtida underskott. Dock skulle tolkningen likställa konsekvenserna mellan enskilda och gruppförvärv, eftersom historiska förvärv beaktas vid enskilda förvärv. Att tolkningssvårigheter föreligger gör bestämmelsen mindre förutsägbar. Skatteverket anser att perioden ska gälla från och med att företaget blir ett underskotts företag och att bara ägarförändringar därefter ska beaktas. Förenklingen innebär enligt mig en ökad rättsäkerhet för företag. Förtydligandet hänger också samman med syftet med bestämmelsen, även om det sker en särbehandling mellan enskilda och gruppförvärv.

Skatteverket uppmärksammade att ändringarna som de föreslog kunde medföra att vissa ägarförändringar inte kommer att omfattas av bestämmelsen. Anledningen till detta är att dessa förändringar inte sker i skatteflyktssyfte och därmed inte borde omfattas av regeln. Skattebortfallet som beräknas är omkring två miljoner kronor. Två miljoner i förhållande till de företagsekonomiska aspekter och en ökad rättsäkerhet anser jag som skäligt.

Granskningen av 40:12 IL tyder enligt mig på att bestämmelsen inte uppfyller sitt syfte. Anledningen är att regeln ställer orimligt höga krav på företagen, vilket kan leda till skattetilllägg. Detta eftersom företag och förvärvare inte vet när och hur beloppsspärren inträder. Ovissheten som skapas hos förvärvare kan innebära att de väljer att använda beloppsspärren, trots att den inte skulle inträffa. Detta skulle i sådana fall leda till att företag/förvärvare går miste om underskottsavdrag som de annars hade haft rätt till. Enligt mig innebär detta en ökad beskattning av involverade parter enbart på grund av att bestämmelsens otydlighet.

Otydligheten och rättsosäkerheten försvinner inte helt genom de föreslagna förändringar, därför skulle jag precis som remissinstanserna vilja se en större omarbetning av 40:12 IL.

Frågan huruvida förändringarna av reglerna i 40:11 och 12 IL kommer ske är osäkert, eftersom regeringen tidigare har uppmärksammat oklarheterna och problemen utan att åtgärda de. Grunden till detta hoppas jag är att regeringen inte velat lägga ner resurser på utredning av skattesystemet. Nu när förslag dock är framplockade hoppas jag att förändringarna sker, då ingen verkar nöjd med dagens bestämmelser.

6.3 Analys av anskaffningsutgiften

Vid beräkning av beloppsspärren ska hela anskaffningsutgiften för förvärvandet av det bestämmande inflytandet ingå i beräkningen. Har förvärvet skett successivt under ett beskattningsår ska alla förvärv ingå enligt SRN. Resonemanget går emot Skatteverkets, dock anser jag att SRN:s tolkning är det mest logiska och minst komplicerade beräkningssättet. Detta eftersom förvärvaren vid årets slut bara behöver summera ihop utgiften för förvärv som skett under året. Istället för att undersöka vilket förvärv som föranlett ägarförändringen. Anledningen till varför beloppsspärren bygger på anskaffningsutgiften är att lagstiftaren ansåg att en högre köpeskillning tydde på att underskotts företaget har mer substans än bara underskottet. Detta resonemang tycker jag att bestämmelsen i 40: 16 och 40.16 a IL motverkar. Reglerna innebär att den ägarförändring som sker successivt, där förvärvare betalar för hela substansen i företaget, tillgångar och underskott, inte kommer kunna utnyttja hela köpeskillningen, om de första förvärven skett genom kapitaltillskott.

Anskaffningsutgiften ska enligt 40:16 IL reduceras med kapitaltillskott som givits till underskotts företaget. Hit ska förutom de tillskottsformer som anges i ABL även villkorade kapitaltillskott beaktas. För mig är det ologiskt, eftersom det föreligger en skillnad mellan villkorade och ovillkorade aktieägartillskott. Där villkorade tillskott inte berör underskotts företags nettoförmögenhet, eftersom tillskottet ses som en skuld. Vidare anser jag att det är konstigt att likställa tillskotten, eftersom ovillkorade innebär att förvärvaren får aktier i företaget, vilket inte sker vid villkorade. Att båda formerna av tillskott ska beaktas påverkar enligt mig företags möjligheter att få in kapital.

