



INTERNATIONELLA  
HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# 40 kap. 12 § Inkomstskattelagen

En rättslig analys av lagrummet

Kandidatuppsats i Affärsjuridik (skatterätt)

Författare: Christoffer Olsson

Handledare: Anna Gerson

Framläggningsdatum 2012-05-14

Jönköping Maj 2012

## Kandidatuppsats i Affärsjuridik (skatterätt)

Titel:	40 kap. 12 § Inkomstskattelagen en rättslig analys av lagrummet
Författare:	Christoffer Olsson
Handledare:	Anna Gerson
Datum:	2012-05-14
Ämnesord	Underskott, beloppsspärr, underskottsavdragslagen, 40 kap. 12 § IL, underskottsperiod

---

### Sammanfattning

Enligt huvudregeln i svensk skatterätt ska företag som tidigare år redovisat underskott dra av underskottet det följande beskattningsåret. Till huvudregeln följer begränsningar i avdragsrätten, vilka aktualiseras först vid ägarförändringar. En begränsningsregel som har fått mycket uppmärksamhet är den som följer av 40 kap. 12 § Inkomstskattelag 1999:1229 (IL). Paragrafen infördes ursprungligen för att begränsa handel med underskottsföretag. Handel med underskottsföretag anses av lagstiftaren kunna ge negativa samhällsekonomiska konsekvenser.

När flera personer gemensamt förvärvat det bestämmande inflytandet i ett underskottsföretag kan 40 kap. 12 § IL utlösa en beloppsspärr. Denna beloppsspärr innebär att vissa delar av ett underskott kan falla bort och på så vis inte utnyttjas mot ett framtida överskott. Uppmärksamheten som riktats mot lagrummet består huvudsakligen av kritik mot ordalydelsens otydlighet. Skatteverket har i en skrivelse till regeringen uttryckt att 40 kap. 12 § är omöjlig att följa och tillämpa. Paragrafens uppbyggnad och lydelse är komplicerad och på flera områden lämnas det öppet för alternativa tolkningar. Med hjälp av förarbeten kan man göra välgrundade antaganden i hur lagrummet ska förstås, men det föreligger fortfarande flera obesvarade frågor.

I framställningen tydliggörs att bestämmelserna i 40 kap. 12 § IL har långtgående omfattning vilket kan utlösa beloppsspärren i situationer som förmodligen inte var avsett. Det konstateras att det föreligger en diskrepans mellan lydelsen av lagrummet och motivuttalandena i propositionen. Slutsatsen av denna framställning är att 40 kap. 12 § IL måste reformeras för att bättre kunna tillämpas i skattelagstiftningen.

## Bachelor thesis within Commercial and Tax law

Title: Analysis of chapter 40 § 12 Swedish income tax law

Author: Christoffer Olsson

Tutor: Anna Gerson

Date: 2012-05-14

Subject terms: Amount blocking, legislation concerning deficit, chapter 40 § 12 Swedish income tax law, deficit period, deficit

---

### **Abstract**

According to the principal rule in Swedish tax law, companies that in previous years reported deficit of the fiscal year have to reduce the deficit the following fiscal year. The principle rule are followed by some restrictions, which activates first when ownership changes. A specific restriction rule that has received much attention is chapter 40 § 12 income tax law 1999:1229 (IL). The clause was introduced originally to restrict trade with deficit enterprises. Trade with deficit enterprises is considered by the legislator to give negative socio-economic consequences.

When several persons together obtain control of a deficit company activates an amount blocking. This amount blocking means that certain parts of a deficit may cease and not be used against a future surpluses. The attention directed towards chapter 40 § 12 IL consists mainly of criticism against the wording of the paragraph. The Swedish tax agency has, in a letter to the Government expressed that chapter 40 § 12 is impossible to follow and apply. The structure and wording is complex and in many areas lefts opened for alternative interpretations. The source of law provides some help of which it is possible to make informed assumptions of the meaning of the paragraph, but there are still many unanswered questions.

This essay clarifies that the provisions of chapter 40 § 12 IL has an extensive coverage which could trigger an amount blocking in situations that probably wasn't intended. It is found that there is a discrepancy between the wording of chapter 40 § 12 IL and the intentions of the paragraph. The conclusion of this essay is that chapter 40 § 12 IL must be reformed in order to improve the application of the tax legislation.

# Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledning .....</b>	<b>1</b>
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte och avgränsning.....	2
1.3	Metod och material.....	2
1.4	Disposition.....	3
1.5	Definitioner .....	4
<b>2</b>	<b>Relevanta bestämmelser.....</b>	<b>5</b>
2.1	Bakgrund.....	5
2.2	Bestämmelser vid ägarförändringar .....	6
2.3	Beloppsspärren .....	6
<b>3</b>	<b>Lagrummets första stycke .....</b>	<b>8</b>
3.1	Inledande bakgrund.....	8
3.2	Lagrummets lydelse .....	8
3.3	Problematik rörande samma eller olika andelar .....	9
3.4	Analys av samma eller olika andelar .....	10
3.5	Problematik rörande en underskottsperiod.....	10
3.6	Analys av en underskottsperiod .....	12
3.7	Problematik rörande redan behandlade förvärv .....	13
3.8	Analys av redan behandlade förvärv .....	15
3.9	Sammanfattning av första styckets lydelse .....	15
<b>4</b>	<b>Lagrummets andra stycke .....</b>	<b>17</b>
4.1	Inledande bakgrund.....	17
4.2	Lagrummets lydelse .....	17
4.3	Förenkling av andra styckets lydelse.....	19
4.4	Diskrepans mellan ordalydelsen och motivuttalandet.....	20
4.5	Analys av andra stycket .....	21
<b>5</b>	<b>Lagrummets tredje stycke .....</b>	<b>23</b>
5.1	Inledande bakgrund.....	23
5.2	Lagrummets lydelse .....	23
5.3	Problematik rörande lydelsen.....	24
5.3.1	Övergripande.....	24
5.3.2	Nyemission med lika rätt för alla aktieägare .....	25
5.3.3	Avtal om att senare få förvärva aktier .....	26
5.4	Sammanfattning av tredje styckets lydelse .....	27
5.5	Analys av tredje stycket.....	27
<b>6</b>	<b>Slutsats .....</b>	<b>29</b>
6.1	Sammanställning av lagrummet .....	29
6.2	Avslutande kommentar.....	29
	<b>Referenslista .....</b>	<b>31</b>

## **Figurförteckning**

Figur 1 Indirekta förvärv. ....	18
Figur 2 Indirekta förvärv. ....	19

## **Tabeller**

Tabell 1 Exempel rörande redan behandlade förvärv. ....	14
---	----

## Förkortningslista

dnr	Diarienummer
IL	Inkomstskattelag 1999:1229
Kap.	Kapitel
LAU	Lag 1993:1539 om avdrag för underskott av näringsverksamhet
men.	Mening
m.fl.	Med flera
nr.	Nummer
pm	Promemoria
Prop.	Proposition
s.	Sida
st.	Stycke
uppl.	Upplaga

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Huvudregeln rörande underskott av näringsverksamhet presenteras på ett tydligt sätt i 40 kap. 2 § Inkomstskattelag 1999:1229 (IL). Enligt huvudregeln ska företag som tidigare år redovisar underskott dra av underskottet det följande beskattningsåret oavsett om verksamheten då ger överskott eller inte. Om även det följande beskattningsåret ger ett underskott ökas detta med föregående års underskott.<sup>1</sup> Om följande år ger ett överskott kvittas det i den utsträckningen det motsvarar underskottet. Det finns inga begränsningar om hur långt fram i tiden en förlustutjämnning får göras.<sup>2</sup> Till huvudregeln följer ett antal begränsningar som aktualiseras först vid ägarförändringar.<sup>3</sup>

Begränsningarnas huvudsakliga syfte är att förhindra att det uppstår handel med underskottsföretag.<sup>4</sup> Underskottsföretag kan skapas med syftet att säljas till vinstdrivande företag för att de senare ska kunna kvitta bort sitt positiva skattemässiga resultat. På detta sätt skulle det finnas ekonomiska vinster i att skapa underskottsföretag om det inte vore för de begränsningar som avser att förhindra sådan handel.<sup>5</sup>

En mycket uppmärksammas begränsningsregel som sker vid ägarförändringar är den som följer av 40 kap. 12 § IL. Paragrafen avser att fokusera på situationer då flera förvärvare i samverkan förvärvar ett underskottsföretag. På grund av komplexiteten i 40 kap. 12 § har Skatteverket i en skrivelse till regeringen föreslagit ändringar i paragrafens lydelse.<sup>6</sup> Skatteverket uttrycker att 40 kap. 12 § ”... är mer eller mindre omöjlig att tillämpa och att efterleva”.<sup>7</sup> Paragrafens uppbyggnad och lydelse är komplicerad och på flera områden lämnas det

---

<sup>1</sup> Skatteverket, pm 2010-11-22, dnr 131 751278-10/113, s. 7.

<sup>2</sup> Carlsson, S, Skatteverkets förslag till ändringar i 40 kap. inkomstskattelagen (och några egna tankar), Skattemytt 2011, s. 544-545.

<sup>3</sup> Se 40 kap. 9-14 §§ IL.

<sup>4</sup> Prop. 1999/00:2 del 2, Inkomstskattelagen, s. 464.

<sup>5</sup> Carlsson, S, Skatteverkets förslag till ändringar i 40 kap. inkomstskattelagen (och några egna tankar), Skattemytt 2011, s. 544-545.

<sup>6</sup> Skatteverket, pm 2010-11-22, dnr 131 751278-10/113.

<sup>7</sup> Skatteverket, pm 2010-11-22, dnr 131 751278-10/113, s. 14.

