



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Koncernbidragsspärren

- En analys av gällande rätt ur ett företagsperspektiv

Masteruppsats i affärsjuridik (Skatterätt)

Författare: Sanna Olsson

Handledare: Roger Persson Österman

Framlägningsdatum 2012-05-14

Jönköping maj 2012

Masteruppsats i affärsjuridik (Skatterätt)

Titel:	Koncernbidragsspärren – En analys av gällande rätt ur ett företagsperspektiv
Författare:	Sanna Olsson
Handledare:	Roger Persson Österman
Datum:	2012-05-14
Ämnesord	Tidigare års underskott, koncernbidragsspärren, turordning av mottagna koncernbidrag vid kvittning av befintliga underskott, slussningsregeln

Sammanfattning

Vad gäller reglerna om tidigare års underskott utgör koncernbidragsspärren en spärregel till den annars gällande huvudregeln att tidigare års förluster får kvittas mot framtida vinster. Koncernbidragsspärren inträder vid ägarförändringar och innebär förenklat att ett underskotts företag är förhindrat att, under en period om fem år, kvitta kvarstående underskott mot koncernbidrag som underskotts företaget mottar från företag som inte ingick i koncernen före ägarförändringen (nya företag). Underskott som uppkommer efter ägarförändringen får dock kvittas mot koncernbidrag från nya företag.

Uppsatsen syftar till att analysera och granska reglerna om koncernbidragsspärren ur ett företagsperspektiv, vilket innebär att uppsatsen ser till reglernas bakomliggande syfte och till hur reglerna fungerar vid en praktisk tillämpning. Uppsatsen har ett särskilt fokus kring i vilken turordning koncernbidrag ska beaktas vid avräkning mot befintliga underskott när ett underskotts företag mottar koncernbidrag både från gamla och nya företag i en koncern. I RÅ 2008 ref. 69 ställdes frågan på sin spets och Högsta Förvaltningsdomstolen befäste en ny turordningsprincip där koncernbidrag från gamla företag ska beaktas före koncernbidrag från nya företag i koncernen.

Det har genom uppsatsens analys av reglerna om koncernbidragsspärren påvisats att reglerna är svåra att tillämpa och i många fall råder det osäkerhet om hur reglerna ska tolkas. Det kan konstateras att problematik kvarstår avseende frågan om i vilken turordning koncernbidrag från så kallade gamla respektive nya företag ska beaktas vid avräkning mot befintliga underskott även efter RÅ 2008 ref. 69. En rådande osäkerhet om hur reglerna ska tolkas kan inte anses tillfredsställande ur ett företagsperspektiv och en översyn av reglerna vore välkommen.

Master Thesis in Commercial and Tax law (Tax law)

Title:	The restrictive rule of group contributions – An analysis from a business perspective
Author:	Sanna Olsson
Tutor:	Roger Persson Österman
Date:	2012-05-14
Search criteria	Losses being carry forward, the restrictive rule prohibits offsetting tax losses in an acquired loss-making company against group contributions received from other group companies, in what order group contributions should be considered when being offset against existing deficits

Abstract

According to the Swedish legislation tax losses can normally be carried forward and settled against future profits in the same company unlimited of time. However, a restriction of losses being carried forward may occur in situations where change of ownership is at hand. The restrictive rule prohibits offsetting tax losses in an acquired loss-making company against group contributions received from other group companies. The restrictive rule applies up until, and including, the end of the fifth year after the year when the restriction occurred. However, losses that occur after the change of ownership are possible to offset against group contributions from other group companies.

The thesis aims to analyze and review the restrictive rule from a business perspective which means that the underlying purpose of the restrictive rule and how it works in practice is examined. The thesis has a particular focus on in what order group contributions should be considered when being offset against existing deficits when the deficit company receives group contributions from old and new companies in the corporate group. In the Swedish case law RÅ 2008 ref. 69 the Supreme Administrative Court laid down a new principle of order where group contributions from an old company should be regarded before a group contribution from a new company.

Through the analysis of the restrictive rule it has been demonstrated that the rule is difficult to conform to and that there is an uncertainty regarding the interpretation of it. Through the analysis of this thesis it is established that, even after RÅ 2008 ref. 69, the complexity of problems remains concerning in what order group contributions from old respectively new companies should be considered when being offset against existing deficits. A such prescribed uncertainty regarding the interpretation of the restrictive rule cannot be considered satisfactory from a business perspective and a review of the rules would be preferable.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte.....	3
1.3	Metod.....	3
1.4	Avgränsningar.....	4
1.5	Disposition.....	5
2	Bakgrund till spärreglernas uppkomst	7
2.1	Inledning.....	7
2.2	Begreppet underskottsföretag.....	7
2.3	Förvärv av underskottsföretag.....	8
2.4	Förhindra förvärv av underskottsföretag.....	9
2.5	Sammanfattande kommentar.....	11
3	Gällande regler avseende tidigare års underskott	13
3.1	Inledning.....	13
3.2	Huvudregel.....	13
3.3	Begränsningar av avdragsrätten efter ägarförändring.....	13
3.3.1	Begreppet ägarförändring.....	13
3.3.2	Spärrsituation 1.....	14
3.3.3	Spärrsituation 2.....	15
3.3.4	Spärrsituation 3.....	16
3.3.5	Spärrsituation 4.....	16
3.4	Beloppsspärren.....	17
3.5	Koncernbidragsspärren.....	18
3.6	Sammanfattande kommentar.....	22
4	RÅ 2008 ref. 69	25
4.1	Inledning.....	25
4.2	Omständigheter i fallet.....	25
4.3	Skatterättsnämndens bedömning.....	26
4.4	Domstolens tolkning och domslut.....	27
4.5	Den skiljaktiges mening.....	28
4.6	Sammanfattande kommentar.....	29
5	Analys	30
5.1	Inledning.....	30
5.2	Konsekvenser till följd av RÅ 2008 ref. 69.....	30
5.3	Tillämpning av koncernbidragsspärren.....	36
5.3.1	Hypotetisk situation A.....	36
5.3.2	Hypotetisk situation B.....	42
5.4	Avslutande diskussion.....	49
6	Slutsats	51
	Referenslista	52

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Kap.	Kapitel
LAU	Lag (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet
Prop.	Proposition
Ref.	Referat
RÅ	Regeringsrättens årsbok

I Inledning

I.1 Bakgrund

Ett bolags resultat beräknas per beskattningsår.¹ Som ett avsteg från beskattningsårets sluttenhet finns möjlighet att utjämna bolagets resultat över en längre tid genom att ett underskott får dras av ett senare beskattningsår om bolaget visar ett överskott detta år.² På så sätt kan det beskrivas som att ett bolag beskattas på en genomsnittlig inkomst istället för det specifika beskattningsårets resultat.³

Huvudregeln vad gäller resultatutjämning är således att ett underskott från tidigare beskattningsår får dras av som kostnad.⁴ Bolag som ingår i en koncern brukar utjämna sina resultat genom att koncernbidrag lämnas inom koncernen. Ett vinstgenererande bolag lämnar koncernbidrag till ett bolag som går med förlust, vilket leder till att det givande bolaget får, om vissa krav är uppfyllda, dra av bidraget som kostnad medan det mottagande bolaget tar upp koncernbidraget som intäkt. Genom detta tillvägagångssätt flyttas skattepliktig inkomst från det vinstgenererande bolaget till ett bolag som för beskattningsåret eller tidigare beskattningsår visar ett underskott.⁵

En full avdragsrätt för tidigare års underskott skulle kunna leda till en utveckling som, enligt lagstiftaren, inte är önskvärd då bolag kan komma att utnyttja ett annat bolags underskott på ett otillbörligt sätt. En sådan utveckling skulle exempelvis kunna resultera i en oönskad handel med underskotts företag. Det finns därför begränsningar i rätten att kvitta tidigare års underskott i form av spärregler.⁶ En av dessa spärregler är den så kallade koncernbidragsspärren som inträder då det i en koncern har skett en ägarförändring i form av att ett företag har fått det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag eller att ett underskotts företag eller dess moderbolag har fått det bestämmande inflytandet över ett annat företag.⁷ Spärren innebär förenklat att underskotts företaget är förhindrat under en period om fem år att kvitta kvarstående underskott mot koncernbidrag som det mottar från

¹ Jfr 1 kap. 15 § och 14 kap. 2 § Inkomstskattelag (1999:1229) (IL).

² 14 kap. 22 § 3 st. IL jfr 40 kap. 2 § IL.

³ Samuelson L, *Förlustutjämning en skatterättslig studie*, s. 16.

⁴ 40 kap. 2 § IL.

⁵ 35 kap. 1 § IL.

⁶ Prop. 1993/94:50, *Fortsatt reformering av företagsbeskattningen*, s. 257.

⁷ 40 kap. 10 och 14 §§ IL.

företag som inte ingick i koncernen före ägarförändringen (nya företag). Underskott som uppkommer efter ägarförändringen får dock kvittas mot koncernbidrag från nya företag.⁸

I december år 2008 avkunnades två domar⁹ där tillämpningen av koncernbidragsspärren ställdes på sin spets. Frågan i de båda målen handlade om hur reglerna om koncernbidragsspärren ska tolkas när ett underskottsföretag, som för året visar ett negativt skattemässigt resultat, erhåller koncernbidrag från både så kallade nya företag, mot vilka kvarstående underskott är spärrade för kvittning, och från företag som ingick i samma koncern innan ägarförändringen (gamla företag). Mer specifikt rörde målen frågan om i vilken turordning koncernbidrag ska beaktas vid avräkning mot befintliga skattemässiga underskott. Det ifrågasattes om reglerna om koncernbidragsspärren kan tolkas på så sätt att underskottsföretaget först kan kvitta underskott som uppkommit efter ägarförändringen mot koncernbidrag från ett nytt företag och därefter kvitta kvarstående underskott mot lämnade koncernbidrag från ett gammalt företag. Skatterättsnämnden biföll denna tolkning medan Högsta Förvaltningsdomstolen undanröjde Skatterättsnämndens förhandsbesked och anförde att koncernbidrag från det gamla företaget först ska tas i beaktande och därefter får koncernbidraget från det nya företaget beaktas.