Vid införandet av beloppsspärren i 40:e kap. ville lagstiftaren att bestämmelsen skulle bli mer neutrala än de tidigare specialreglerna på området. Frågan om detta mål har uppnåtts har varit diskuterat. Thaler¹⁵⁴, Nylén och Sträng¹⁵⁵ anser att reglerna gör att skatten i många situationer blir det övervägande skälet för val av ägarförändring. Vid en undersökning av Thaler, Nylén och Strängs åsikter angående 40:16 och 40: 16 a IL undrar jag vad som hände med uttalandet från Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2007 ref 58? I målet uttalades att 40:16 IL tar sikte på de kapitaltillskott som skett innan ägarförändringen. Även 40:16 IL stadgar att kapitaltillskott som skett innan ägarförändringen ska reducera utgiften. Detta innebär enligt mig att Thaler, Nylén och Strängs tolkning innehåller brister, då de beaktar kapitaltillskott som föranlett ägarförändringen, se exempel 5, 6 och 7. Enligt mig har dock Thaler, Nylén och Sträng rätt i att bestämmelsen medför en särbehandling. Detta anser jag framkommer om man tittar på konsekvenserna i exempel 4. Hade exempel 4 skett genom direktförvärv hade utgiften att beräkna beloppsspärren på varit 101 tkr istället för 1 tkr som det blev via ett successivt förvärv via kapitaltillskott. Denna särbehandling innebär att successiva förvärv genom kapitaltillskott blir ett sämre alternativ för företag och fysiska personer. Enligt mig skulle härav reglerna kunna bli ett hinder för företags möjligheter att genom emissioner få in kapital. Detta eftersom företag och personer vid förvärv av aktier kanske tänker långsiktigt och därmed kommer välja det mest lönsamma alternativet, vilket är att förvärva aktier genom direktförvärv. Särbehandlingen som uppstår brister enligt mig i neutralitet, eftersom det klart framgår att förvärvare kommer välja formen för ägarförändringen baserat på skattereglerna. Vidare anser jag att en konsekvens av reglerna blir att kapital vid ägarförändringar oftare kommer gå till den tidigare aktieägaren istället för till underskottsföretag. Detta verkar vara en ologisk konsekvens, eftersom underskottsföretag enligt mig har bättre möjlighet att överleva om kapitalet går till företaget.

Wiman¹⁵⁶ anser vidare att det sker en särbehandling mellan helt och delvisa förvärv. För att reglerna medför att möjligheten att utnyttja underskottet blir större vid köp av hela underskottsföretag. Wiman anser att särbehandlingen är fel, eftersom en förvärvare av hela företaget lättare kan utnyttja underskottet jämfört med en som bara innehar 51 % av rösttalet. Dock håller jag inte med i Wimans resonemang. För beloppsspärren medför enligt mig inte en särbehandling eftersom en ägare av 51 % bara kan utnyttja 51 % av underskottet, se

¹⁵⁴ Thaler, SvSkt 4.2010 s. 398- 403.

¹⁵⁵ Nylén, & Sträng, SvSkt 1.2010 s. 72-78.

¹⁵⁶ Wiman, SN 12.1994 s. 715-738.

exempel 2. Vid jämförelse mellan exempel 2 och exempel 3, anser jag att A AB i exempel 3 vid förvärv av 51 % inte går miste om underskottet, eftersom han egentligen bara förvärvar 76,5 tkr av underskottet men får utnyttja 102 tkr. Vilket tyder på att han får utnyttja större belopp än han förvärvat.