öppet för alternativa tolkningar.<sup>8</sup> Genom en osäker förståelse av lagrummet riskeras förutsägbarheten i lagstiftningen.

## 1.2 Syfte och avgränsning

Syftet är att utreda innebörden och tillämpningen av 40 kap. 12 § IL. Analys kommer att genomföras för att utreda om paragrafen är funktionell.

Uppsatsen avgränsas till att beröra 40 kap. 12 § IL samt eventuella lagrum som genom nära anknytning behöver behandlas för att ge en bättre förståelse av rättsläget. Endast svensk rätt kommer att behandlas i uppsatsen. I uppsatsen kommer resonemanget att begränsas till svenska aktiebolag och svenska fysiska personer. Uppsatsen kommer således inte behandla någon annan form av rättssubjekt som omfattas av 40 kap. IL.

## 1.3 Metod och material

I denna uppsats används en juridisk metod, vilket påverkar det förhållningssätt författaren har till rättskällor.<sup>9</sup> Rättskällornas inbördes relation hanteras utefter följande hierarkiska ordning. Lag, förarbeten, rättspraxis, myndighetsutlåtanden och doktrin.

I det följande kommer 40 kap. 12 § IL och omkringliggande rättskällor analyseras för att undersöka om bestämmelsen är bristfällig. 40 kap. 12 § IL består av tre stycken. I denna framställning kommer varje stycke presenteras individuellt i olika kapitel. Inledningsvis kommer varje stycke presenteras på ett deskriptivt sätt, vilket innebär att det redogörs för lagrummets lydelse.<sup>10</sup> Efter redogörelsen av lydelsen kommer de problem som är förankrade till respektive stycke att beskrivas och utredas. Slutligen kommer problematiken till varje stycke att analyseras individuellt.

Dessvärre finns ingen praxis som konkret vägleder i hur 40 kap. 12 § IL ska förstås. Skatterättsnämnden har uttalat sig i en specifik fråga rörande tolkningen av 40 kap. 12 § 3 st.<sup>11</sup> Högsta förvaltningsdomstolen<sup>12</sup> undanröjde skatterättsnämndens beslut.<sup>13</sup>

---

<sup>8</sup> Regeringsrätten, dom 2010-10-21, mål nr. 4067-10, s. 3.

<sup>9</sup> Sandgren, C, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, 2 uppl. s. 37-38.

<sup>10</sup> Sandgren, C, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, 2 uppl. s. 66.

<sup>11</sup> Skatterättsnämnden, förhandsbesked meddelat 2010-06-10, dnr 15-10/D.



Lag 1993:1539 om avdrag för underskott av näringsverksamhet (LAU) upphörde att gälla 1 januari 2000 till företräde för vår nuvarande IL lagstiftning. LAU är föregångare till 40 kap. 12 § IL och kommer därför i viss utsträckning att behandlas. Efter reformeringen av skattelagstiftningen genom IL så har 40 kap. 12 § i stort sätt utformats från 5 och 6 §§ LAU. Eftersom lagtexten i väsentlig utsträckning överrensstämmer med varandra anser författaren att det är av stort intresse att se till rättskällorna och kritiken som riktade sig till 5 och 6 §§ LAU. I propositionen till 40 kap. 12 § hänvisas till att bestämmelserna är hämtade från LAU vilket får anses medföra att propositionen som ligger till grund för LAU är av intresse när man tolkar 40 kap. 12 § IL.<sup>14</sup>

Kursiveringar har på vissa ställen gjorts i texten för att uppmärksamma läsaren på nyanseringen i språket. Orden; andelar och aktier används synonymt i uppsatsen för att underlätta läsningen. Alla exempel utgår ifrån svenska aktiebolag där alla andelar antas ha lika rösträtt. Om inget specifikt kapitel står angivet avses då 40 kap. IL. När det hänvisas till ”beloppsspärren” är det uteslutande bestämmelserna i 15 § som avses.

## 1.4 Disposition

Inledningsvis kommer lagrum som är av betydelse för förståelsen att översiktligt presenteras. Därefter kommer 12 § samtliga tre stycken att presenteras enskilt i tre följande kapitel. I varje kapitel ges först en inledning som översiktligt beskriver stycket och dess problematik, sedan redogörs för lagrummets lydelse. Till varje kapitel belyses de problem som lagrummet medför samt vad rättskällorna har uttalat i relation till dessa. Analys kommer att presenteras löpande i uppsatsen. Dispositionen gällande sammanfattning av styckets innebörd samt analys skiljer sig åt mellan de olika kapitlen. Detta har medvetet gjorts i ett pedagogiskt syfte. Uppsatsen avslutas med en slutsats som avser att ge en samlad bild över lagrummets innebörd och dess konsekvenser.

---

<sup>12</sup> Tidigare Regeringsrätten. Högsta förvaltningsdomstolen kommer att användas i texten då de ersatt Regeringsrätten.

<sup>13</sup> Regeringsrätten, dom 2010-10-21, mål nr. 4067-10, sida 3.

<sup>14</sup> Prop. 1999/00:2 del 2, Inkomstskattelagen, s. 471-472.

## 1.5 Definitioner

*Underskotts företag* definieras i 40 kap. 4 § IL och avser företag som har ett outnyttjat underskott i näringsverksamheten från föregående beskattningsår.<sup>15</sup> Underskott som uppstår det innevarande året har ingen påverkan i sammanhanget.

*Bestämmande inflytande* definieras i 40 kap. 5 § IL. Med bestämmande inflytande avses aktie eller andelsinflytande som överstiger 50 % av samtliga röster i ett företaget.<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> Definitionen av underskotts företag är förkortad för att ge läsaren den förståelse av begreppets innebörd som är av relevans för uppsatsen. Fullständig lydelse framgår i 40 kap. 4 § IL.

<sup>16</sup> Definitionen av bestämmande inflytande är förenklad för att ge läsaren den förståelse av begreppets innebörd som är av relevans för uppsatsen. Fullständig lydelse framgår i 40 kap. 5 § IL.

## 2 Relevanta bestämmelser

### 2.1 Bakgrund

I 40 kap. IL regleras tidigare års underskott av näringsverksamhet<sup>17</sup>. Av huvudregeln i 2 § följer att en verksamhet som ett år redovisar ett underskott ska kvitta detta underskott mot ett senare överskott. Om det går flera år utan att verksamheten genererar ett överskott eller att underskottet följande år inte fullt ut kan neutraliseras så får underskottet rullas vidare framåt i tiden.<sup>18</sup> Däremot så reglerar inte kapitlet några bestämmelser om vad som gäller för underskott samma år som det uppkommer.<sup>19</sup> Det föreligger inte någon tidsbegränsning avseende när underskottet senast ska utnyttjas. Däremot så är rätten till underskottet personlig för företaget, vilket innebär att den inte kan överlätas till någon annan.<sup>20</sup>

I kapitlet framgår diverse undantag från huvudregeln, vilka begränsar möjligheten att kunna kvitta tidigare års underskott mot senare års överskott. Det undantag som denna uppsats kommer att fokusera på har för avsikt att begränsa underskottet vid ägarförändringar. De ägarförändringar som är av intresse är de som medför att en begränsad grupp personer gemensamt förvärvar det bestämmande inflytandet i ett underskotts företag. När så sker kan en beloppsspärr utlösas vilket medför att delar av underskottet kan förloras.

Undantaget infördes ursprungligen för att begränsa handel med underskotts företag, vilket ansågs kunna ge negativa samhällsekonomiska konsekvenser. Därav ansågs det föreligga ett behov av att effektivt kunna begränsa underskottet när ägarförändringar genomfördes huvudsakligen för att tillgodogöra sig ett underskott.<sup>21</sup>

---

<sup>17</sup> Definitionen av näringsverksamhet framgår i 13 kap. 1 § 1 st. IL och inkomstslaget omfattar alla inkomster och utgifter som grundas i näringsverksamheten. Fortsättningsvis används orden verksamhet eller företag då näringsverksamhet avses.

<sup>18</sup> Skatteverket, pm 2010-11-22, dnr 131 751278-10/113, s. 7.

<sup>19</sup> Prop. 1999/00:2 del 2, Inkomstskattelagen, s. 462-463.

<sup>20</sup> Lodin, S-O m.fl., Inkomstskatt, 13:e uppl., s. 564.

<sup>21</sup> Prop. 1993/94:50, Fortsatt reformering av företagsbeskattningen, s. 255, Prop. 1999/00:2 del 2, Inkomstskattelagen, s. 464.

## 2.2 Bestämmelser vid ägarförändringar

Grundbestämmelserna vid ägarförändring framgår av 40 kap. 10 och 11 §§ IL vars syfte är att utlösa en beloppsspärr<sup>22</sup> när en ägarförändring medför att det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag övergår till ett nytt enskilt rättssubjekt som antingen är ett företag eller en fysisk person.<sup>23</sup>

Grundbestämmelserna i 10 och 11 §§ kompletteras av 12 § som i praktiken tillför en utvidgning av vad som avses med ägarförändring. Genom utvidgningen likställs situationer då ett enskilt rättssubjekt övertar det bestämmande inflytandet med situationen då grupper av ägare tillsammans får det bestämmande inflytandet. Detta resulterar i att beloppsspärren kan aktualiseras trots att ett enskilt rättssubjekt inte får det bestämmande inflytandet över underskotts företaget. Till skillnad från 10 och 11 §§ som reglerar när någon får ett bestämmande inflytande så aktiveras 12 § redan när andelar förvärvas.<sup>24</sup> Bestämmelserna i 12 § ska endast tillämpas om det inte föreligger ägarförändringar som avses i 10 och 11 §§.<sup>25</sup> Avsikten med 12 § är att förhindra ett kringgående av grundbestämmelsen.<sup>26</sup>

## 2.3 Beloppsspärren

Beloppsspärren framgår av 40 kap. 15 § IL och utgår från köpeskillingen som erfordrades för att förvärva det bestämmande inflytandet i underskotts företaget. Beloppsspärren är utformad så att den hindrar underskotts företaget från att utnyttja gammalt underskott till den del underskottet överstiger 200 % av köpeskillingen. Detta resulterar i att endast det underskottet som motsvarar 200 % av köpeskillingen som krävdes för att förvärva det bestämmande inflytandet får kvarstå som underskott. Det underskott vars värde överstiger 200 % av köpeskillingen faller bort för all framtid.<sup>27</sup>

---

<sup>22</sup> Se 2.3.