En situation där koncernbidragsspärren är tillämplig kan vara mer "komplicerad" än vad som var fallet i dessa domar. Det kan exempelvis förhålla sig på det sättet att underskottsföretaget har spärrade underskott mot flera företag och inte endast gentemot ett företag. En sådan situation kan uppstå då ett underskottsföretag eller dess moderbolag har förvärvat ett antal olika företag under ett antal år. Således blir flera koncernbidragsspärrear tillämpliga för underskottsföretaget, vilka avser olika spärrade underskott.¹⁰

Frågan uppkommer hur reglerna om koncernbidragsspärren ska tillämpas i sådana situationer? Vilken turordning gäller för gamla och nya underskott? Hur ska det kunna gå att öronmärka varje koncernbidrag och varje underskott mot respektive företag? Kan det leda till att möjligheten att utnyttja koncernbidrag mot gamla och nya underskott går förlorad för ett företag i vissa situationer?

⁸ 40 kap. 18 § IL.

⁹ RÅ 2008 ref. 69 och målnummer 4698-08.

¹⁰ Lilja A, *Några funderingar kring koncernbidragsspärren med anledning av två avgöranden från Regeringsrätten*, SvSkt 2009, nr 4, s. 442-451.

I.2 Syfte

Uppsatsen syftar till att analysera och granska gällande rätt avseende koncernbidragsspärren i 40 kap. 18-19 §§ IL ur ett företagsperspektiv med särskilt fokus kring i vilken turordning koncernbidrag ska beaktas vid avräkning mot befintliga skattemässiga underskott.

I.3 Metod

För att besvara syftet kommer en rättsdogmatisk metod att användas. Huvuddelen av dagens rättsvetenskapliga framställningar benämns som att vara dogmatiska. Det finns flera olika uppfattningar, som till viss del överlappar varandra, om vad som avses med rättsdogmatiken. Rättsdogmatiken kan exempelvis bestämmas av sin metod och material, sin funktion eller sitt syfte.¹¹ Uppsatsens rättsdogmatik kommer att bestämmas av sin metod och material såväl som av sitt syfte.

Vad gäller uppsatsens metod och material bestäms rättsdogmatiken av att rättskällorna ska användas på ett sådant sätt som är förenligt med rättskällevärdet.¹² Vad som avses med förenlighet med rättskällevärdet är att rättskällorna används i sin inbördes ordning för att besvara uppsatsens syfte. Rättskällevärdehierarkins ordning enligt den rättsdogmatiska metoden är lagtext, förarbeten, praxis och doktrin.¹³

Förarbeten tilldelas stor betydelse i den mening att det är viktigt att förstå reglernas bakomliggande syfte och systematik.¹⁴ Mot bakgrund av vad som åsyftats med reglerna får det bedömas huruvida bestämmelserna om koncernbidragsspärren kan anses vara för långtgående eller om de kan anses uppfylla sitt syfte. Vad beträffar praxis på området kommer uppsatsen lägga stor vikt vid Högsta Förvaltningsdomstolens domslut i RÅ 2008 ref. 69 där tillämpning av koncernbidragsspärren ställdes på sin spets vad gäller problematiken kring i vilken turordning koncernbidrag ska beaktas vid avräkning mot befintliga skattemässiga underskott. Mig veterligen finns endast två fall från högsta instans vad gäller denna fråga.¹⁵ Omständigheterna i de båda målen var likartade och målen avgjordes samma dag där utgången blev densamma, varför jag i uppsatsen väljer att redogöra för det refererade fallet. Praxis från lägre instanser såsom tingsrätter och kammarrätter anses inte vara av betydelse för uppsatsens syfte då dessa inte är prejudikatinstanser.

¹¹ Sandgren C, *Debatt – Är rättsdogmatiken dogmatisk?*, Tidskrift för Rettvitenskap, 2005, s. 649.

¹² Sandgren, s. 649.

¹³ Bernitz U m.fl, *Finna rätt juristens källmaterial och arbetsmetoder*, s. 29.

¹⁴ Bernitz m. fl, s. 110.

¹⁵ RÅ 2008 ref. 69 och målnummer 4698-08.

Härtill kommer doktrin att användas i den mån den är att anse som relevant för uppsatsens syfte. Doktrin kan exempelvis bestå av artiklar som belyser reglernas problematik och visar på ett praktiskt perspektiv av reglernas tillämpning. Vidare kommer Skatteverkets handledning att användas i viss mån för att visa på ett praktiskt perspektiv av reglerna. Skatteverkets handledning ges samma rättskällevärde som doktrin och kommer med anledning av risken för partiskt vinklade uttalande att användas med försiktighet. Även lagkommentarer från databasen Zeteo kommer att användas och även de ges samma rättskällevärde som doktrin.

Vad gäller uppsatsens syfte bestäms rättsdogmatiken av att gällande rätt analyseras.¹⁶ För uppsatsens syfte förstås termen gällande rätt som att rättsläget granskas genom att inhämtat material systematiskt analyseras.

Uppsatsen kommer att analysera och granska reglerna om koncernbidragsspärren ur ett företagsperspektiv, vilket för uppsatsen innebär att reglerna kommer att analyseras utifrån deras bakomliggande syfte och huruvida problematik uppstår för företag vid en praktisk tillämpning av reglerna. För att uppnå syftet avseende uppsatsens analyserande del kommer uppsatsen frånga att tillämpa en rättsdogmatisk metod. Analysen kommer till en början att bestå av en rättsfallsanalys av RÅ 2008 ref. 69. Därefter kommer analysen ta sin utgångspunkt i två hypotetiska situationer som beskriver reglerna om koncernbidragsspärren från ett praktiskt perspektiv. För att visa följdkonsekvenser av RÅ 2008 ref. 69 kommer fallet att appliceras på de båda hypotetiska situationerna. Den första hypotetiska situationen tar sikte på turordningsproblematiken, vilket även var frågan i målet RÅ 2008 ref. 69. Dock behandlar den en mer ”komplicerad” situation än vad som var fallet i RÅ 2008 ref. 69 och påvisar problematik som kvarstår efter Högsta förvaltningsdomstolens domslut. Den andra hypotetiska situationen fokuserar på den så kallade slussningsregeln, vilken är en del av bestämmelserna om koncernbidragsspärren, och visar på svårigheter som kan uppkomma vid en tillämpning av denna regel.

1.4 Avgränsningar

Uppsatsen avgränsas till att behandla de svenska reglerna vad gäller tidigare års underskott även om en motsvarighet till de svenska reglerna finns på ett internationellt plan. För uppfyllandet av syftet saknas anledning att beröra utländska regler.

¹⁶ Sandgren, s. 649.

Då uppsatsens syfte är att analysera och granska gällande rätt avseende koncernbidragsspärren i 40 kap. 18-19 §§ IL kommer spärregler som inträder i andra fall än när en sådan ägarförändring som avses i 40 kapitlet IL har skett inte att behandlas. Således kommer exempelvis inte fusionsspärren och fissionsspärren att behandlas ingående utan kommer endast att nämnas för att få förståelse för när någon av spärreglerna kan komma att inträda.

Beloppsspärren i 40 kap. 15 § IL, vilken precis som koncernbidragsspärren inträder när en sådan ägarförändring som avses enligt reglerna i 40 kapitlet IL har skett, är starkt sammankopplad till koncernbidragsspärren och kommer att förklaras för att ge en helhetsbild av spärreglerna gällande tidigare års underskott. Beloppsspärren kommer inte att behandlas mer ingående än vad som är nödvändigt för att förstå hur de olika spärrarna relaterar till varandra.

Uppsatsen kommer att beskriva de situationer då koncernbidragsspärren och beloppsspärren inträder, vilka kommer att benämnas som spärrsituation 1-4. Koncernbidragsspärren utlöses inte i spärrsituation 2 och 3, varför dessa endast beskrivs för att ge en övergripande bild av systemet för hur spärreglerna i kapitlet om tidigare års underskott fungerar.

1.5 Disposition

Andra kapitlet beskriver bakgrunden till uppkomsten av spärreglerna i kapitlet om tidigare års underskott och det kommer i kapitlet att beskrivas vilka incitament det kan finnas för en köpare/säljare att handla med underskottföretag i avsaknad av spärregler.

I *tredje kapitlet* kommer reglerna avseende tidigare års underskott i 40 kapitlet IL att redogöras för i mer detalj. Beloppsspärren och koncernbidragsspärren kommer att presenteras och kapitlet avser att ge läsaren en helhetsbild av hur reglerna om tidigare års underskott fungerar. Kapitlet syftar även till att beskriva i vilka situationer spärreglerna blir tillämpliga.

Fjärde kapitlet kommer behandla RÅ 2008 ref. 69 där tillämpning av koncernbidragsspärren ställdes på sin spets vad gäller problematiken kring i vilken turordning koncernbidrag ska beaktas vid avräkning mot befintliga skattemässiga underskott.

Femte kapitlet är uppsatsens analyserande avsnitt, vilket börjar med en analys av Högsta Förvaltningsdomstolens domslut i RÅ 2008 ref. 69 och konsekvenser till följd av fallet. Vidare beskrivs i kapitlet två hypotetiska situationer där reglerna om koncernbidragsspärren tillämpas. Den hypotetiska situationen A behandlar en mer ”komplicerad” situation än vad som var fallet i RÅ 2008 ref. 69 och påvisar problematik som kvarstår efter Högsta förvalt-

ningsdomstolens domslut. Den hypotetiska situationen B fokuserar på den så kallade slussningsregeln, vilken är en del av bestämmelserna om koncernbidragsspärren, och visar på svårigheter som kan uppkomma vid en tillämpning av denna regel. De båda hypotetiska situationerna beskrivs och analyseras löpande under kapitlets gång. Kapitlet avslutas med ett diskussionsavsnitt.

Sjätte kapitlet presenterar uppsatsens slutsats.

2 Bakgrund till spärreglernas uppkomst

2.1 Inledning

I fråga om tidigare års underskott är huvudregeln att ett underskott från föregående beskattningsår ska dras av. Dock begränsas avdragsrätten i en del situationer genom spärregler.¹⁷ Utan sådana spärregler finns en risk att avdragsrätten kan missbrukas och företag kan komma att utnyttja ett annat bolags förluster, vilket inte är en önskvärd utveckling enligt lagstiftaren.¹⁸

Kapitlet syftar till att förklara bakgrunden till uppkomsten av spärreglerna och beskriva vilka incitament det kan finnas för en köpare/säljare att handla med underskottsföretag i avsaknad av spärregler.