Lagstiftaren uttalade vid utformningen av reglerna att de inte skulle motverka affärsmässiga förvärv. I tolkning som Thaler gör, framgår att 40:16 och 40:16 a IL kan komma att förhindra affärsmässiga förvärv, se exempel 5. Tolkning som verksamma har gjort av 40:16 a IL innebär att den kan motverka affärsmässiga förvärv, vilket även stöds av exempel 6 och 7. Även i dessa situationer har Thaler¹⁵⁷, Nylén och Sträng¹⁵⁸ inte beaktat ordalydelsen av 40:16 IL eller Högsta förvaltningsdomstolens uttalande i RÅ 2007 ref 58. Detta får enligt mig en viss inverkan, men bestämmelsen 40:16 a IL kommer enligt mig ändå kunna förhindra affärsmässiga förvärv. Detta framkommer om man granskar exempel 5 och 7. Här framgår att det inte spelar någon roll om förvärvaren kan visa att de förvärvade tillgångarna har verkligt och särskilt värde och därmed är affärsmässigt motiverat. För överstiger tillskottet värdet av tillgångarna, vilket det kan göra i motiverade förvärvet, kommer utgiften reduceras. Denna situation anser jag kan uppstå även när förvärvet sker successivt, vilket innebär att 40:16 a IL kommer kunna förhindra affärsmässiga förvärv, vilket inte var syftet. Detta innebär således att beloppsspärren drabbar förvärv som den inte hade för avsikt att förhindra. Enligt mig går detta emot grunden till varför lagstiftaren valde att bygga beloppsspärren på anskaffningsutgiften, eftersom regeln klart påvisar att förvärvaren inte kan betala det företaget kan förmodas vara värt utan att behöva reducera utgiften. Detta är enligt mig omotiverat och en omarbetning eller ett förtydligande behövs därför.

I 40:16 a IL föreligger vidare en osäkerhet angående hur begreppet ”verkligt och särskilt värde” ska tolkas. Begreppet gavs i förarbetet inte någon tolkning, utan lagstiftaren gjorde bara en hänvisning till hur begreppen tidigare tolkats. Genom en undersökning av hur begreppen tidigare tolkats, kvarstår fortfarande oklarheter vilka skillnader som exakt föreligger mellan begreppen. Ordalydelsen av begreppet innebär enligt Sandberg¹⁵⁹ att det krävs en extern värderare för att göra värderingen av tillgångarna. Anledningen är att det bokförda värdet inte behövs beaktas vid värdering av det verkliga värdet, eftersom det enligt lag-

¹⁵⁷ Thaler, SvSkt 4.2010 s.398- 403.

¹⁵⁸ Nylén & Sträng, SvSkt 1.2010 s. 72-78.

¹⁵⁹ Sandberg, SN 9.2010 s. 629-635.

stiftaren kan vara annorlunda. Tolkningssvårigheter innebär precis som i 40:12 IL en rättsosäkerhet..

6.4 Beloppsspärren omarbetas eller slopas helt?

Av det framförda klargörs att reglerna angående beloppsspärren har många brister och går utöver dess syfte. Härav behövs en omarbetning av reglerna för att syftet ska uppnås och effekterna av reglerna ska balansera med samhället. För att avgöra om reglerna ska omarbetas måste lagstiftaren enligt mig väga förutsägbarhet och rättsäkerhet mot samhällets behov av spärregler. Hedelin, Wiman och NSD anser att reglerna kan tas bort helt.¹⁶⁰ Det vore enligt mig inte en bra lösning, eftersom all lagstiftning som motverkar handel med underskotts företag då måste slopas, annars skulle situationerna förhindras med stöd av skatteflyktslagen. Möjligheten att tillämpa skatteflyktslagen när inte bestämmelserna i 40:e kap. IL är direkt tillämplig får stöd av KRNS mål 6591-08 och 8953-08. Jag tror att rättsreglerna i 40:e kap. IL är mer förutsägbar än skatteflyktslagen, eftersom skatteflyktslagens har ett vidare tillämpningsområde. Ett annat alternativ föreslås av Wiman.¹⁶¹ Detta förslag innebär att lagstiftaren avskaffar beloppsspärren och utvidgar och kompenserar andra bestämmelser, bland annat uttagsbeskattningsregler. Detta alternativ verkar för mig vara onödigt komplicerat, då tillägg i andra regelsystem skulle kunna komplicera dessa system. Dock är avskaffning av reglerna inte ett alternativ då regeringen har uttalat att bestämmelserna i 40:e kap. fyller en viktig funktion och härav finns ingen anledning eller möjlighet att slopa reglerna.