<sup>23</sup> Bestämmelserna i 11 § inbegriper inte endast fysisk person, utan även flera andra rättssubjekt som på grund av uppsatsens avgränsning inte kommer att behandlas.

<sup>24</sup> Andersson m.fl., Inkomstskattelagen (1 jan. 2012, Zeteo) kommentaren till 40 kap. 12 §.

<sup>25</sup> Andersson m.fl., Inkomstskattelagen (1 jan. 2012, Zeteo) kommentaren till 40 kap. 12 §.

<sup>26</sup> Franck, L m.fl., 40 kap. 12 § IL omöjlig att tolka-behov av reformering!, Svensk skattetidning 2010, s. 432.

<sup>27</sup> Skatteverket, pm 2010-11-22, dnr 131 751278-10/113, s. 7.

Följande exempel beskriver beloppsspärren: Ett företag har ett underskott från föregående år om 500 000 sek. En grupp personer förvärvar det bestämmande inflytandet i underskotts företaget för en total köpeskilling om 100 000 sek. Detta medför att endast ett underskott om 200 000 sek får utnyttjas till avdrag från framtida vinster och ett underskott om 300 000 sek faller bort och kommer inte att få utnyttjas till avdrag.

## 3 Lagrummets första stycke

### 3.1 Inledande bakgrund

När flera personer tillsammans förvärvar det bestämmande inflytandet i ett underskottsföretag aktualiseras grundbestämmelsen i 12 § 1 st. vars syfte är att utlösa en beloppsspärr. Detta för att motverka att en grupp förvärvare samverkar med enbart den avsikten att utnyttja ett underskott.<sup>28</sup> I 12 § 1 st. refereras till 11 § som ger lagrummet en yttre avgränsning till vilka rättssubjekts förvärv som avses. Det kan anses osäkert i hur vissa omständigheter i 12 § 1 st. ska förstås. Det påtalades redan i propositionen att stycket borde omarbetas för att klarare uttrycka vad som avsågs.<sup>29</sup> 12 § 1 st. bygger till stora delar på den föregående lagstiftningen 5 § 1 st. LAU.<sup>30</sup>

### 3.2 Lagrummets lydelse

Lagrummet i 12 § 1 st. uttrycker att om flera rättssubjekt tillsammans har förvärvat andelar som motsvarar det bestämmande inflytandet i ett underskottsföretag, så ska beloppsspärren utlösas. Detta är dock belagt med två följdkrav. Det första är att man endast ser till de förvärv som gjorts fem beskattningsår bakåt i tiden. Det andra kravet anger att endast förvärv som uppgår till minst 5 % ska beaktas.<sup>31</sup>

Lydelsen av 12 § 1 st. är följande.

”I andra fall än som avses i 10 § första stycket eller 11 § inträder en beloppsspärr vid ägarförändringar som innebär att, under en period av fem beskattningsår för ett underskottsföretag, sådana förvärvare som avses i 11 § dels var och en har förvärvat andelar med minst 5 procent av samtliga röster i underskottsföretaget, dels tillsammans har förvärvat andelar med mer än 50 procent av samtliga röster i underskottsföretaget. Bestämmelserna i 11 § andra stycket gäller också vid tillämpning av denna paragraf.”

---

<sup>28</sup> Prop. 1993/94:50, Fortsatt reformering av företagsbeskattningen, s. 263.

<sup>29</sup> Prop. 1999/00:2 del 2, Inkomstskattelagen, s. 471.

<sup>30</sup> Prop. 1999/00:2 del 2, Inkomstskattelagen, s. 471.

<sup>31</sup> Lodin m.fl., Inkomstskatt, 13:e uppl., s. 567.

Med 12 § 1 st. avses att ge en utvidgning till 11 § som annars hade varit lätt att kringgå. Följande exempel beskriver innebörden av första stycket: Om fyra personer tillsammans förvärvar 10 % vardera av aktierna i ett underskottsföretag och sedan en femte person förvärvar 11 % så har totalt 51 % av underskottets samtliga röster förvärvats, där varje post utgör minst 5 % och om detta gjorts inom en femårsperiod så aktualiseras beloppsspärren.<sup>32</sup>

### 3.3 Problematik rörande samma eller olika andelar

Svårighet i att tillämpa lagrummet kan uppstå då lagtexten inte anger huruvida andelsförvärven måste beröra olika andelar eller om samma andel som överlåtts flera gånger själv kan utlösa spärren.

I propositionen till 12 § 1 st. uttrycker sig Lagrådet att de antar att bestämmelsen ska fokusera på "... om det vid ett och samma tillfälle under femårsperioden förelegat ett ändrat innehav av aktier i den omfattning som anges i lagrummet...". Lagrådet uppmärksammar på att lydelse kan tyckas förvirrande och obestämd, ordalydelsen i lagtextens tycks även kunna omfatta situationer då *samma aktiepost* om mer än 10 % av rösterna i underskottsföretaget överlåtits mer än 5 gånger under nämnda femårsperiod.<sup>33</sup> Detta föranledde att lagrådet ansåg att 12 § 1 st. borde omarbetas så att det tydligare framgår att det rör sig om olika aktieposter.<sup>34</sup>

Regeringen bemöter kritiken genom att bekräfta Lagrådets antagande att en ensam post om 10 %, oavsett hur många gånger den överlåtts, aldrig kan utlösa beloppsspärren. Det ska röra sig om *olika aktieposter* som *sammanlagt* uppgår till mer än 50 % av det totala röstetalet i underskottsföretaget. Formuleringen försvarades genom den svårigheten som förelåg i att omformulera stycket utan att ytterligare komplicera lagtexten. Några ändringar ansågs inte nödvändiga då den alternativa tolkningen knappast skulle anammas av de berörda. Regeringen fastställde att "[s]unt förnuft, liksom förarbetena, talar för att det är den första tolkningen som skall göras".<sup>35</sup>

---

<sup>32</sup> Exemplet är inspirerat av: Andersson m.fl., Inkomstskattelagen (1 jan. 2012, Zeteo) kommentaren till 40 kap. 12 §.

<sup>33</sup> Prop. 1999/00:2 del 2, Inkomstskattelagen, s. 471.

<sup>34</sup> Prop. 1999/00:2 del 2, Inkomstskattelagen, s. 471.

<sup>35</sup> Prop. 1999/00:2 del 2, Inkomstskattelagen, s. 471.

### 3.4 Analys av samma eller olika andelar

Problematiken i frågan om samma andel kan förvärvas flera gånger tycks förefalla klar, i och med regeringens uttalande, att det rör sig om förvärv som tillsammans uppgår till över 50 % av det totala antalet röster i företaget. Regeringen grundar sitt uttalande på att sunt förnuft samt förarbeten är vägledande för de berörda.<sup>36</sup> Enligt författaren hade det varit önskvärt om regeringen mer specifikt hänvisade till vilka förarbeten som avsågs som stöd för utlåtandet.

I propositionen till den föregående lagstiftningen uttrycks att det rör sig om en spärrsituation där flera ”... rättssubjekt under en femårsperiod *gemensamt* erhållit ett *bestämmande inflytande* [min kursivering] över förlustföretaget”.<sup>37</sup> Detta kan enligt författaren anses som ett uttryck för att det ska röra sig om ett ägande över 50 % för att ett ”bestämmande inflytande” ska föreligga. Genom uttrycket ”gemensamt” är det enligt författaren bekräftelse på att en isolerad aktiepost inte själv kan utlösa beloppsspärren. Det är även möjligt att det var detta som regeringen ospecificerat hänvisade till då de i propositionen anförde att förarbeten och sunt förnuft skulle vägleda i förståelsen av hur andelarna skulle ha förvärvats enligt paragrafens innebörd.<sup>38</sup> Enligt författaren är det inte önskvärt att ett lagrum är otydligt. Att förtydliga innebörden i sammanhanget torde inte medföra något större problem.

### 3.5 Problematik rörande en underskottsperiod

En andra frågeställning kan uppstå när man ska se till förvärv som genomförts ”under en period av fem beskattningsår”. När ska man börja beakta förvärven av andelarna, var börjar och slutar en femårsperiod. Behöver företaget per definition vara ett underskottsföretag när man börjar beakta förvärven eller ska man konstant se fem år tillbaka till förvärv motsvarande minst 5 %.

Lagtexten uttrycker att beloppsspärren ska utlösas om ägarförändringar skett enligt tidigare redovisat förfarande ”under en period av fem beskattningsår för ett underskottsföretag”, men inget uttrycker hur en underskottsperiod om fem år ska betraktas. Problematiken kan illustreras med följande exempel: Ett företag startar sin verksamhet år 1 och fortskrider

---

<sup>36</sup> Prop. 1999/00:2 del 2, Inkomstskattelagen, s. 471.

<sup>37</sup> Prop. 1993/94:50, Fortsatt reformering av företagsbeskattningen, s. 325.