2.2 Begreppet underskottsföretag

Genom att minska intäkter med kostnader beräknas årets resultat i en näringsverksamhet. Då kostnaderna överstiger intäkterna uppstår ett underskott i näringsverksamheten, vilket kan dras av ett senare beskattningsår.¹⁹

Begreppet underskottsföretag avser ett företag som hade ett underskott det föregående beskattningsåret eller ett företag som har ett eget eller övertaget underskott från tidigare år som inte har fått dras av ännu på grund av att någon av spärreglerna har aktualiserats.²⁰ Det kan ha inträtt en spärr för koncernbidrag efter en ägarförändring²¹, en spärr för rätt till avdrag av underskott efter en fusion eller en fission²², en spärr efter en verksamhetsavyttring²³ eller en spärr efter en partiell fission²⁴.²⁵ I det fall någon av dessa spärrar aktualiseras leder det till att rätten att dra av underskott begränsas under en tidsperiod.²⁶

För att omfattas av begreppet underskottsföretag ska företaget ha haft underskottet från föregående beskattningsår eller tidigare. Ett underskott som uppkommer under det aktuella

¹⁷ 40 kap. 2 § IL. De spärregler som är av relevans för uppsatsens syfte kommer att förklaras mer detaljerat i kapitel 3.

¹⁸ Prop. 1993/94:50, s. 257.

¹⁹ 14 kap. 21 § 1 st. IL, 14 kap. 22 § 3 st. IL och 40 kap. 2 § IL.

²⁰ 40 kap. 4 § IL.

²¹ 40 kap. 18 § IL.

²² 37 kap. 24 § och 25 § IL.

²³ 37 kap. 17 a § och 17 b § IL.

²⁴ 38 a kap. 18 § och 19 § IL.

²⁵ 40 kap. 4 § IL.

²⁶ 40 kap. 18 § IL, 37 kap. 24 § och 25 § IL, 37 kap. 17 a § och 17 b § IL och 38 a kap. 18 § och 19 § IL.

beskattningsåret då en ägarförändring av bolaget sker medför inte att företaget ses som ett underskotts företag.²⁷

Definitionen av underskotts företag infördes genom LAU²⁸ år 1993.²⁹ Genom att reglerna i LAU flyttades till IL år 1999 skrevs definitionen av underskotts företag om men behöll samma innebörd.³⁰ Begreppet underskotts företag är inte begränsat till kapitlet om tidigare års underskott men får anses vara exklusivt däri då termen inte används i något annat kapitel.³¹

2.3 Förvärv av underskotts företag

Huvudregeln vad gäller tidigare års underskott är att en förlust som kvarstår från föregående år ska dras av som kostnad.³² Det kan uttryckas som att ett underskott rullas fram till nästa beskattningsår, så kallat inrullat underskott, och fungerar som vilket avdrag som helst. Således minskas den taxerade inkomsten nästkommande beskattningsår med underskottet i det fall bolaget går med vinst.³³

Avdragsrätt för underskott är kopplad till det rättssubjekt som har redovisat underskotten i sin verksamhet och denna rätt kan inte överlåtas till ett annat rättssubjekt.³⁴ Följden kan bli att underskottsavdrag inte kan utnyttjas om verksamheten inte uppbär några framtida vinster.³⁵ I denna situation kan ett förvärv av ett underskotts företag vara lönsamt för en ägare som kan tillföra underskotts företaget intäkter och som genom ett sådant tillvägagångssätt kan kvitta underskotts företagets förluster. Det kan uttryckas som att den nya ägaren indirekt utnyttjar underskotten i underskotts företaget genom att underskotten flyttas över från underskotts företaget till den nya ägaren. Detta trots att avdragsrätt för underskott inte går att överlåta. Förvärv av ett bolag med outnyttjade underskott kan på så sätt innebära fördelar i form av en skattebesparing och kan vara ett incitament till att handla med underskotts företag.³⁶

²⁷ Se Zeteo:s lagkommentar till 40 kap. 4 § IL, hämtad 2012-02-07.

²⁸ Lag (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet.

²⁹ Prop. 1993/94:50 och Skatteutskottets betänkande 1993/94:SkU15, *Ändringar i företagsbeskattning*.

³⁰ Prop. 1999/2000:2, *Inkomstskattelagen*, och Skatteutskottets betänkande 1999/2000:SkU2, *Inkomstskattelagen*.

³¹ Se Zeteo:s lagkommentar till 40 kap. 4 § IL, hämtad 2012-02-07.

³² 40 kap. 2 § IL.

³³ Se Zeteo:s lagkommentar till 40 kap. 2 § IL, hämtad 2012-02-07.

³⁴ Samuelson, s. 59. Jfr 40 kap. 2 § IL, 23 kap. 29 § IL, 37 kap. 21-26 och 28 §§ IL, 38 kap. 17 § IL, 38 a kap. 17 § IL och 42 kap. 33 § IL.

³⁵ Lodin S-O, Lindencrona G, Melz P, Silfverberg C, *Inkomstskatt – en lärobok och handbok i skatterätt*, s. 535 (härefter LLMS).

³⁶ Samuelson, s. 59 ff.

För att ett köp av ett underskotts företag ska anses lönsamt utifrån den nya ägarens perspektiv krävs att priset för aktierna är lägre än storleken på skattebesparingen. Ytterligare en förutsättning för att ett förvärv av ett underskotts företag ska anses lönsamt är att det inte föreligger någon begränsning av rätten till att kvitta de aktuella underskotten efter förvärvet. På vilket sätt den nya ägaren värderar möjligheterna till att kunna kvitta förlusterna i underskotts företaget påverkar priset på aktierna. Värderingen är dels starkt kopplad till de intäkter mot vilka underskotten kan kvittas och därmed till vilken skattebesparing som den nya ägaren kan göra, dels är värderingen beroende av vid vilken tidpunkt denna kvittning kan göras. Vid en värdering av ett underskotts företag ser en eventuell köpare således till i vilken utsträckning denne kan komma att kunna kvitta intäkter mot befintliga underskott. Om det skulle anses finnas risk för att kvittningsmöjligheten skulle kunna inskränkas genom exempelvis en begränsningsregel får priset för aktierna i underskotts företaget antas bli lägre. Då underskotten i bolaget inte har något betydligt värde för säljaren kan ett lägre pris komma att accepteras än vad underskotten faktiskt kommer vara värda för den nye ägaren i form av den skattebesparing som kan göras.³⁷

Det kan även finnas ett incitament hos ägaren av ett underskotts företag att sälja bolaget. Om det inte förväntas uppstå några framtida intäkter i företaget är möjligheten till att kvitta tidigare års underskott oanvändbar. Som ovan har beskrivits kan denna möjlighet vara mycket mer värd för en ny ägare av underskotts företaget. Genom att sälja bolaget till en ny ägare som, på grund av kvittningsmöjligheten av underskotten, är villig att betala för bolagets förluster kan ses som ett attraktivt val för en ägare till ett underskotts företag.³⁸

2.4 Förhindra förvärv av underskotts företag

Som har beskrivits ovan i avsnitt 2.3 kan det vara attraktivt att handla med underskotts företag då det öppnas upp för möjligheten att kvitta intäkter i ett vinstgenererande företag mot underskott i ett underskotts företag. Det råder delade meningar om huruvida sådana förvärv ska vara tillåtna eller inte ur ett skatterättsligt perspektiv.³⁹ Inom den ekonomiska litteraturen har författare förespråkat att sådana förvärv ska få göras utan att rätten till att kvitta underskott i det förvärvade bolaget ska påverkas. Förespråkarna för detta menar att före-

³⁷ Samuelson, s. 60-61.

³⁸ Samuelson, s. 60.

³⁹ Skatteutskottets betänkande 2009/10:SkU25, *Ändring i reglerna om beskattning av underskott*, s. 4.

tagssektorn ses som en helhet där det beskattningsbara underlaget består av skillnaden mellan företagens totala vinster och företagens totala förluster.⁴⁰

Lagstiftaren är av åsikten att avdragsrätten för underskott bör begränsas och på så sätt förhindra handel med underskottsföretag. Om inte avdragsrätten för underskott inskränks i någon mån kommer möjligheten att utnyttja ett annat bolags underskott få stor betydelse vid ägarförändringar såsom vid förvärv av underskottsföretag, vilket inte är en önskvärd utveckling då det kan antas ge negativa samhällsekonomiska konsekvenser. Lagstiftaren betonar att alla länder som har ett skattesystem där möjlighet till kvittning av underskott finns har infört spärregler som begränsar avdragsrätten i de fall en ägarförändring har skett. Spärreglerna är generellt utformade och omfattar både små och stora företag. Mot bakgrund av denna argumentation anser lagstiftaren att det finns ett behov av spärregler vad gäller rätten till att dra av tidigare års underskott.⁴¹

Spärreglerna fick vid införandet i IL år 1999 möta stark kritik av Lagrådet för att vara för komplicerade och svåra att tillämpa. Lagrådet anförde att reglerna karaktäriseras av att vara av en mycket hög svårighetsgrad, vilket till viss del är sammankopplat med att motsvarande regler inte finns inom de civilrättsliga bestämmelserna. De skattemässiga reglerna har därför fått byggas upp från grunden. Lagrådet ansåg vidare att reglerna på grund av sin komplexitet kommer vara svåra att tillämpa på det sätt som åsyftas. Trots en korrekt tillämpning av reglerna kan det i flera fall leda till ett mindre tillfredsställande resultat ur ett materiellt hänseende. Lagrådet framförde att ett regelsystem, som för den praktiska tillämpningen kräver djupgående kunskaper om en mängd faktiska omständigheter, oftast inte tillfredsställer kraven på rättssäkerhet. Sammantaget kan Lagrådets åsikt uttryckas som att reglerna inte uppfyller rimliga krav på rättssäkerhet, måluppfyllnad och en lätthanterlig praktisk tillämpning.⁴²

I förarbeten uttrycktes att syftet med spärreglerna är att systemet för kvittning av underskott bör vila på neutralitetsprincipen med avseende på ägarförändringar.⁴³ Överskott som uppstått i en del av en koncern kan genom koncernbidrag kvittas genom underskott i en annan del av samma koncern. Till följd av neutralitetsprincipen bör en sådan kvittning vara begränsad till den ekonomiska verksamhet som har genererats under den tid då båda bola-

⁴⁰ Prop. 1993/94:50, s. 257.