Lodin och Von Bahr påpekar att en omarbetning av systemet skulle kunna vara tillräckligt. Systemet skulle kunna bygga på huruvida verksamheten fortsätter eller inte. Reglerna skulle därmed kunna bygga på avsikten vid förvärvet. Detta system anser jag vara en bra grund att bygga reglerna på, eftersom förvärv som inte har skatteflyktsmotiv inte kommer påverkas. Däremot tror jag att det kommer vara svårt att säkerställa motivet bakom förvärv. Den koppling till verksamhet som Lodin och Von Bahr¹⁶² föreslår tror jag inte räcker. Anledningen till att jag tror detta blir svårt är att ägarförändring kan ha många olika motiv förutom just skatteflykt och jag tror att det verkliga syftet därför skulle bli svårt att fastställa. Härav tror jag att ett alternativ skulle vara att bygga beloppsspärren så att underskotten inte helt gick förlorade, utan bara låstes eller begränsades för en viss period. Detta för att kon-

¹⁶⁰ Se Hedelin, SvSkt 4.2009 s. 419-422. även Wiman, SN 12.1994 s. 715-738.

¹⁶¹ Wiman, SN 12.1994 s. 715-738.

¹⁶² Lodin & Von Bahr, SvSkt 2.2010 s. 205-213.

trollera att förvärvet inte haft som syfte att undgå skatt. Ur samhällsperspektiv verkar detta enligt mig som en bra lösning, eftersom företags möjligheter att göra ägarförändringar under sämre tider kan ske utan att förvärvaren riskerar att helt gå miste om underskott. Den skatteökningen som dagens regler medför skulle vid en förändring enbart drabba de företag som försöker komma åt underskottsavdragen.

Lagstiftaren uttalade vid utarbetningen av beloppsspärren, att begränsningarna vid ägarförändring var nödvändigt för att andra länder som tillåter resultatutjämning hade begränsningar vid ägarförändringar. Kanske har dessa länder regler som mer uppnår syftet och är uppbyggda på ett enklare sätt. Det vore då ett alternativ att ta erfarenhet från dessa skattesystem.

För att ytterligare omarbeta reglerna angående beloppsspärren skulle lagstiftaren behöva förtydliga alla begrepp där tolkningssvårigheter föreligger och inte enbart hänvisa till hur de tidigare tolkats. Jag anser att lagstiftaren genom hänvisningen till tidigare tolkningar av särskilt och verkligt värde i 40:16 a IL tar en ”genväg”. Då begreppen tidigare varit otydliga och genom hänvisningen slipper de ta ställning till hur begreppen ska tolkas. Härmed anser jag att reglerna angående beloppsspärren behövs omarbetas.

7 Slutsats

Efter en granskning av reglerna i 40:e kap. IL angående beloppsspärren, synes reglerna gå utöver dess syfte och motiv. Anledningen är att reglerna har negativa samhällsekonomiska effekter och brister i neutralitetsperspektiv. Vidare drabbar bestämmelserna också affärs-mässiga förvärv, tidigare ägare, och förvärv som sannolikt inte skett i skatteplaneringssyfte. Reglerna medför också att beskattningen av företagssektorns överstiger nettovinsterna, vilket går emot principen att företag ska beskattas för dess nettovinster. Bristerna med reglerna medför en rättsosäkerhet för företag, som kan leda till skattetillägg. Då företag inte vet hur reglerna ska tolkas och tillämpas. Härav är det motiverat att reglerna omarbetas.

De förändringar som behövs är att begrepp och fraser förtydligas. Vidare anser jag att gränserna i 40:12 IL bör omarbetas och en konsekvensanalys angående utfallet av olika gränser upprättas. Även 40:16 och 40:16 a IL bör omarbetas, eftersom reglerna är oklara. Här framgår en tydlig skillnad mellan hur verksamma och domstolen tolkar reglerna. Bestämmelserna innebär att det sker en viss särbehandling mellan direktförvärv och förvärv genom kapitaltillskott.