<sup>38</sup> Prop. 1999/00:2 del 2, Inkomstskattelagen, s. 471.



med positivt resultat till och med år 3. År 4 och 5 redovisar man underskott. Varje år har omfattande aktieposter förvärvats i företaget. Utifrån lagtextens lydelse förefaller det självklart att aktier som förvärvas i ett företag som per definition är ett underskottsföretag ska inräknas men frågan är hur aktier som förvärvades innan det att företaget blev ett underskottsföretag ska betraktas.<sup>39</sup>

På grund av den osäkerhet som lagens lydelse medför har Skatteverket den 11 oktober 2010 beslutat att publicera ett ställningstagande rörande underskottsperioden. Skatteverket uttalade att när man bedömer om en ägarkrets uppnått det bestämmande inflytandet ska man endast se till de förvärv som gjorts då företaget per definition är ett underskottsföretag.<sup>40</sup> Syftet med bestämmelserna är att förhindra handel med underskottsföretag, där personer i samverkan förvärvar andelar med avsikten att tjäna på ett underskott. Därför anses förvärv som gjorts innan företaget blev ett underskottsföretag inte som förvärv som gjort i syftet att i framtiden, tillsammans med andra, utnyttja ett eventuellt underskott.<sup>41</sup> I exemplet ovan (se 3.5) innebär detta ställningstagande att det endast är förvärven som sker från och med år 4 som ska beaktas för att bedöma om beloppsspärren inträder.

Vidare anser Skatteverket att lagtextens lydelse inte lämnar utrymme för tolkning som innebär att förvärv som gjorts innan det att företaget blev ett underskottsföretag skulle medräknas. Tvärtom så uttrycker Skatteverket att lagrummet avser att konsekvenserna som inträder då en fysisk person förvärvar det bestämmande inflytandet i ett underskottsföretag ska motsvaras då flera personer förvärvar det bestämmande inflytandet. Detta skulle enligt Skatteverket tolkas så att endast förvärv som gjorts då företaget är ett underskottsföretag beaktas.<sup>42</sup>

I doktrinen anförs att bestämmelsen uttalar att det är en löpande tidsräkning som sträcker sig fem år, där en ny beräkning måste göras varje år. Specifikt fokuserat på orden "... under en period av fem beskattningsår *för ett underskottsföretag* [min kursivering]". Ordvalet ger

---

<sup>39</sup> Franck, L m.fl., 40 kap. 12 § IL omöjlig att tolka-behov av reformering!, Svensk skattetidning 2010, s. 436.

<sup>40</sup> Skatteverkets ställningstagande 2010-10-11, dnr 131 629341-10/111.

<sup>41</sup> Skatteverkets ställningstagande 2010-10-11, dnr 131 629341-10/111.

<sup>42</sup> Skatteverkets ställningstagande 2010-10-11, dnr 131 629341-10/111.

intrycket av att företaget först måste vara ett underskottsföretag innan man ska börja beakta aktieförvärven.<sup>43</sup>

Definitionen av underskottsföretag framgår av 4 § som bygger på den föregående lagstiftningen LAU.<sup>44</sup> I 3 § 2 st. LAU förekommer en något annorlunda definition av underskottsföretag. Det beskrivs som "... [m]ed förlustföretag avses ett företag med underskott beskattningsåret närmast före det beskattningsår företaget omfattats av en sådan ägarförändring som anges i [...]5 §".<sup>45</sup> I och med att uttrycket "en sådan ägarförändring" används så innebär detta att det görs en koppling i tiden mellan ägarförändringen och ett, per definition, underskottsföretag. Alltså en bekräftelse på att underskottet ska föreligga när ägarförändringen genomförs för att kunna beaktas enligt paragrafen.<sup>46</sup>

### 3.6 Analys av en underskottsperiod

Skatteverket har i sitt ställningstagande givit klara direktiv om hur en underskottsperiod ska betraktas (se ovan 3.5), att endast förvärv som gjorts då företaget per definition är ett underskottsföretag ska tas med vid bedömningen om beloppsspärren utlöser. Ställningstagandet grundas på att en annan tillämpning inte skulle vara förenlig med syftet med lagrummet samt att ordalydelsen inte lämnar utrymme för annan tolkning.<sup>47</sup> Detta ställningstagande överensstämmer med åsikter som finns i doktrinen.<sup>48</sup>

Enligt författarens mening finns heller ingen annan logisk tolkning av hur en underskottsperiod ska betraktas. I paragrafen uppmärksammas kontinuerligt att det rör sig om ett underskottsföretag. Enligt författarens mening ger ordalydelsen i lagtexten att de andelsförvärv som avses är de som har förvärvats i "underskottsföretaget", i och med att det uttryckligen står underskottsföretaget så borde inte andelar som förvärvats innan ett underskottsföretag förelåg beaktas. En omarbetning av lagrummet för att förtydliga hur en underskottsperiod om fem beskattningsår ska betraktas torde inte vara allt för svårt att

---

<sup>43</sup> Franck, L m.fl., 40 kap. 12 § IL omöjlig att tolka-behov av reformering!, Svensk skattetidning 2010, s. 436.

<sup>44</sup> Prop. 1999/00:2 del 2, Inkomstskattelagen, s. 466.

<sup>45</sup> 5 § LAU är föregångaren till 40 kap. 12 § 1 st. IL Benämningen förlustföretag har genom IL lagstiftningen ändrats till underskottsföretag. Ordet förlustföretag används endast i citatet.

<sup>46</sup> Franck, L m.fl., 40 kap. 12 § IL omöjlig att tolka-behov av reformering!, Svensk skattetidning 2010, s. 436.

<sup>47</sup> Skatteverkets ställningstagande 2010-10-11, dnr 131 629341-10/111.

<sup>48</sup> Franck, L m.fl., 40 kap. 12 § IL omöjlig att tolka-behov av reformering!, Svensk skattetidning 2010, s. 436.

genomföra, vilket även skulle gynna paragrafens funktionalitet. En sådan omarbetning har efterfrågats av Skatteverket.<sup>49</sup>

Definitionen av underskottsföretag framgår i 4 § och bygger på den föregående bestämmelsen i 3 § 2 st. LAU.<sup>50</sup> Den tidigare definitionen löd: ”[m]ed förlustföretag avses ett företag med underskott beskattningsåret närmast före det beskattningsår företaget omfattats av en sådan ägarförändring som anges i [...] 5 §”.<sup>51</sup> I vår nuvarande lagstiftning, 4 § som efterträder och till stor del liknar 3 § 2 st. LAU, har lydelsen ”en sådan ägarförändring” strukits. I propositionen som ligger till grund för 4 § uttrycks, rörande definitionen av underskottsföretag, att det faktum att företaget ska vara ett underskottsföretag innan ägarförändringen genomförs har strukits ur 4 § men att detta inte skulle medföra någon ändring i sak.<sup>52</sup> Detta anser författaren styrker riktigheten i skatteverkets ställningstagande.

### **3.7 Problematik rörande redan behandlade förvärv**

En följdfråga, som är kopplad till underskottsperioden, är om förvärv som tidigare utlöst beloppsspärren kan ligga till grund för ytterligare en beloppsspärr i ett senare skede. På grund av att 12 § inte mer specifikt uttrycker hur en underskottsperiod ska betraktas kan man ställa sig frågande till om samma förvärv kan medräknas i flera olika beloppsspärrar.

Skatteverket har i en promemoria uppmärksammat att lagtexten inte närmare reglerar hur man ska förhålla sig i relationen mellan förvärv som en gång har aktualiserat en spärr och senare förvärv.<sup>53</sup> Ovan (se 3.5) har fastställts att man för ett underskottsföretag troligen ska se fem beskattningsår tillbaka och beakta de förvärvs som gjorts. Det finns möjlighet att ett underskottsföretag drabbas av flera beloppsspärrar under samma femårsperiod. Problematiken rör frågan huruvida ett förvärv som har medverkat i utlösandet av en beloppsspärr

---

<sup>49</sup> Skatteverket, pm 2010-11-22, dnr 131 751278-10/113, s. 14-16.

<sup>50</sup> Prop. 1999/00:2 del 2, Inkomstskattelagen, s. 466.

<sup>51</sup> 5 § är föregångaren till det berörda lagrummet 40 kap. 12 § 1 st. IL. Benämningen har genom den nu gällande lagstiftningen ändrats till underskottsföretag. Ordet förlustföretag används synonymt i stycket för att underlätta för läsaren.

<sup>52</sup> Prop. 1999/00:2 del 2, Inkomstskattelagen, s. 466.

<sup>53</sup> Skatteverket, pm 2010-11-22, dnr 131 751278-10/113, s. 11.

åter igen kan medverka i utlösandet av en senare beloppsspärr, förutsatt att förvärven genomförs inom samma femårsperiod.<sup>54</sup>

För att illustrera problematiken kan följande exempel ges: Ett aktiebolag med 100 aktier, har följande år redovisat underskott. Personerna A-D förvärvar aktier i underskottsföretaget. Personerna i exemplet avyttrar inga andelar. Problematiken uppstår först år 4. Alla belopp avser tusental i sek.

Tabell 1 Exempel rörande redan behandlade förvärv.

År	Summa underskott.	Antal aktier som förvärvas och av vem förvärvet görs.	Likvid för aktieförvärvet.	Konsekvenser enligt 40 kap. 12 § 1 st. IL.
1	30	A-förvärvar 20 aktier.	10	
2	40	B-förvärvar 20 aktier.	10	
3	70	C-förvärvar 20 aktier.	10	År 3 träder beloppsspärren in, då 60 % av aktiekapitalet har förvärvats. Beloppsspärren resulterar i att endast 60 av föregående års sammanlagda underskott om 70 får användas. 10 av underskottet faller bort.
4	10	D-förvärvar 20 aktier.	10	Här uppstår frågan: Inträder år 4 ytterligare en spärr vilket skulle medföra att föregående års underskott om 70 också blir begränsat?