⁴¹ Prop. 1993/94:50, s. 255 och s. 257.

⁴² Prop. 1999/2000:2, del 3, s. 445-447.

⁴³ Prop. 1993/94:50, s. 260.

gen ingick i samma koncern. Underskott som har uppstått för något av bolagen på grund av ekonomisk verksamhet under en tid då de inte ingick i samma koncern ska inte vara möjliga att utnyttja inom koncernen.⁴⁴ Underskottsforetagets rätt att kvitta tidigare års underskott ska efter en ägarförändring inte vara mer eller mindre värd än vad den var före ägarförändringen.⁴⁵ Härav följer att en ägarförändring som inte motiveras av affärsmässiga skäl bör inte genomföras.⁴⁶

Då avdragsrätt för underskott inskränks till följd av spärreglerna uppstår intressekonflikter. Det finns en klar motsättning mellan det fiskala intresset och företags- och samhällsekonomiska intressen. Det fiskala intresset ligger i att förhindra att staten förlorar skatteintäkter genom att skatteplanering sker med hjälp av underskottsforetag. Till skillnad från det fiskala intresset talar det företags- och samhällsekonomiska intresset för att spärregler inte får försvåra företagsförvärv. I situationer såsom vid rekonstruktioner är det viktigt att rätten till att kvitta underskott inte går förlorad. Vidare tas praktisk hänsyn i beaktande i form av att spärreglerna inte får innebära en mer omfattande komplicering av skattesystemet.⁴⁷

För att förhindra handel med underskottsforetag har reglerna i 40 kapitlet IL bedömts fylla en viktig funktion. I förarbeten har det uttryckts att det är av vikt att spärreglerna är effektiva och att möjlighet till kringgående av reglerna elimineras.⁴⁸ Vidare förklaras att det är de förfaranden där ägarförändringen antas ha genomförts till övervägande del av skattemässiga skäl som bör förhindras.⁴⁹

2.5 Sammanfattande kommentar

Det finns incitament till handel av underskottsforetag från både köparens och säljarens perspektiv. Att förvärva ett underskottsforetag kan för den nya ägaren vara lönsamt då denne kan tillgodogöra sig en skattebesparing. Det kan även för en ägare till ett underskottsforetag anses attraktivt att sälja sitt bolag med outnyttjade förluster. Om det inte antas uppkomma några framtida vinster i foretaget är avdragsrätten för underskott oanvändbar för ägaren.

Lagstiftaren anser att avdragsrätten för underskott bör begränsas för att förhindra handel med underskottsforetag. Det är mot denna bakgrund som spärreglerna vad gäller tidigare

⁴⁴ Wiman B, *Beskattning av företagsgrupper*, s. 99.

⁴⁵ Samuelson, s. 66.

⁴⁶ Prop. 1993/94:50, s. 260.

⁴⁷ Samuelson, s. 68.

⁴⁸ Prop. 2009/10:47, *Ändringar i reglerna om beskattning av underskottsforetag* s. 9.

⁴⁹ Prop. 2009/10:47, s. 11.

års underskott har införts i 40 kapitlet IL. Spärreglerna fick vid sitt införande i IL år 1999 mötas av kritik från remissinstanserna då reglerna ansågs vara komplicerade och svåra att tillämpa. Lagrådet anförde att reglerna är av en hög svårighetsgrad och att de på grund av sin komplexitet kan de komma att bli svåra att tillämpa på det vis som åsyftats.

Då uppsatsen syftar till att granska reglerna om koncernbidragsspärren ur ett företagsperspektiv är det av intresse att analysera huruvida reglerna kan anses uppfylla kravet på en lätthanterlig praktisk tillämpning. Genom en analys av de båda hypotetiska situationerna som presenteras i avsnitt 5.3 och 5.4 kommer reglernas praktiska tillämpning att utvärderas.

3 Gällande regler avseende tidigare års underskott

3.1 Inledning

I föregående kapitel beskrevs bakgrunden till spärreglernas uppkomst och behovet av att förhindra kringgående av rätten att dra av underskott. I följande kapitel kommer reglerna avseende tidigare års underskott i 40 kapitlet IL att redogöras för mer i detalj. De båda spärreglerna, beloppsspärren och koncernbidragsspärren, kommer att presenteras och kapitlet avser att ge läsaren en helhetsbild av hur reglerna om tidigare års underskott fungerar. Kapitlet kommer visa på hur beloppsspärren och koncernbidragsspärren relaterar till varandra och kapitlet syftar även till att beskriva i vilka situationer spärreglerna blir tillämpliga.

3.2 Huvudregel

Som introducerats i kapitel 2 är huvudregeln vad gäller tidigare års underskott att en förlust från föregående år ska dras av som kostnad.⁵⁰ Följaktligen får ett underskott ”rullas” fram från ett beskattningsår till nästa. I det fall bolaget går med vinst följande beskattningsår minskas således den taxerade inkomsten med underskottet. Om det skulle visa sig att företaget även detta beskattningsår visar på ett underskott ökas årets underskott med underskottet från föregående år. På så sätt faller aldrig ett underskott bort utan det kan kvittas mot framtida vinster.⁵¹ Om verksamheten under ett flertal år skulle uppvisa underskott ackumuleras dessa tills det beskattningsår företaget kan kvitta underskotten mot uppkomna inkomster. Genom detta förfarande kan det sägas föreligga en evig avdragsrätt för underskott så länge som verksamheten består.⁵²

3.3 Begränsningar av avdragsrätten efter ägarförändringar

3.3.1 Begreppet ägarförändring

Avdragsrätt för tidigare års underskott kan i vissa fall inskränkas eller till och med gå helt förlorad vid förvärv av underskottsföretag. Dock utlöser inte alla förvärv av underskottsföretag begränsningar i avdragsrätten för tidigare års underskott. En beloppsspärr⁵³ och en koncernbidragsspärr⁵⁴ inträder för underskottsföretaget vid vissa ägarförändringar.⁵⁵ Med

⁵⁰ 40 kap. 2 § IL.

⁵¹ Se Zeteo:s lagkommentar till 40 kap. 2 § IL, hämtad 2012-02-07.

⁵² LLMS, s. 64.

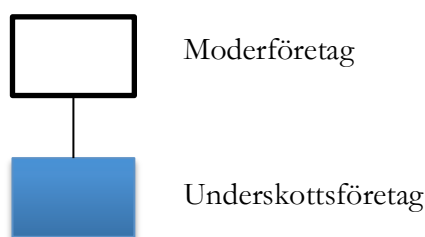
⁵³ 40 kap. 15 § IL, se för vidare beskrivning avsnitt 3.4.

⁵⁴ 40 kap. 18 § IL, se för vidare beskrivning avsnitt 3.5.

ägarförändring avses förändringar i det bestämmande inflytandet eller ägandet som definieras utifrån fyra olika situationer.⁵⁶ Dessa situationer kallas för spärrsituationer då de utlöser de olika spärrreglerna och kommer att beskrivas i följande avsnitt.⁵⁷ Då det är förändringar i det bestämmande inflytandet eller ägandet som definierar en ägarförändring blir begreppet bestämmande inflytande av avgörande betydelse. I tillämpning av reglerna om tidigare års underskott anses ett företag ha det bestämmande inflytandet över ett annat företag om det är ett dotterföretag till det förra enligt olika civilrättsliga regler.⁵⁸ Vad gäller aktiebolag anses ett bolag ha bestämmande inflytande över ett annat företag om det senare är dotterföretag till det förra enligt 1 kap. 11 § ABL.⁵⁹ Aktiebolaget är moderbolag och har det bestämmande inflytandet om det innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i dotterföretaget, om det förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i dotterföretaget, om det har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av styrelsen eller om bolaget har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över dotterföretaget på grund av ett avtal med detsamma. Avtalet kan bestå av ett bolagsavtal eller en föreskrift i bolagsordningen. Tillsammans utgör moderföretaget och dotterföretaget en koncern.⁶⁰

3.3.2 Spärrsituation I

I det fall ett aktiebolag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag föreligger ett typfall av spärrsituation 1. Som följd inträder både beloppsspärren och koncernbidragsspärren.⁶¹



⁵⁵ 40 kap. 9 § IL.

⁵⁶ 40 kap. 8 § IL.

⁵⁷ Prop. 1993/94:50, s. 261.

⁵⁸ 40 kap. 5 § IL.

⁵⁹ 40 kap. 5 § IL.

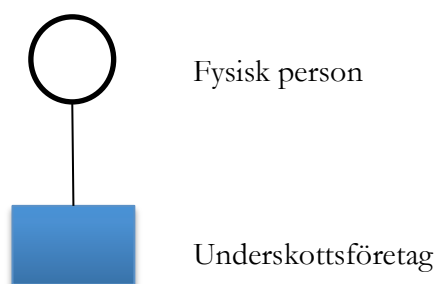
⁶⁰ 1 kap. 11 § ABL.

⁶¹ 40 kap. 10 § 1 st. IL. Följande illustration är från prop. 1993/94:50, s. 262.

Spärreglernas syfte är att träffa sådana fall där underskotts företag byter till en ny koncern.⁶² Som konsekvens finns det två undantagssituationer där beloppsspärren och koncernbidragsspärren inte inträder.⁶³ Om det företag som får det bestämmande inflytandet ingick i samma koncern som underskottsföretaget redan före ägarförändringen inträder inte beloppsspärren.⁶⁴ Då ägarförändringen endast berör företag som ingick i samma koncern som underskottsföretaget före ägarförändringen inträder inte koncernbidragsspärren.⁶⁵ Enligt lagstiftaren är de företag som *berörs* av ägarförändringen både de företag som förvärvas, direkt eller indirekt, och de företag som direkt eller indirekt, förvärvar dessa företag.⁶⁶ Som exempel kan ges att någon spärr inte inträder då ett moderbolag förvärvar det bestämmande inflytandet över ett dotterdotterföretag eftersom dotterdotterföretaget redan ingår i samma koncern. Förhållandet ”bestämmande inflytande över” kan omfattas av flera led. Om moderbolaget har ett bestämmande inflytande över dotterföretaget som i sin tur har ett bestämmande inflytande över dotterdotterföretaget så har moderbolaget ett bestämmande inflytande över dotterdotterföretaget.⁶⁷

3.3.3 Spärrsituation 2

I andra situationer, än den som förklarats under spärrsituation 1, inträder en beloppsspärr vid ägarförändringar som innebär att det bestämmande inflytandet i ett underskottsföretag förvärvas av en fysisk person, ett dödsbo, en annan utländsk juridisk person än ett utländskt företag eller av ett svenskt handelsbolag i vilket en fysisk person är delägare.⁶⁸



⁶² Se Zeteo:s lagkommentar till 40 kap. 10 § II, hämtad 2012-02-15.