Lagstiftaren har som alternativ att bygga reglerna på motivet bakom förvärvet och inte enbart anskaffningsutgiften. Ett annat alternativ är att ta lärdom av andra länder och se hur de byggt sina system. Kanske har de enklare och tydligare regler, som uppfyller sitt syfte bättre.

Referenslista

Offentligt tryck

Lagtext

Inkomstskattelagen (1999:1229).

Aktiebolagslagen (1999:255).

Förarbeten

Prop. 1966:85.

Prop. 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.

Prop. 1999/2000:2 Del 2. Inkomstskattelagen.

Prop. 2004/05:85 Del 1. Ny aktiebolagslag.

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

Övrigt

Skr 2008/09:225 Meddelande om kommande förslag om ändringar i reglerna om beskattning av underskottsföretag.

SkU 2009/10 Sku25 Ändring i reglerna om beskattning av underskottsföretag.

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

Skatteverkets Promemoria, Vissa förenklingar av reglerna i 40 kap. inkomstskattelagen (199:1229), hämtat den 2011-03-28.

<http://www.skatteverket.se/download/18.6eb1f7eb12c507b23b780008190/PM+Visa+f%C3%B6renklingar+av+reglerna+i+40+kap.+inkomstskattelagen.pdf>.

Rättspraxis

RÅ 2007 ref 58

Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4255-1999.

Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2680-2002.

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8953-08.

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 6591-08

Bibliografi

Doktrin

Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, C, Simon-Almendal, T, Inkomstskatt – en läro och handbok i skatterätt, Studentlitteratur (2010).

Pelin, L, Överlåtelse av företag, Juristförlaget i Lund (1994).

Påhlsson, R, Inledning till skatterätten, Iustus förlag (2003).

Sandström, T, Svensk Aktiebolagsrätt, Norstedts juridik (2005).

Skog, R, Rodhes Aktiebolagsrätt, Norstedts juridik (2011).

Artiklar

Franck, L & Andersson, T, 40 kap. 12 § IL omöjlig att tolka - behov av reformering!, SvSkt 4.2010 s.432-440.

Hedelin, P, Har spärrreglerna i 40 kap. IL någon samhällsekonomisk betydelse?, SvSkt 4.2009 s.419-422.

Lodin, S-O & Von Bahr, S, Förlustavdragsbegränsningen vid ägarbyten hindrar överlevnaden för många lovande företag, SvSkt 2.2010 s.205-213.

Nylén, H & Sträng, T, En kritisk analys av ändringarna i reglerna om underskottsföretag, SvSkt 1.2010 s. 72-78.

Sandberg, E, 40 kap. 16 a § IL - Undantagsregeln utan tillämpningsområde?, SN 9.2010 s.629-635.

Thaler, M, Underskottsreglerna – underligheter och paradoxer, SvSkt 4.2010 s.398- 403.

Wiman, B. Underskottsavdragslagen. SN 12.1994 s. 715-738.

Övrigt/ Elektroniska källor

Far remissyttrande 2011-03-28, hämtat 2011-05-13.

http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR_2010/FAR_TYCKER/REMISSVAR/SKATT/VISSAFORENKLINGAR/FI2010.5281%20REGLER%20I%2040%20KAP.BA.PDF.

Näringslivets regelnämnds remissyttrande, 2011/018, hämtat 2011-05-13 .

<http://demoblog.nnr.se/wp-content/uploads/2011/04/inkomstskattelagen.pdf>

SRF remissvar 2011-03-25, hämtat 2011-05-13.

<http://www.srfkonsult.se/portal/pls/portal/docs/1/640018.PDF>

SRN förhandsbesked 2006-03-08, beloppsspärren, hämtat 2011-05-12.

<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/rattsfall/tidigarear/2006/rattsfall2006.5.2132aba31199fa6713e800013133.html>

Svenskt Näringsliv, remissyttrande referens 19/2011, hämtat 2011-05-13.

http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00026/Remissvar_2011-019_26340a.pdf

Sveriges advokatsamfund remissyttrande, R-2011/0191, hämtat 2011-05-13.

http://www.advokatsamfundet.se/Documents/Remissvar/346464_20110329142455.pdf