Frågan är om förvärv som enligt tabell 1 skett år 1-3, och resulterat i en beloppsspärr, ska inräknas och läggas till grund för ytterligare en ny beloppsspärr år 4? Skatteverkets uppfattning av hur den berörda problematiken bör hanteras är att förvärv som en gång utlöst beloppsspärren inte vid ett senare tillfälle ska kunna ligga till grund för en ny beloppsspärr.<sup>55</sup> Detta har även bekräftats i doktrinen som det mest logiska förhållningssättet.<sup>56</sup> Denna be-

<sup>54</sup> Skatteverket, pm 2010-11-22, dnr 131 751278-10/113, s. 11.

<sup>55</sup> Skatteverket, Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering. Sida 226.

<sup>56</sup> Andersson m.fl., Inkomstskattelagen (1 jan. 2012, Zeteo) kommentaren till 40 kap. 12 §.

dömning tros vara den mest riktiga med det tillägget att även om samma förvärv inte ska beaktas ytterligare en gång så kan samma aktier beaktas om de förvärvas av en annan person, då detta genererar ett nytt ägarinflytande.<sup>57</sup>

Viktigt att poängtera är att andra spärrsituationer som kan uppstå inte nödvändigtvis behöver följa samma princip.<sup>58</sup> Resonemanget begränsar sig till att endast avse spärrsituationer som kan utlösas via 12 §.<sup>59</sup>

### **3.8 Analys av redan behandlade förvärv**

Att förvärv som en gång utlöst beloppsspärren inte senare ska kunna ligga till grund för en annan beloppsspärr är en logisk slutsats enligt Skatteverket och doktrinen. Tyvärr ges ingen konkret ledning av lagstiftaren. Dessvärre finns heller inte någon praxis på området som kan ge vägledning.

I propositionen till den föregående lagstiftningen uttalas att syftet med bestämmelserna är att reglerna och konsekvenserna som finns för enstaka fysiska personer ska likställas med situationer då ägargrupperingar får samma bestämmande inflytande.<sup>60</sup> Enligt författarens mening förefaller det oförenligt med propositionens syfte att förvärv som en gång utlöst beloppsspärren senare ska kunna utlösa en ny spärr. Detta grundas på att då inget *nytt* ägarinflytande uppstått har således ingen ägarförändring gjorts. Om ett förvärv utlöser en beloppsspärr på grund av ett nytt ägarinflytande så är det inte troligt att samma förvärv vid senare tidpunkt kan betraktas som nytt ytterligare en gång.<sup>61</sup>

### **3.9 Sammanfattning av första styckets lydelse**

För att sammanfatta bestämmelsen i 12 § 1 st. så uttrycker lagrummet att om flera rättssubjekt under en period om fem beskattningsår har förvärvat andelar om minst 5 % vardera som tillsammans motsvarar det bestämmande inflytandet i ett underskotts företag så ska beloppsspärren utlösas. Utifrån propositionen vet vi här att det måste röra sig om olika aktie-

---

<sup>57</sup> Franck, L m.fl., 40 kap. 12 § IL omöjlig att tolka-behov av reformering!, Svensk skattetidning 2010, s. 437.

<sup>58</sup> Här avses exempelvis 11 §.

<sup>59</sup> Andersson m.fl., inkomstskattelagen (1 januari 2012, Zeteo), kommentaren till 40 kap. 12 §.

<sup>60</sup> Prop. 1993/94:50, Fortsatt reformering av företagsbeskattningen, s. 263.

<sup>61</sup> Franck, L m.fl., 40 kap. 12 § IL omöjlig att tolka-behov av reformering!, Svensk skattetidning 2010, s. 437.

poster som sammanlagt överstiger 50 % av underskotts företagets samtliga röster (se ovan 3.3).

Efter vad som anförts (se ovan 3.5) torde man kunna sluta sig till att det endast är förvärv som genomförts då företaget per definition är ett underskotts företag som ska medräknas när man utreder vilka förvärv som har genomförts. Förvärv som har gjorts innan företaget var ett underskotts företag ska således ej beaktas.

Det verkar föreligga en enighet mellan Skatteverket och doktrinen i hur man ska förhålla sig till föregående förvärv, som en gång resulterat i en beloppsspärr (se ovan 3.7). Förvärv som en gång har utlöst en beloppsspärr torde inte kunna medräknas vid ett senare tillfälle.

## 4 Lagrummets andra stycke

### 4.1 Inledande bakgrund

Lagrummet i 12 § 2 st. överensstämmer i väsentliga delar med dess företrädare 6 § 3 st. LAU.<sup>62</sup> Det som tillförs i 12 § 2 st. är en utvidgning av bestämmelserna i 12 § 1 st. som förhindra att rättssubjekt förvärvar ett underskotts företag genom ett av dem direkt eller indirekt ägt bolag. Denna utvidgning försvårar ett kringgående av första stycket. Viktigt att komma ihåg är att det är fortfarande bestämmelsen i 12 § 1 st. som aktualiserar beloppsspärren.

Genom att även ett direkt eller indirekt ägande ska beaktas medför det att 12 § 1 st. får långtgående omfattning som kan resultera i utlösandet av en beloppsspärr som nästan är omöjlig att förutse.<sup>63</sup>

### 4.2 Lagrummets lydelse

Det 12 § 2 st. tillför är en utvidgning av vad som anses vara ett andelsförvärv i 12 § 1 st. Detta genom att inbegripa förvärv som genomförs av ett annat rättssubjekt som i sin tur ägs av personen som avses i 12 § 1 st.

Lydelsen av 12 § 2 st. är följande.

”Som förvärv som gjorts av en sådan person som avses i första stycket räknas också förvärv som gjorts av

1. ett företag i vilket personen – direkt eller genom förmedling av en annan juridisk person eller av ett svenskt handelsbolag som personen har ett bestämmande inflytande över – innehar andelar med minst 5 procent av röstetalet, eller
2. en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som ett sådant företag som avses i 1 har ett bestämmande inflytande över.”

Stycket är komplicerat och svårläst. I propositionen uttrycker Lagrådet att huvudsyftet med paragrafen är att aktualisera en beloppsspärr om en grupp fysiska personer erhåller det be-

---

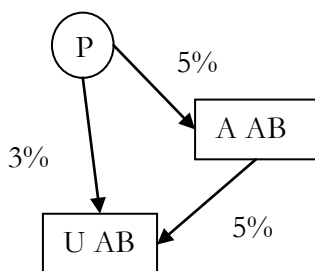
<sup>62</sup> Prop. 1999/00:2 del 2, Inkomstskattelagen, s. 471.

<sup>63</sup> Prop. 1999/00:2 del 3, Inkomstskattelagen, s. 450.

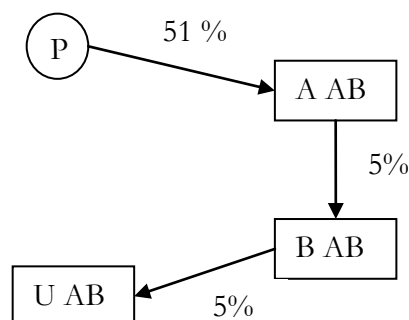
stämmande inflytandet över ett underskotts företag.<sup>64</sup> För att illustrera bestämmelsens omfattning ges följande exempel: Personen P äger 5 % av andelarna i A AB. P förvärvar sedan 3 % och A AB förvärvar 5 % av andelarna i underskottsbolaget U AB. På grund av P:s innehav om 5 % i A AB ska även dess förvärv belasta P, som då anses ha förvärvat (3 % + 5 % =) 8 % av andelarna i U AB.<sup>65</sup> Detta kan vara en del som avgör att beloppsspärren utlöses utan att något nytt ägarinflytande uppstår.<sup>66</sup> Om exempelvis A AB istället förvärvat 48 % av andelarna i U AB hade bestämmelsen ansett att P hade 51 % av andelarna i U AB. Trots att P själv endast kan bestämma över 3 %. P har fortfarande endast 5 % av andelarna i A AB och kan således inte den vägen själv kontrollera innehavet om 48 % i U AB, ändå anses P ha förvärvat ett bestämmande ägarinflytande i U AB.

Exempel 1 illustrerar 1 punkten i paragrafen men endast till den del som ligger före och efter strecksatsen. Exempel 2 illustrerar 1 punkten i hela dess lydelse.<sup>67</sup>

Exempel 1



Exempel 2



Figur 1 Indirekta förvärv.

I båda exemplen kommer det anses att P förvärvat ett ägande som kan ligga till grund för att aktualisera en beloppsspärr enligt 1 stycket. I exempel 1 belastas P för 8 % och i exempel 2 belastas han för 5 % av det totala antalet röster i U AB. 2 punkten (se exempel 3 ned-

<sup>64</sup> Prop. 1999/00:2 del 2, Inkomstskattelagen, s. 472.

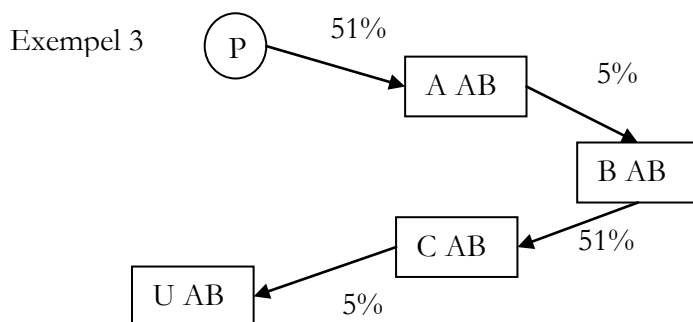
<sup>65</sup> Se exempel 1 nedan.