⁶³ Prop. 1999/2000:2, s. 469.

⁶⁴ 40 kap. 10 § 2 st. II.

⁶⁵ 40 kap. 10 § 3 st. II.

⁶⁶ Prop. 1999/2000:2, s. 469.

⁶⁷ Prop. 1993/94:50, s. 262.

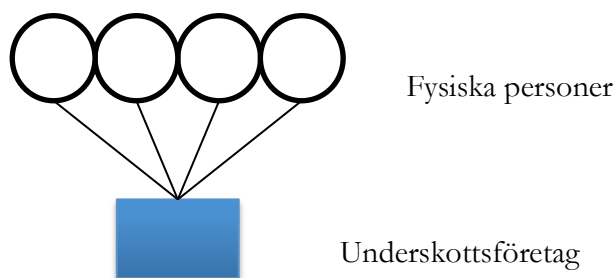
⁶⁸ 40 kap. 11 § 1 st. II. Följande illustration är från prop. 1993/94:50, s.262.

I fråga om huruvida en fysisk person ska anses ha det bestämmande inflytandet över ett företag görs bedömningen utifrån vad som hade gällt om den nya ägaren istället skulle ha varit ett aktiebolag.⁶⁹

Det är endast beloppsspärren som är tillämplig i denna situation eftersom inget av de rättssubjekt som omfattas av situationen kan ge koncernbidrag till underskottsföretaget med skatterättslig verkan. Således behövs ingen koncernbidragsspärr i spärrsituation 2.⁷⁰

3.3.4 Spärrsituation 3

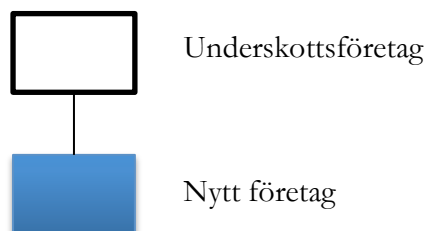
Beloppsspärren inträder även efter sådana ägarförändringar då en grupp fysiska personer eller andra rättssubjekt under en tidsperiod av fem beskattningsår för ett underskottsföretag dels var och en förvärvat andelar med minst 5 % av rösterna i ett underskottsföretag, dels tillsammans förvärvat andelar med mer än 50 % av samtliga röster i underskottsföretaget.⁷¹



Av samma anledning som i spärrsituation 2 finns det inget behov av en koncernbidragsspärr i spärrsituation 3.

3.3.5 Spärrsituation 4

Vid ägarförändringar som innebär att ett underskottsföretag eller ett moderbolag till ett underskottsföretag får det bestämmande inflytandet över ett annat företag inträder en koncernbidragsspärr.⁷²

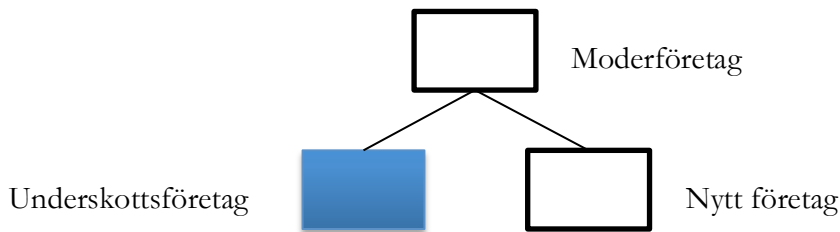


⁶⁹ Prop. 1993/94:50, s. 261.

⁷⁰ Prop. 1993/94:50, s. 268.

⁷¹ 40 kap. 12 § II. Följande illustration är från prop. 1993/94:50, s. 263.

⁷² 40 kap. 14 § 1 st. II. Följande illustration är från prop. 1993/94:50, s. 264.



I jämförelse med spärrsituation 1 är ägarförhållandena omkastade. I spärrsituation 4 är det underskottsföretaget eller dess moderbolag som förvärvar det bestämmande inflytandet i ett annat företag.⁷³ I det fall ett underskottsföretag eller dess moderföretag bildar ett nytt dotterföretag sker en sådan ägarförändring som avses i spärrsituation 4 som utlöser koncernbidragsspärren.⁷⁴

3.4 Beloppsspärren

Beloppsspärren är en av de två spärrar som finns vad gäller tidigare års underskott. När beloppsspärren inträder får det till följd att underskottsföretagets gamla underskott faller bort till den del de överstiger dubbla utgiften för att förvärva andelarna i bolaget.⁷⁵ Syftet med beloppsspärren är att förhindra handel där ett företag med utnyttjade underskott förvärvas till ett lågt vederlag.⁷⁶

I motiven till regeln uttalades att om inte vederlaget vida överstiger vad underskottsavdragen är värda kan det antas att förvärvet av bolaget i huvudsak är betingat av viljan att ta över underskotten, det vill säga förvärvet är betingat av skattemässiga skäl. Vidare framfördes att om vederlaget för förvärvet är högre finns det substans i bolaget. Ju högre vederlaget är i relation till underskottens värde desto mer substans finns i bolaget, vilket medför ett reducerat behov av en spärregel.⁷⁷ Då beloppsspärren syftar till att förhindra handel med underskottsföretag som sker av rena skattemässiga skäl måste möjligheten till att utnyttja underskotten begränsas till en beloppsgräns. Valet av beloppsgräns ska enligt lagstiftaren bygga på en rimlighetsbedömning i förhållande till sambandet mellan befintliga skattemässiga underskott och erlagt vederlag för andelarna. En rimlig begränsning anses vara att den nya ägaren får utnyttja gammalt underskott som motsvarar det dubbla vederlaget för andelarna.⁷⁸

⁷³ Prop. 1993/94:50, s. 265.

⁷⁴ Framgår bland annat av RÅ 1998 not. 59.

⁷⁵ 40 kap. 15 § 1 st. II.

⁷⁶ Prop. 1993/94:50, s. 259.

⁷⁷ Prop. 1993/94:50, s. 259.

⁷⁸ Prop. 1993/94:50, s. 266.

I situationer som innebär sådana ägarförändringar som avses i spärrsituation 1-3 inträder beloppsspärren.⁷⁹ Av lagtexten framgår att beloppsspärren gäller underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder och således inte underskott som uppkommer under det aktuella beskattningsåret. En aktualisering av beloppsspärren innebär att underskottsföretaget får dra av underskott till den del som underskotten inte överstiger 200 % av utgiften för att antingen förvärva det bestämmande inflytandet i underskottsföretaget eller förvärva andelar med mer än 50 % av rösterna i underskottsföretaget. Till den del utgiften av förvärvet överstiger detta belopp föreligger ingen avdragsrätt.⁸⁰ Det sagda kan illustreras med följande exempel; någon förvärvar det bestämmande inflytandet i ett underskottsföretag för 2 miljoner kronor i vilket det finns underskott på ett belopp om 5 miljoner kronor. I denna situation skulle ett belopp om $(5 \text{ miljoner} - (2 \text{ miljoner} \times 200 \text{ \%})) = 1 \text{ miljon kronor}$ inte medföra avdragsrätt. Underskotten på 1 miljon kronor kommer aldrig få dras av, varför avdragsrätten vad gäller detta belopp således går helt förlorad.⁸¹

Vad gäller beloppsspärren finns en möjlighet till dispens från denna regel. Regeringen har möjlighet att medge undantag från beloppsspärren om det finns skäl att anta att ägarförändringen har väsentlig betydelse ur samhällsekonomisk synpunkt och då ägarförändringen annars inte skulle genomföras i det fall beloppsspärren skulle inträda.⁸² I förarbeten betonas att undantagsregeln bör tillämpas restriktivt.⁸³

3.5 Koncernbidragsspärren

Koncernbidragsspärren, som är den andra spärren som inskränker rätten till avdrag för underskott i samband med ägarförändringar, inträder i spärrsituation 1 och 4. Koncernbidragsspärren föreskriver att underskottsföretaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder, med högre belopp än beskattningsårets överskott beräknat utan hänsyn till avdragen för underskott och till mottagna koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kapitlet IL.⁸⁴ Koncernbidragsspärren innebär således att de underskott som fanns i underskottsföretaget vid tiden då spärren inträdde endast får kvittas

⁷⁹ Se ovan avsnitt 3.3.2, 3.3.3 och 3.3.4.

⁸⁰ 40 kap. 15 § 1 st. IL.

⁸¹ Se Zeteo:s lagkommentar till 40 kap. 15 § IL, hämtad 2012-02-13.

⁸² 40 kap. 17 § IL.

⁸³ Prop. 1993/94:50, s. 260.

⁸⁴ 40 kap. 18 § IL.

mot överskott som uppkommer i underskottsföretaget och inte mot mottagna koncernbidrag.⁸⁵

Koncernbidragsspärren är tillämplig under sammanlagt sex år, närmare bestämt från det beskattningsår då spärren inträder och de fem påföljande beskattningsåren.⁸⁶ Koncernbidragsspärren innebär således inte ett definitivt bortfall av rätten till avdrag för kvarstående underskott, vilket beloppsspärren gör. De kvarstående underskotten får inte kvittas mot koncernbidrag under spärrperioden av sex år men är därefter möjliga att kvitta mot erhållna koncernbidrag.⁸⁷

Av reglernas systematik framkommer att då en ägarförändring sker som leder till att belopp- respektive koncernbidragsspärren inträder begränsas de kvarstående underskotten i första hand av beloppsspärren. De underskott som återstår efter tillämpning av beloppsspärren begränsas av koncernbidragsspärren.⁸⁸

Som nämnts ovan förhindrar koncernbidragsspärren att underskottsföretaget kvittar kvarstående underskott mot erhållna koncernbidrag under det beskattningsår spärren inträder och de fem påföljande beskattningsåren. Av lagtexten går att utläsa att avdragsrätten för underskott ska prövas varje år; *”Belopp som på grund av bestämmelsen i första stycket inte har kunnat dras av ska dras av det följande beskattningsåret, om det inte finns någon begränsning då”*.⁸⁹ Det innebär att även om underskottsföretaget är förhindrad att kvitta kvarstående underskott mot mottagna koncernbidrag föreligger inte hinder att kvitta dessa underskott mot uppkomna överskott i underskottsföretaget.⁹⁰

Underskottsföretaget är inte förhindrat att kvitta underskott som uppkommit efter att spärren inträdde, så kallade ospärrade underskott, mot mottagna koncernbidrag. Härmed kan det uttryckas som att underskottsföretaget har två olika typer av underskott, dels de kvarstående spärrade underskotten och dels de ospärrade underskotten. I praktiken får underskotten separeras i två separata ”fällor”. Den ena med kvarstående spärrade underskott som inte får utnyttjas för kvittning innan spärrtiden gått ut och den andra med ospärrade underskott som uppkommit efter det att koncernbidragsspärren inträdde och som kan

⁸⁵ Se Zeteo:s lagkommentar till 40 kap. 18 § II, hämtad 2012-02-14.

⁸⁶ 40 kap. 18 § 3 st. II.

⁸⁷ Se Zeteo:s lagkommentar till 40 kap. 18 § II, hämtad 2012-02-14.

⁸⁸ 40 kap. 18 § 2 st. II.

⁸⁹ 40 kap. 18 § 3 st. II.

⁹⁰ 40 kap. 18 § 3 st. II.

kvittas mot egna uppkomna överskott eller mottagna koncernbidrag.⁹¹ Vid ett eventuellt överskott i underskotts företaget ska ospärrade underskott kvittas först och därefter får spärrade underskott tas i beaktande för kvittning mot uppkomna överskott i den egna verksamheten. Denna turordningsregel var tidigare lagstadgad⁹² men i och med att LAU fördes över till IL och då det genomfördes en omskrivning av paragrafen i samband med överföringen ansåg lagstiftaren att den inte längre behövdes.⁹³

Nedan återges ett exempel för att illustrera vad som menas med två ”fällor”.⁹⁴

AB A, vilket har kalenderår som räkenskapsår, har vid början av år 3 outnyttjade underskott på 400 000 kronor. Det bestämmande inflytandet i företaget förvärvas under år 3 av AB B. Beloppsspärren antas inte vara aktuell.

De tre följande åren (år 3, 4, och 5) uppstår underskott på ett belopp om 100 000 kronor, 200 000 kronor och 25 000 kronor i AB A.

I början av år 6 uppgår AB A:s outnyttjade underskott till totalt ett belopp om 725 000 kronor. Av underskotten är 400 000 kronor ett spärrat underskott, det vill säga beloppet omfattas av koncernbidragsspärren och hamnar i ”fällan” spärrade underskott. Underskottet på 400 000 kronor får därav inte kvittas mot koncernbidrag från AB B. De resterande underskotten på 325 000, så kallade ospärrade underskott som utgör den andra ”fällan”, får dock kvittas mot erhållna koncernbidrag från AB B.

Det spärrade underskottet på 400 000 kronor kan kvittas genom att det uppstår överskott i AB A eller att underskottet kvittas mot koncernbidrag från AB B först år 9 eftersom det är först år 9 som spärrtiden av koncernbidragsspärren har löpt ut (efter det beskattningsår då spärren inträder och de fem efterföljande åren). Det spärrade underskottet på 400 000 kronor får endast kvittas mot uppkomna överskott under förutsättning att de ospärrade underskotten på 325 000 kronor har utnyttjats först.

AB A redovisar år 6 ett överskott på 450 000 kronor före avdrag för underskott och har inte erhållit något koncernbidrag detta år. AB A gör avdrag för ospärrade underskott på 325 000 kronor och sedan avdrag för 125 000 kronor vad avser spärrade underskott och

⁹¹ Se Zeteo:s lagkommentar till 40 kap. 18 § IL, hämtad 2012-02-14 och Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering, s. 235. Jfr prop. 1993/94:50, s. 327.

⁹² 9 § LAU.

⁹³ Prop. 1999/2000:2, s. 476.

⁹⁴ Illustrationen bygger på ett exempel från Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering, s. 235-236.

redovisar följaktligen ett nollresultat. Vid utgången av år 6 kvarstår ett spärrat underskott på 275 000 kronor.

I exemplet ovan skedde endast ett nytt förvärv, varför bara en koncernbidragsspärr blev tillämplig. Det blir i en sådan situation relativt enkelt att hålla ordning på underskotten i de olika ”fällorna”. I det fall det sker flera förvärv inträder flera olika spärrar, vilket kan leda till att det blir problematiskt att hålla isär de olika underskotten.⁹⁵

Som framgår får det spärrade underskottet endast dras av i den mån underskotts företaget redovisar ett överskott. Enligt koncernbidragsspärren ska underskotts företaget beräkna beskattningsårets överskott utan att ta hänsyn till mottagna koncernbidrag.⁹⁶ I fråga om mottagna koncernbidrag finns ett undantag vad gäller koncernbidrag från sådana företag som ingick i samma koncern som underskotts företaget redan innan ägarförändringen. Erhållna koncernbidrag från sådana företag ska således tas med i beräkningen av överskottet.⁹⁷ Till denna regel finns begränsningar i form av två undantag. Det första undantagsfallet tar sikte på den situation då koncernbidraget lämnas från ett företag som har fusionerats med ett företag som inte tillhörde samma koncern som underskotts företaget innan ägarförändringen.⁹⁸ Det andra undantagsfallet hänför sig till att koncernbidrag inte ska räknas med i överskottet till den del det motsvaras av koncernbidrag från något annat företag som inte ingick i samma koncern som underskotts företaget innan ägarförändringen.⁹⁹ Undantaget kan bli tillämpligt i det fall ett koncernbidrag från ett företag som inte ingick i koncernen innan ägarförändringen ”slussas” via sitt moderbolag till underskotts företaget.¹⁰⁰ Konsekvensen av detta undantag kan bli att det i vissa situationer är nödvändigt att ”öronmärka” koncernbidrag.¹⁰¹

Syftet med koncernbidragsspärren är att reducera det skattemässiga värdet av avdrag för underskott genom att möjligheten att utnyttja kvarstående underskott är spärrad under en period. Lönsamheten av att handla med ett underskotts företag är beroende av till vilken ränta förvärvet kan finansieras och vid vilken tidpunkt underskotten kan utnyttjas. På så sätt kan koncernbidragsspärren med en spärrperiod av fem år leda till att incitamentet att

⁹⁵ Se Zeteo:s lagkommentar till 40 kap. 18 § II, hämtad 2012-02-14.

⁹⁶ 40 kap. 18 § II.

⁹⁷ 40 kap. 19 § första meningen II.

⁹⁸ 40 kap. 19 § andra meningen II.

⁹⁹ 40 kap. 19 § tredje meningen II.

¹⁰⁰ Prop. 1993/94:50, s. 327.

¹⁰¹ Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering, Del 3, s. 236.

handla med underskotts företag minskas.¹⁰² Syftet med koncernbidragsspärren är att förhindra att sådana koncerner som går med vinst förvärvar företag som har outnyttjade underskott mot vilka den vinstgenererande koncernen kan kvitta sina överskott genom att lämna koncernbidrag. Likaså syftar koncernbidragsspärren till att förhindra den omvända situationen att en koncern med ett underskotts företag förvärvar ett företag med överskott som i sin tur kan lämna koncernbidrag till underskotts företaget och på så sätt utnyttjas underskotten i underskotts företaget.¹⁰³ Således syftar reglerna till att förhindra att sådana underskott som finns kvar i underskotts företaget efter en ägarförändring kvittas mot koncernbidrag som underskotts företaget får från nya företag inom koncernen. Vid införandet av koncernbidragsspärren var remissinstanser, främst från näringslivets sida, av åsikten att det vid tillämpning av koncernbidragsspärren på samma sätt som för beloppsspärren skulle finnas en möjlighet till dispens. I avsaknad av ett sådant undantag skulle företagsförvärv som genomförs i strukturaliserings syfte, det vill säga förvärv som är motiverat av andra skäl än skatteskal, försvåras. Lagstiftaren ansåg att en sådan undantagsregel skulle kunna leda till en urholkning av systemet, vilket skulle leda till skattebetingade förändringar av ägarförhållandena. Förslaget fick således inte gehör och någon möjlighet till dispens vad gäller koncernbidragsspärren infördes inte.¹⁰⁴

3.6 Sammanfattande kommentar

Som har beskrivits i detta kapitel kan huvudregeln om rätten av att dra av tidigare års underskott i vissa situationer komma att inskränkas eller begränsas. Då det sker en ägarförändring som innebär en förändring i det bestämmande inflytandet eller ägandet utlöses de så kallade spärreglerna. En ägarförändring definieras utifrån fyra olika situationer som kallas för spärrsituationer, vilka har illustrerats i kapitlet.

Spärrsituation 1 och 4 behandlar den situation då ett aktiebolag får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag eller då ett underskotts företag eller dess moderbolag får det bestämmande inflytandet över ett annat företag. Spärrsituation 2 och 3 behandlar istället de fall då en fysisk person eller en grupp fysiska personer får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag. För uppsatsens följande framställning kommer endast spärrsituation 1 och 4 vara av intresse då det är i dessa fall som koncernbidragsspärren kan komma att bli tillämplig.

¹⁰² Prop. 1993/94:50, s. 259.

¹⁰³ Se Zeteo:s lagkommentar till 40 kap. 18 § IL, hämtad 2012-02-14.

¹⁰⁴ Prop. 1993/94:50, s. 255 och s. 260.

Beloppsspärren är en av de två spärrar som finns vad gäller begränsning av rätten att dra av tidigare års underskott. När beloppsspärren inträder får det till följd att underskottsföretagets kvarstående underskott faller bort till den del de överstiger 200 % av utgiften för att förvärva andelarna i bolaget.

Koncernbidragsspärren är den andra spärren som inskränker rätten till avdrag för underskott i samband med ägarförändringar och inträder i spärrsituation 1 och 4. Koncernbidragsspärren innebär att de underskott som fanns i underskottsföretaget vid tiden då spärren inträdde endast får kvittas mot överskott som uppkommer i underskottsföretaget och inte mot mottagna koncernbidrag. Koncernbidragsspärren har en spärrperiod av sammanlagt sex år som löper från det beskattningsår då spärren inträder och de fem påföljande beskattningsåren.