<sup>66</sup> Prop. 1999/00:2 del 3, Inkomstskattelagen, s. 450.

<sup>67</sup> Exemplet är inspirerat av Franck, L m.fl., 40 kap. 12 § II. omöjlig att tolka-behov av reformering!, Svensk skattetidning 2010, s. 435.



an) ger ytterligare en utvidgning i relation till 1 punkten och även här blir P belastad för det totala förvärvet av U AB.<sup>68</sup>



Figur 2 Indirekta förvärv.

Exempel 3 är i grund och botten samma som exempel 2, med den skillnaden som 2 punkten tillför är att C AB har lagts till mellan U AB och B AB.

### 4.3 Förenkling av andra styckets lydelse

En som doktrinen uttrycker det ”möjlig” tolkning är att 1 punkten endast reglerar indirekt ägande i två led, det vill säga då en fysisk person äger ett företag som i sin tur äger ett annat företag som genomför förvärvet. 2 punkten behövs för att regeln även ska omfatta ägarled som sträcker sig längre.<sup>69</sup> Då bestämmelsen väl är utredd förefaller innebörden till dess lydelse vara klar.<sup>70</sup>

För att försöka illustrera vilka som berörs av 12 § 2 st. kan lagrummet sammanfattas enligt följande.

”De förvärvare som omfattas av bestämmelsen i 40 kap. 12 § IL utgör således alla rättssubjekt som en fysisk person eller utländsk juridisk person äger andelar i, med minst 5 procent av röstetalet samt sådana handelsbolag i vilka en fysisk person eller utländsk juridisk person har ett bestämmande inflytande. När dessa personer till-

<sup>68</sup> Exemplet är inspirerat av Franck, L m.fl., 40 kap. 12 § IL omöjlig att tolka-behov av reformering!, Svensk skattetidning 2010, s. 435.

<sup>69</sup> Wiman, B, Underskottsavdragslagen, Skattenytt 1994, s. 722.

<sup>70</sup> Wiman, B, Underskottsavdragslagen, Skattenytt 1994, s. 722.

sammans har förvärvat andelar med mer än 50 procent av rösterna i underskottsföretaget har en ägarförändring skett, och beloppsspärren aktualiseras.”<sup>71</sup>

#### 4.4 Diskrepans mellan ordalydelsen och motivuttalandet

Lagrådet anger att huvudsyftet med bestämmelsen är att beloppsspärren ska utlösa om det genomförts ägarförändringar som medfört att en grupp fysiska personer erhållit det bestämmande inflytandet.<sup>72</sup> Det ifrågasätts om inte ordalydelsen träffar för brett i relation till huvudsyftet, då endast ett innehav om 5 % av aktierna i ett bolag resulterar i att innehavaren belastas för bolagets samtliga förvärv i underskottsföretaget. Konsekvensen av ordalydelsen i lagrummet blir att ägarförändringar kan anses föreligga utan att det bestämmande inflytandet har förvärvats.<sup>73</sup> Därmed överrensstämmer inte motivuttalandet i propositionen med ordalydelsen i lagrummet.

I doktrin som behandlar 6 § 3 st. LAU<sup>74</sup> uttryckt Wiman att motivuttalandena till paragrafen på ett inskränkande sätt står i strid med ordalydelsen i lagtexten.<sup>75</sup> Lagstiftaren har i propositionen uttryckt sig att ”... även förvärv som gjorts av ett annat rättssubjekt genom företag över vilka rättssubjektet direkt eller indirekt har ett *bestämmande inflytande* [min kursivering] skall anses som förvärv som gjorts av rättssubjektet”.<sup>76</sup> Här ger lagstiftaren konkret uttryck för att det rör sig om ett bestämmande inflytande, alltså ett ägande som överstiger 50 %. Enligt ordalydelsen i 12 § 2 st. räcker ett innehav om 5 % för att förvärven ska komma att belasta personen. Dock uttrycker Wiman att lagtexten får anses vara klar. Om ett inflytande motsvarande 50 % hade erfordrats skulle kravet på 5 % vara oförankrat till lagstiftningen vilket man här inte kan anse att det är.<sup>77</sup>

---

<sup>71</sup> Franck, L m.fl., 40 kap. 12 § IL omöjlig att tolka-behov av reformering!, Svensk skattetidning 2010, s. 434.

<sup>72</sup> Prop. 1999/00:2 del 2, Inkomstskattelagen, s. 472.

<sup>73</sup> Prop. 1999/00:2 del 2, Inkomstskattelagen, s. 472.

<sup>74</sup> Föregående lydelse till 40 kap. 12 § 2 st. IL.

<sup>75</sup> Wiman, B, Underskottsavdragslagen, Skattenytt 1994, s. 722.

<sup>76</sup> Prop. 1993/94:50, Fortsatt reformering av företagsbeskattningen, s. 325-326.

<sup>77</sup> Wiman, B, Underskottsavdragslagen, Skattenytt 1994, s. 722.

## 4.5 Analys av andra stycket

Det föreligger en enighet mellan Lagrådet och doktrinen. Det förefaller vara en diskrepans mellan ordalydelsen i andra stycket och vad som anges som huvudsyfte i propositionen. Dock råder det inga materiella omöjligheter i att hantera lagrummet. Bestämmelsen är till sin utformning och innebörd klar.

Även om lagrummet teoretiskt går att hantera så är det praktiskt sätt mycket svårare. Exempel 3 ovan (se 4.2) ger en bild av vilket omfattande arbete som anstår den som måste utreda ägarinflytandet genom olika företag. Bestämmelsen berör ägarna i underskottsföretaget men även ägare i andra företag som har ett inflytande i underskottsföretaget och inte minst skattverket. I propositionen uttrycker Lagrådet att bestämmelsen till dess ordalydelse tycks ha fått en mer långtgående omfattning än vad som tycks vara syftet med lagen.<sup>78</sup> Lagrådet uttrycker att bestämmelsen, på grund av alla ägarled och personliga relationer som måste beaktas, gör det ”nästan omöjligt” att på förhand utreda huruvida ett förvärv kommer att utlösa beloppsspärren.<sup>79</sup>

Underskottsföretaget måste kontinuerligt undersöka ägarstrukturen i flera led samt vilka som förvärvar aktier hos dem, för att inte riskera att underskottsbelopp raderas. Även här ska 11 § 2 st. IL tillämpas, vilket ger att förvärv som görs av närstående ska slås samman och anses gjorda av en och samma person.<sup>80</sup> Det innebär att förvärvares personliga relationer måste undersökas eftersom de kan ligga till grund för att utlösa beloppsspärren. Detta kan innebära att ett äktenskap mellan två delägare kan utlösa beloppsspärren i ett underskottsföretag.<sup>81</sup>

I många situationer så har företagen ytterst begränsade möjligheter att införskaffa all den information som krävs för att bedöma om en ägarförändring inträffat enligt 12 §. Lika svårt är det för presumtiva förvärvare att införskaffa sig all information om övriga aktieägare som kan vara av betydelse för att överväga investeringar. Detta regelsystem är ytterst re-

---

<sup>78</sup> Prop. 1999/00:2 del 3, Inkomstskattelagen, s. 450.

<sup>79</sup> Prop. 1999/00:2 del 3, Inkomstskattelagen, s. 450.

<sup>80</sup> Se 40 kap. 12 § 1 st. IL som hänvisar till 40 kap. 11 § 2 st. IL.

<sup>81</sup> Hulgaard, B, Underskottsavdragslagen- några kommentarer, Skattenytt 1995, s. 125.

surskrävande för alla berörda.<sup>82</sup> Lagrådet anser att det föreligger anledning att omarbeta utformningen av lagrummet.<sup>83</sup>

Regeringen bekräftade kritiken rörande svårigheterna att överskåda huruvida beloppsspärren skulle inträda eller inte. Dock försvaras bestämmelsen genom att den är väsentlig för att förhindra handel med underskotts företag. Såvitt regeringen erfor hade lagrummet inte tidigare orsakat problem vid hanteringen. Om problem skulle uppstå skulle en reformering övervägas.<sup>84</sup> Regeringen gav ingen ledning i propositionen hur en tolkning mellan ordalydelsen i lagrummet och motivuttalande skulle företas.

Det är svårt för lagstiftaren att få full kännedom om lagrummet medför problem vid dess tillämpning. Enligt författaren bör det ligga ett intresse i att ha en klar och tydlig lagstiftning där lagtexten överrensstämmer med motivuttalandena. Inte minst i syftet att tillgodose förutsägbarheten i lagstiftningen. Förutsägbarheten i detta lagrum tycks vara långt ifrån tillgodosedd. Lagrådet har påtalat att ordalydelsen medför oönskade konsekvenser.<sup>85</sup> Detta i sig borde vara tillräcklig anledning till att reformera lagrummet. Även om lagrummet till dess lydelse är klar ställer sig författaren tveksam till om en paragraf med så oöverskådliga effekter kan anses vara funktionell.

Det föreligger en diskrepans mellan motivuttalandena i propositionerna och lagtexten. Problematiken ligger i att avgöra om det är lagtexten eller motivuttalandena som uttrycker lagstiftarens avsikter.<sup>86</sup> I doktrinen har uttrycks att det inte är "... lätt att avgöra om pennan sluntit vid författandet av lagtexten eller motiven".<sup>87</sup>

---

<sup>82</sup> Franck, L m.fl., 40 kap. 12 § IL omöjlig att tolka-behov av reformering!, Svensk skattetidning 2010, s. 434-435.

<sup>83</sup> Prop. 1999/00:2 del 3, Inkomstskattelagen, s. 450.

<sup>84</sup> Prop. 1999/00:2 del 2, Inkomstskattelagen, s. 472.

<sup>85</sup> Prop. 1999/00:2 del 2, Inkomstskattelagen, s. 472.

<sup>86</sup> Hulgaard, B, Underskottsavdragslagen- några kommentarer, Skattenytt 1995, s. 125.

<sup>87</sup> Hulgaard, B, Underskottsavdragslagen- några kommentarer, Skattenytt 1995, s. 125.

## 5 Lagrummets tredje stycke

### 5.1 Inledande bakgrund

12 § 3 st. är efterföljare till 6 § 2 st. LAU och har i väsentliga delar inte genomgått några större förändringar.<sup>88</sup> I tredje styckets andra mening framgår en inskränkning till lagrummet som ger en begränsning i hur förvärv ska betraktas i paragrafen. Detta ger att nyemissioner som sker på lika villkor för alla andelsägare inte ska medräknas vid bedömningen av vilka förvärv som genomförts.<sup>89</sup> Detta har resulterat i problem då endast vissa av de gamla ägarna väljer att förvärva nya andelar så medför det ändrade ägarförhållanden.

I 12 § 3 st. 3 men. tillförs en utvidgning av förvärvsbegreppet som påverkar hela paragrafen. Utvidgningen görs genom att man likställer avtal om att senare förvärva andelar med ett faktiskt förvärv som har ägt rum. Den problematik som detta resulterat i är att samma aktieposter kan komma att beaktas flera gånger.

### 5.2 Lagrummets lydelse

Andra meningen utgör en inskränkning i paragrafens omfattning. Avsikten med det tredje stycket uttrycks tydligt i propositionen till den föregående lagstiftningen. Beloppsspärren skulle inte utlösas vid nyemissioner som gav lika rätt för alla aktieägare på grund av att en sådan emission i princip inte förändrade ägarförhållandet i underskotts företaget.<sup>90</sup>

Sista meningen utgör en utvidgning av förvärvsbegreppet som påverkar hela paragrafen. Där likställs avtal om att förvärva andelar med ett faktiskt förvärv.

Lydelsen av 12 § 3 st. är följande.

”Vid tillämpning av denna paragraf gäller följande. Förvärv av andelar i förhållande till tidigare andelsinnehav genom emission med lika rätt för andelsägarna ska inte räknas in i antalet förvärvade andelar. Med förvärv av andel likställs avtal om rätt att förvärva andelar i ett företag och avtal om rätt att besluta i företagets angelägenheter.”

---

<sup>88</sup> Prop. 1999/00:2 del 2, Inkomstskattelagen, s. 472.

<sup>89</sup> Andersson m.fl., inkomstskattelagen (1 januari 2012, Zeteo), kommentaren till 40 kap. 12 §.

<sup>90</sup> Prop. 1993/94:50, Fortsatt reformering av företagsbeskattningen, s. 264.

Som framgår i styckets andra mening undantas förvärv genom emissioner med lika rätt för aktieägarna. Enligt ordalydelsen fokuseras det på om emissionsvillkoren ger alla aktieägare lika rätt och inte på om aktier verkligen har förvärvats i förhållande till tidigare innehav.<sup>91</sup>

Lagrådet uttrycker att tredje styckets utformning kan förhindra att beloppsspärren inträder, då samtliga nyemitterade aktier som initialt genom företrädesrätt riktas till en aktieägare istället förvärvas av en annan person, förutsatt att samtliga aktieägare har lika rätt genom emissionsvillkoren.<sup>92</sup>

Anledningen till den något omständiga formuleringen i styckets sista mening torde vara att förhindra ett kringgående av beloppsspärren. Det ska inte vara möjligt att genom avtal skjuta upp tidpunkten för ägarförändringen, enbart på grund av att förhindra att beloppsspärren inträder. Utan denna bestämmelse kan avtal utformas som ger en annan person än andelsinnehavaren ett inflytande över underskotts företaget utan att andelarna bytt ägare.<sup>93</sup>

### **5.3 Problematik rörande lydelsen**

#### **5.3.1 Övergripande**

Lagrådet antydde att det kan finnas en diskrepans i paragrafens ordalydelse och motivuttalandena i propositionen.<sup>94</sup> Anledningen till undantaget grundas på att en emission med lika rätt för samtliga aktieägare i princip inte förändrar ägarförhållandet i företaget.<sup>95</sup> Detta i sig kan ifrågasättas, om endast vissa av de gamla ägarna väljer att förvärva nya andelar så medför det ändrade ägarförhållanden utan att beloppsspärren kan utlösa.

Genom att likställa förvärv med avtal om att senare få förvärva andelar eller att få besluta i företagets angelägenheter uppstår en situation som kan medföra att samma andel beaktas två gånger.

---

<sup>91</sup> Prop. 1999/00:2 del 3, Inkomstskattelagen, s. 450.

<sup>92</sup> Prop. 1999/00:2 del 3, Inkomstskattelagen, s. 450.

<sup>93</sup> Franck, L m.fl., 40 kap. 12 § IL omöjlig att tolka-behov av reformering!, Svensk skattetidning 2010, s. 438-439.

<sup>94</sup> Prop. 1999/00:2 del 3, Inkomstskattelagen, s. 450.

<sup>95</sup> Prop. 1993/94:50, Fortsatt reformering av företagsbeskattningen, s. 264.

### 5.3.2 Nyemission med lika rätt för alla aktieägare

Problematiken rörande nyemission grundas i den diskrepans som torde föreligga mellan ordalydelsen i lagtexten och motivuttalandena i propositionen. Propositionen uttalar att syftet med lagstiftningen är att motverka förändringar i ägarinflytandet. Enligt Lagrådet tillåter ordalydelsen i lagtexten att ägarförändringar sker i underskotts företaget förutsatt att det görs genom en emission som ger samma rätt till alla aktieägare.<sup>96</sup>

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked uttalat sig i den aktuella frågan. Två ägare i ett underskotts företag hade genom en nyemission erhållit det bestämmande inflytandet i ett underskotts företag. Förhandsbeskedet behandlade konkret frågan gällande nyemissioner med lika teckningsrätt för alla ägare som leder till att det bestämmande inflytandet förändras då inte alla ägare väljer att fullt ut teckna sin nya rätt. Skatterättsnämnden beslutade att den enda möjliga tolkningen som var förenlig med ordalydelsen i lagtexten var att förvärv som sker vid emissioner med lika rätt för alla aktieägare inte kan medföra en ägarförändring enligt 12 § 1 st.<sup>97</sup> Således skulle den reella ägarförändringen i underskotts företaget inte beaktas som en ägarförändring i paragrafens mening. Så tillvida emissionen tillgodosåg en lika teckningsrätt.

Det förelåg en skiljaktig mening i Skatterättsnämnden som menade på att det var fel att göra en ordtolkning av lagrummet, bestämmelsen skulle istället ses i sitt sammanhang och syfte.<sup>98</sup> Således skulle beloppsspärren inträda om en ägarförändring som medfört att det bestämmande inflytandet ändrats.

Skatteverket överklagade beslutet till Högsta förvaltningsdomstolen där de yrkade att förhandsbeskedet skulle undanröjas och att rätten skulle förklara att en ägarförändring enligt 40 kap. 12 § II ägt rum. Rättens avgörande tillgodosåg Skatteverkets yrkande till viss del. De undanröjde Skatterättsnämndens förhandsavgörande men de avvisade även Skatteverkets ansökan, om att fastställa att ägarförändring genomförts. Detta grundades på att rätten inte fann underlaget i målet tillräckligt tillfredsställande för att kunna lämna ett förhandsbesked.<sup>99</sup> Högsta förvaltningsdomstolen förklarade att bestämmelserna ifråga var komplicera-

---

<sup>96</sup> Prop. 1999/00:2 del 3, Inkomstskattelagen, s. 450.

<sup>97</sup> Skatterättsnämnden, förhandsbesked meddelat 2010-06-10, dnr 15-10/D.

<sup>98</sup> Skatterättsnämnden, förhandsbesked meddelat 2010-06-10, dnr 15-10/D.

<sup>99</sup> Regeringsrätten, dom 2010-10-21, mål nr. 4067-10, s. 4.

de och att det lämnades öppet för olika tolkningar på flera områden.<sup>100</sup> Dessvärre gjordes inga uttalande angående korrekt tolkning av bestämmelsen.

I doktrinen har uttryckts att nyemissioner som sker på lika villkor för alla andelsägare inte ska medräknas vid bedömningen av vilka förvärv som genomförts.<sup>101</sup>

### 5.3.3 Avtal om att senare få förvärva aktier

En utvidgning av begreppet ägarförändring inträder då man ser till sista meningen. Genom att likställa förvärv med avtal om att senare få förvärva andelar eller att få besluta i företagets angelägenheter uppstår en situation som kan medföra att samma andel beaktas två gånger. Detta kan illustreras med följande exempel.<sup>102</sup>

Personerna A och B förvärvar aktier i ett underskotts företag. Därefter upprättar A och B en köpoption där det avtalas att A vid ett senare tillfälle ska få köpa B:s aktier. Detta avtal får som konsekvens att det ska betraktas som att ytterligare ett förvärv ägt rum. Vilket kan vara det avgörande momentet som utlöser beloppsspärren och eliminerar delar av ett underskott. Eftersom ett avtal om förvärv ska betraktas som ett faktiskt förvärv blir resultatet att båda aktieförvärven och köpoptionen betraktas som tre genomförda förvärv.<sup>103</sup> Lagrummet uttrycker tydligt att med förvärv likställs även avtal om att få förvärva andelar.