I det fall en ägarförändring sker, som leder till att belopps- respektive koncernbidragsspärren inträder, framkommer det av reglernas systematik att de kvarstående underskotten begränsas av beloppsspärren i första hand. De underskott som återstår efter tillämpning av beloppsspärren begränsas av koncernbidragsspärren. I detta kapitel har det beskrivits på vilket sätt belopps- och koncernbidragsspärren relaterar till varandra, varför beloppsspärren i det följande kommer att lämnas därhän i linje med uppsatsens syfte att analysera och granska koncernbidragsspärren.

Som beskrivet genom exemplifieringen av förvärvet av ett underskottsföretag i avsnitt 3.5 får underskotten placeras i två skilda ”fällor”, där den ena ”fällan” består av kvarstående spärrade underskott som inte får kvittas innan spärrtiden gått ut och den andra ”fällan” utgörs av ospärrade underskott som uppkommit efter det att koncernbidragsspärren inträdde. De ospärrade underskotten kan således utnyttjas för kvittning mot uppkomna överskott eller erhållna koncernbidrag.

Det beskrivna exemplet i avsnitt 3.5 består endast av ett förvärv, varför endast en koncernbidragsspärr är tillämplig. I situationer då det i en koncern har skett flera förvärv kan det finnas flera aktuella koncernbidragsspärrar med olika löptid, vilket leder till att den praktiska tillämpningen kan antas bli mer problematisk ur ett företagsperspektiv då koncernen måste hålla isär de olika spärrarna med skilda löptider. Utifrån uppsatsens syfte är det av vikt att analysera huruvida koncernbidragsspärren uppfyller sitt syfte och inte istället leder till en i praktiken svårhanterlig rättstillämpning. Detta kommer att analyseras i den hypote-

tiska situationen A, i vilken en situation kommer att presenteras där det i en koncern sker flera förvärv.

Av exemplet i avsnitt 3.5 framgår även att det spärrade underskottet endast får dras av i den mån underskotts företaget redovisar ett överskott. Beskattningsårets överskott ska enligt koncernbidragsspärren beräknas utan att hänsyn tas till erhållna koncernbidrag. Dock finns det ett undantag vad gäller mottagna koncernbidrag från ett företag som före ägarförändringen ingick i samma koncern, vilka ska räknas med i årets överskott. Till denna regel finns dock ytterligare undantag där det ena är att koncernbidrag inte ska räknas med i överskottet till den del det motsvaras av koncernbidrag från något annat företag som inte ingick i samma koncern som underskotts företaget innan ägarförändringen. Undantaget kan bli tillämpligt i det fall ett koncernbidrag från ett företag som inte ingick i koncernen innan ägarförändringen ”slussas” via sitt moderbolag till underskotts företaget. Följkonsekvensen av undantaget, vilket i uppsatsen kallas för slussningsregeln, kan bli att det i vissa situationer är nödvändigt att ”öronmärka” koncernbidrag.

Vad gäller slussningsregeln är det intressant att belysa uttrycket ”till den del det motsvaras av” koncernbidrag från något annat företag som inte ingick i samma koncern som underskotts företaget innan ägarförändringen. Det är för uppsatsens syfte av intresse att analysera vad som avses med uttrycket. I avsnitt 5.4, vari den hypotetiska situationen B presenteras, kommer slussningsregeln och uttrycket ”till den del det motsvaras av” att analyseras.

4 RÅ 2008 ref. 69

4.1 Inledning

Det föregående kapitlet har redogjort för gällande regler avseende tidigare års underskott och i vilka situationer som koncernbidragsspärren kan bli tillämplig. Mot den bakgrunden kommer följande kapitel att gå djupare i tillämpningen av koncernbidragsspärren. Mer specifikt kommer kapitlet att redogöra för RÅ 2008 ref. 69 där ett underskotts företag mottog koncernbidrag både från företag som ingick i samma koncern före ägarförändringen och från sådana företag som vid tiden före ägarförändringen inte ingick i samma koncern. Frågan i målet var i vilken turordning koncernbidragen från respektive företag skulle beaktas.

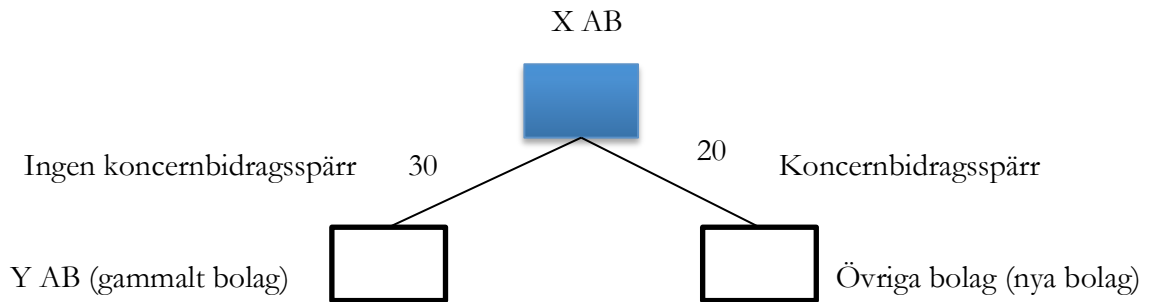
4.2 Omständigheter i fallet

I det aktuella fallet var X AB moderbolag i koncernen och utgjorde ett underskotts företag enligt 40 kap. 4 § IL. Ett 60-tal bolag ingick i koncernen, vilka X AB, direkt eller indirekt, förvärvade under år 2002-2006. På grund av X AB:s förvärv av bolagen skedde en sådan ägarförändring som avses i spärrensituation 4, ett underskotts företag får det bestämmande inflytandet över ett annat företag, vilket medförde att en koncernbidragsspärr inträdde.¹⁰⁵ Således begränsades rätten till avdrag för kvarstående underskott. Vid 2002 års taxering hade X AB ett fastställt underskott som var spärrat mot de förvärvade bolagen (nya företag). Bolaget Y AB ingick också i koncernen, mot vilket koncernbidragsspärren inte var tillämplig (gammalt företag).

I ansökan om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden lämnades ett sifferexempel för att illustrera situationen. Under beskattningsår 2007 beräknades X AB nå ett eget negativt skattemässigt resultat på ett belopp om 20, vilket beräknades utan hänsyn till avdrag för kvarstående underskott och utan tillägg för mottagna koncernbidrag. X AB skulle samma år motta koncernbidrag med 30 från Y AB och med ett belopp om 20 från övriga bolag i koncernen.¹⁰⁶

¹⁰⁵ Jfr 40 kap. 14 § 1 st. och 18-19 §§ IL.

¹⁰⁶ RÅ 2008 ref. 69 och Skatterättsnämndens förhandsbesked 2008-06-30 (dnr 109-07/D).



Frågan i målet var om reglerna om koncernbidragsspärren ska tolkas på det sätt att X AB kan kvitta årets negativa resultat om 20 mot koncernbidrag från nya företag och sedan utnyttja koncernbidrag från Y AB (gammalt företag) och kvitta spärrat underskott.

4.3 Skatterättsnämndens bedömning

Enligt förutsättningarna i fallet hade X AB ett underskott avseende beskattningsår 2007 och dessutom ett spärrat underskott. I det fall rätt till avdrag för spärrat underskott finns, fastställs det genom att beskattningsårets resultat visar ett överskott efter en tillämpning av reglerna i 40 kap. 18-19 §§ IL. Enligt Skatterättsnämnden uppkom ett överskott om 30 efter en beräkning enligt dessa regler (-20, årets underskott före koncernbidrag, +30, koncernbidrag från Y AB och +20, koncernbidrag från övriga dotterbolag).

Skatterättsnämnden uppfattade X AB:s inställning i frågan på så sätt att de ovannämnda bestämmelserna i 40 kap. 18-19 §§ IL utgår ifrån att beskattningsårets negativa resultat på 20 kan, utan att mottagna koncernbidrag beaktas, kvittas mot det koncernbidrag på 20 från övriga dotterföretag (nya företag). Därefter kan överskottet som uppstår i och med koncernbidraget om 30 från Y AB kvittas mot spärrat underskott med stöd av 40 kap. 19 § första meningen IL.

Vidare uppfattade Skatterättsnämnden Skatteverkets åsikt såsom att hänsyn till koncernbidragen ska tas i beaktande i motsatt ordning. Skatteverket menade till skillnad från X AB att efter att årets underskott hade dragits av mot koncernbidraget från Y AB (30-20) skulle den resterande delen på 10 dras av mot spärrade underskott. Koncernbidraget från övriga dotterföretag kunde inte dras av mot den del av spärrat underskott som återstod.

Genom att hänvisa till förarbetena till koncernbidragsspärren framhöll Skatterättsnämnden att de nuvarande reglerna om koncernbidragsspärren infördes år 1993 genom LAU, i vilka

det angavs att begränsningen av avdragsrätten för tidigare års underskott inte gäller koncernbidrag från företag som redan innan ägarförändringen ingick i samma koncern.¹⁰⁷ Skatterättsnämnden framförde även att då reglerna fördes in i IL upprepades att koncernbidragsspärren inte skulle gälla för företag som ingick i samma koncern som underskottsföretaget före ägarförändringen. Flytten av reglerna innebar vissa ändringar i reglernas struktur på så sätt att de behövde justeras i förtydligande syfte. Dock synes inte någon saklig ändring av reglerna ha varit avsedd vid överföringen till IL.¹⁰⁸

Skatterättsnämnden var av den åsikten att nuvarande lagtext inte ger något klart svar på hur reglerna om koncernbidragsspärren ska tillämpas i en situation då ett underskottsföretag får koncernbidrag från både nya företag i koncernen och från företag som redan ingick i koncernen vid ägarförändringen. Enligt Skatterättsnämnden kunde både X AB:s och Skatteverkets tolkningar anses ligga inom reglernas ordalydelse. Dock kunde materiella skäl och den omständigheten att någon saklig ändring av reglerna inte var avsedd vid överföringen till IL ge stöd för X AB:s tolkning. Till följd av detta och då praktiska hänsyn inte talar för att en proportionering av koncernbidragen ska göras då en prövning görs mot beskattningssårets underskott ansåg Skatterättsnämnden att reglerna bör tolkas i enlighet med X AB:s uppfattning. Således anförde Skatterättsnämnden att X AB kunde dra av det spärrade underskottet mot koncernbidraget på 30 från Y AB och beskattningssårets underskott mot koncernbidraget på 20 från övriga dotterföretag.