Köpoptioner<sup>104</sup> är en form av avtal och borde därför vara ett exempel på avtal som likställs med ett konkret förvärv.<sup>105</sup> Däremot så borde inte konvertibler och teckningsoptioner kunna medföra risk att samma andelar beaktas två gånger eftersom de utgör värdepapper, inte avtal.<sup>106</sup>

---

<sup>100</sup> Regeringsrätten, dom 2010-10-21, mål nr. 4067-10, s. 3.

<sup>101</sup> Andersson m.fl., inkomstskattelagen (1 januari 2012, Zeteo), kommentaren till 40 kap. 12 §.

<sup>102</sup> Franck, L. m.fl., 40 kap. 12 § IL omöjlig att tolka-behov av reformering!, Svensk skattetidning 2010, s. 438-439.

<sup>103</sup> Franck, L. m.fl., 40 kap. 12 § IL omöjlig att tolka-behov av reformering!, Svensk skattetidning 2010, s. 438.

<sup>104</sup> Förutsatt att köpoptionen inte framgår i ett löpande skuldebrev.

<sup>105</sup> Franck, L. m.fl., 40 kap. 12 § IL omöjlig att tolka-behov av reformering!, Svensk skattetidning 2010, s. 438-439.

<sup>106</sup> Franck, L. m.fl., 40 kap. 12 § IL omöjlig att tolka-behov av reformering!, Svensk skattetidning 2010, s. 438-439.



## 5.4 Sammanfattning av tredje styckets lydelse

I tredje styckets andra mening framgår en inskränkning av lagrummet som ger ett undantag av förvärv vilka inte ska beaktas. Då förvärv av andelar som sker genom en emission, som ger tidigare aktieägare samma rätt att förvärva nya andelar i relation till sitt tidigare innehav, inte ska medräknas när man bedömer förvärvsfrågan i paragrafens två första stycken (se ovan 5.3.2).

En enighet tycks föreligga mellan Lagrådet och Skatterättsnämnden i hur innebörden av ordalydelsen ska förstås. Sannolikt så borde dessa förvärv, även om de endast görs av vissa ägare och medför ändrade ägarförhållanden, inte innebära ägarförändringar som utlöser beloppsspärren enligt första stycket. Detta trots att ordalydelsen medför konsekvenser som strider mot motivuttalandena i propositionen. Problematiken uppmärksammades av Lagrådet redan i propositionen (se ovan 5.3.2).

Styckets sista mening får till innebörden anses vara klar. Enligt ordalydelsen i lagtexten ska avtal om att få förvärva andelar likställas med förvärv. Detta trots att det medför konsekvenser som att samma aktiepost kan beaktas flera gånger. Varken förarbeten, praxis eller lagtext ger svar på om det är avsett att samma post ska beaktas flera gånger (se ovan 5.3.3).

## 5.5 Analys av tredje stycket

Enligt författaren verkar det föreligga en lucka i lagtexten som kan medföra att ägarövergångar inte utlöser en beloppsspärr, trots att lagens syfte torde avse att förhindra det. Detta särskilt grundat på vad Lagrådet och skatterättsnämnden uttalat, att lagtexten undantar förvärv genom emissioner på lika villkor. Bristen i lagrummet är den att inget uttalas om att förvärven måste göras av samtliga aktieägare för att inte rubba ägarförhållandet. Denna problematik uppmärksammades av lagrådet redan i propositionen, varpå det föreslogs en omarbetning av lagrummet.<sup>107</sup>

Visserligen uttrycks i den föregående propositionen att beloppsspärren inte ska utlösa enbart på grund av en nyemission, då det i princip inte ändrar de faktiska ägarförhållandena.<sup>108</sup> Enligt författaren tycks lagtexten inte stämma överrens med lagstiftarens intentioner och

---

<sup>107</sup> Prop. 1999/00:2 del 3, Inkomstskattelagen, s. 450.

<sup>108</sup> Skatterättsnämnden, förhandsbesked meddelat 2010-06-10, dnr 15-10/D.

borde därmed inte anses vara funktionell. På grund av den oönskade effekten ansåg Lagrådet att lagtexten borde omformuleras för att bättre motsvara motiven.<sup>109</sup>

Konsekvensen av 12 § 3 st. 3 men. som medför att samma andel kan inräknas två gånger, kan enligt författaren anses stå i strid med motivuttalandet som framträder rörande 12 § 1 st. (se ovan 3.3). I propositionen uttalar sig regeringen i relation till 12 § 1 st. att ”[s]unt förnuft...” skulle tala för att samma aktiepost inte ensam skulle kunna beräknas flera gånger, utan det var tvunget att avse olika poster som tillsammans uppgick till ett bestämmande inflytande. I och med ordalydelsen i 12 § 3 st. 3 men. så kan samma aktiepost anses ha förvärvats av två personer, trots att det endast är en person som förfogar över andelen. Enligt författaren så är regeringen inkonsekvent genom att tillämpa olika förhållningssätt på samma paragraf.

---

<sup>109</sup> Prop. 1999/00:2 del 3, Inkomstskattelagen, s. 450.

## 6 Slutsats

### 6.1 Sammanställning av lagrummet

Genom uppsatsen har löpande beskrivits en förmodad förståelse av 12 §. Tillämpningen av 12 § i helhet torde vara enligt följande.

Om flera rättssubjekt under en period om fem beskattningsår förvärvat andelar om minst 5 % vardera som tillsammans motsvarar det bestämmande inflytandet i ett underskottsföretag ska beloppsspärren utlösa. Utifrån propositionen vet vi här att det måste röra sig om olika aktieposter som sammanlagt uppgår till över 50 % av underskottsföretagets samtliga andelar (se ovan 3.3). Det är endast förvärv som genomförts då företaget per definition är ett underskottsföretag som ska medräknas (se ovan 3.5). Förvärv som en gång har utlöst en beloppsspärr torde inte kunna medräknas vid ett senare tillfälle (se ovan 3.7).

Indirekta förvärv belastar en fysisk person då förvärvet görs av ett rättssubjekt som personen äger andelar i till minst 5 %. (se ovan 4.3). Med förvärv ska även likställas avtal om att senare få förvärva andelar. Undantaget är de förvärv av andelar som sker genom en emission, som ger tidigare aktieägare samma rätt att förvärva nya andelar i relation till sitt tidigare innehav (se ovan 5.3).

### 6.2 Avslutande kommentar

Det är inte önskvärt att behöva hantera lagstiftning som är komplicerad och svårtolkad. I denna uppsats har redogjorts för att 12 § varken till sin ordalydelse eller syfte verkar vara funktionell. Lagrådet har till samtliga stycken i paragrafen efterlyst en omarbetning av lagtexten.

Enligt författaren verkar ordalydelsen av paragrafen genomgående följas av osäkerhet i tolkning och syfte. Samt att det tycks vara en diskrepans mellan motivuttalanden i propositionerna och ordalydelsen i lagtexten. Lagrummets påverkan sträcker sig oproportionerligt långt, vilket försvårar möjligheterna att bedöma konsekvenserna av ett andelsförvärv. Övergripande kan konstateras att förutsägbarheten i 12 § är långt ifrån tillgodosedd, vilket måste uppfattas som bekymmersamt. Detta kan enligt författaren medföra ökad administration och därmed ökade kostnader för företag som är angelägna att bevara sitt underskott.

Regeringen har uttalat att ändringar av 12 § kan övervägas om det skulle uppstå problem vid tillämpningen. Med hänvisning till att inte vilja komplicera lagtexten blir konsekvensen enligt författaren att man lämnar öppet för feltolkningar. Lagrådet, skatteverket och doktrinen har pekat på tydliga brister i lagrummet som regeringen till viss del bekräftat. Ändå har detta inte lett till någon faktisk reformering av 12 §.

Författaren ställer sig frågande till om det är avsaknaden av problematisk rättspraxis som skulle utgjort de tillämpningsproblem regeringen efterfrågar för att överväga en reformering. Enligt författaren är problemet redan för långt gånget när tolkningsfrågan väl måste tas upp i domstol. Detta kan inte anses funktionellt, 12 § bör reformeras.

## **Referenslista**

### **Författningar**

Lag 1993:1539 om avdrag för underskott av näringsverksamhet.

Inkomstskattelag 1999:1229.

### **Offentligt tryck**

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

Prop. 1999/00:2 del 2. Inkomstskattelagen.

Prop. 1999/00:2 del 3. Inkomstskattelagen.

### **Praxis**

Regeringsrättens dom 2010-10-21 mål nr. 4067-10.

### **Avgöranden från Skatterättsnämnden**

Skatterättsnämnden, förhandsbesked meddelat 2010-06-10, dnr 15-10/D.

### **Skrivelser från Skatteverket**

Skatteverket,Handledning för beskattning av inkomst vid 2011års taxering.

Skatteverket, Promemoria 2010-11-22, dnr 131 751278-10/113.

Skatteverkets ställningstagande 2010-10-11, dnr 131 629341-10/111.

### **Doktrin**

Carlsson, S, Skatteverkets förslag till ändringar i 40 kap. inkomstskattelagen (och några egna tankar), Skattenytt 2011, s. 544-551.

Franck, L, Andersson, T, 40 kap. 12 § IL omöjlig att tolka-behov av reformering!, Svensk skattetidning 2010, s. 432-440.

Hulgaard, B, Underskottsavdragslagen- några kommentarer, Skattenytt 1995, s. 124-126.

Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, C, Simon-Almendal, T, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, upplaga 13:1, Lund: Studentlitteratur 2011.

Sandgren, C, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, uppl. 2:2, Vällingby: Norstedts 2008.

Wiman, B, Underskottsavdragslagen, Skattenytt 1994, s. 715-738.

### **Internet**

Andersson, M, Saldén Enérus, A, Tivéus, U, Inkomstskattelagen (1 jan. 2012, Zeteo).