4.4 Domstolens tolkning och domslut

Högsta Förvaltningsdomstolen var fåordig i sina domskäl och ansåg att Skatterättsnämndens tolkning inte var förenlig med lagens ordalydelse. Vad gäller koncernbidragsspärrens utformning föreskrivs i lagtexten (40 kap. 18-19 §§ IL) en beloppsmässig gräns för hur stor del av spärrat underskott som får dras av, enligt Högsta Förvaltningsdomstolen. Den beloppsmässiga gränsen består av ett överskott som beräknas genom att koncernbidrag från gamla företag inräknas medan koncernbidrag från nya företag inte får medräknas. För att ett underskottsföretag som redovisar ett eget negativt resultat ska uppnå ett överskott enligt de aktuella reglerna krävs således att ett gammalt företag lämnar ett så pass stort koncernbidrag så att det negativa resultatet täcks och att ett överskott erhålls. Högsta Förvaltningsdomstolen ansåg att reglerna däremot inte inrymmer att koncernbidrag från nya företag ska tas med i beräkningen.

¹⁰⁷ Jfr prop. 1993/94:50, s. 267 ff. och s. 327.

¹⁰⁸ Jfr prop. 1999/2000:2, s. 469 och s. 476.

Högsta Förvaltningsdomstolen ändrade Skatterättsnämndens förhandsbesked och sett till exemplet kan Högsta Förvaltningsdomstolens åsikt uttryckas som att endast ett belopp om 10 kunde kvittas mot de kvarstående underskotten (-20, årets underskott före koncernbidrag, +30, koncernbidrag från Y= 10). Till skillnad från Skatterättsnämnden som beviljade att ett belopp om 30 kunde kvittas mot kvarstående underskott ansåg Högsta Förvaltningsdomstolen att lagtexten endast tillåter att 10 utnyttjas för kvittning.

4.5 Den skiljaktiges mening

I Högsta Förvaltningsdomstolens dom var det ett regeringsråd som var av skiljaktig mening. I jämförelse med Högsta Förvaltningsdomstolens majoritet lämnade den skiljaktige en mer utförlig argumentation som grundades i det bakomliggande syftet med reglerna i 40 kap. 18-19 §§ IL. Det framfördes att likt tidigare lagstiftning på området är syftet med reglerna att förhindra att sådana underskott som finns kvar i underskotts företaget efter en ägarförändring kvittas mot koncernbidrag som underskotts företaget får från nya företag inom koncernen. Således ska koncernbidragsspärren inte träffa koncernbidrag från företag som redan innan ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget. Vidare framfördes att reglerna om koncernbidragsspärren inte heller hindrar att ett underskotts företag kvittar nya underskott mot mottagna koncernbidrag där nya underskott ska utnyttjas för kvittning före kvarstående underskott.

Den skiljaktige framförde att med hänsyn till att det i princip inte ska finnas något som förhindrar att kvarstående underskott kan kvittas mot koncernbidrag från ett gammalt företag bör den aktuella situationen av systematiska skäl bli så att beskattningens negativa resultat först ska kvittas mot koncernbidrag från nya företag. Därefter kan underskotts företaget kvitta kvarstående underskott till den del det beräknade överskottet består av koncernbidrag från ett gammalt företag. I det fall ett underskotts företag når ett nollresultat eller ett överskott på grund av koncernbidrag från ett nytt företag kan underskotts företaget kvitta kvarstående underskott mot koncernbidrag från ett gammalt företag.

Den skiljaktige ansåg att denna tolkning får anses vara den tolkning som bäst överensstämmer med reglernas syfte. Vidare menade den skiljaktige att den lydelse som reglerna i 40 kap. 18-19 §§ IL fått i förevarande mål inte kan, sett i sitt sammanhang, anses förhindra en tillämpning som är förenlig med lagstiftarens syfte.

4.6 Sammanfattande kommentar

Det beskrivna fallet består således av en situation där underskotts företaget tar emot koncernbidrag från både sådana företag som ingick i samma koncern som underskotts företaget innan ägarförändringen, så kallade gamla företag, och från företag som i och med ägarförändringen kom att ingå i koncernen, så kallade nya företag. Frågan i målet avsåg i vilken turordning de erhållna koncernbidragen från gamla respektive nya företag ska beaktas vid avräkning av befintliga underskott i underskotts företaget.

Skatterättsnämndens bedömning var att lagtexten inrymde tolkningen att underskotts företaget först kunde kvitta nya underskott mot koncernbidrag från nya företag för att sedan utnyttja koncernbidrag från gamla företag för att kvitta kvarstående underskott. Högsta Förvaltningsdomstolen ansåg däremot att en sådan tolkning inte var förenlig med lagtextens ordalydelse och anförde att de lämnade koncernbidragen skulle beaktas i motsatt ordning. Således skulle koncernbidrag från gamla företag först tas i beaktande för att kvitta nya underskott och i den mån koncernbidraget gav ett överskott, efter kvittning mot nya underskott, fick överskottet kvittas mot kvarstående underskott. Lämnade koncernbidrag från nya företag fick sedan beaktas, vilket ledde till att koncernbidraget från nya företag inte alls kunde utnyttjas för kvittning mot underskott.

I den tidigare lagstiftningen LAU fanns en lagstadgad turordningsregel som uttryckte att nya underskott ska kvittas i första hand och att kvarstående spärrade underskott ska kvittas mot eventuella överskott i underskotts företaget i andra hand.¹⁰⁹ Det kan ifrågasättas om det till följd av Högsta Förvaltningsdomstolens domslut kan anses ha införts en ny turordningsregel avseende i vilken ordning lämnade koncernbidrag från gamla och nya företag ska beaktas. Med anledning av domslutet kan det vara så att ett företags möjlighet att utnyttja mottagna koncernbidrag mot antingen gamla eller nya underskott går förlorad för ett företag i vissa situationer? Detta kommer att diskuteras vidare under uppsatsens analyserande del av RÅ 2008 ref. 69 i avsnitt 5.2.

¹⁰⁹ Se avsnitt 3.5.

5 Analys

5.1 Inledning

Föregående kapitel har beskrivit uppkomsten och det bakomliggande syftet till reglerna om koncernbidragsspärren och mer specifikt tillämpningen av koncernbidragsspärren i RÅ 2008 ref. 69. I målet ställdes frågan om i vilken turordning koncernbidrag ska beaktas vid avräkning mot befintliga underskott på sin spets.

Då uppsatsen syftar till att analysera och granska gällande rätt avseende koncernbidragsspärren i 40 kap. 18-19 §§ IL med särskilt fokus kring i vilken turordning koncernbidrag ska beaktas vid avräkning mot befintliga underskott kommer följande kapitel att analysera RÅ 2008 ref. 69 och dess följdkonsekvenser ur ett företagsperspektiv.

Kapitlet kommer vidare att följas av en beskrivning av två hypotetiska situationer där reglerna om koncernbidragsspärren tillämpas och för att visa följdkonsekvenser av RÅ 2008 ref. 69 kommer fallet att appliceras på de båda hypotetiska situationerna i avsnitt 5.3 och 5.4.

En situation där koncernbidragsspärren är tillämplig kan vara mer komplicerad än vad som var fallet i den situation som var föremål för prövning i RÅ 2008 ref. 69, något som den hypotetiska situationen A kommer att påvisa. Den hypotetiska situationen B kommer mer ingående att beskriva en tillämpning av den så kallade slussningsregeln i 40 kap. 19 § 3 meningen IL, vilken utgör en del av reglerna om koncernbidragsspärren. De båda hypotetiska situationerna kommer löpande att analyseras med reglernas syfte som utgångspunkt men även utifrån en praktisk tillämpning av reglerna.

5.2 Konsekvenser till följd av RÅ 2008 ref. 69

Vad gäller frågan om i vilken turordning koncernbidrag ska beaktas vid avräkning mot befintliga underskott ansåg Skatterättsnämnden att lagtexten inrymde tolkningen att underskotts företaget först kunde kvitta nya underskott mot koncernbidrag från nya företag för att sedan utnyttja koncernbidrag från gamla företag och därvid kvitta kvarstående spärrade underskott.

Till stöd för sin bedömning framförde Skatterättsnämnden att det i förarbetena till reglerna om koncernbidragsspärren, som infördes i LAU år 1993, framhölls att regeln inte var tillämplig på sådana koncernbidrag som lämnades från företag som redan innan ägarföränd-

ringen ingick i samma koncern som underskotts företaget. Skatterättsnämnden anförde att någon saklig förändring inte synes varit avsedd vid överföringen av reglerna till IL år 1999.

Jag delar Skatterättsnämndens åsikt om att någon saklig förändring av reglerna om koncernbidragsspärren, i fråga om lämnade koncernbidrag från företag som både innan och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget, inte varit avsedd vid överföringen av reglerna till IL. Undantaget om att koncernbidragsspärren inte är tillämplig på koncernbidrag som lämnas från gamla företag uttrycks explicit både i äldre och nuvarande lagstiftning, varför det får anses stå klart att reglerna om koncernbidragsspärren är avsedda att träffa lämnade koncernbidrag från företag som efter ägarförändringen är nya företag i koncernen.¹¹⁰

Högsta Förvaltningsdomstolen undanröjde som bekant Skatterättsnämndens förhandsbesked och angav att dess tolkning inte är förenlig med lagens ordalydelse. Av Högsta Förvaltningsdomstolens domslut följer att koncernbidrag från gamla företag först ska tas i beaktande för att kvittas mot nya, så kallade ospärrade, underskott i underskotts företaget. I den mån koncernbidraget från det gamla företaget ger ett överskott (efter kvittning mot nya underskott) får överskottet kvittas mot kvarstående spärrade underskott. Koncernbidrag som underskotts företaget erhåller från nya företag ska först därefter beaktas.

Högsta Förvaltningsdomstolens dom ledde till att det koncernbidrag som underskotts företaget fick från nya företag till ett belopp om 20 fick tas upp till beskattning eftersom de nya ospärrade underskotten i underskotts företaget redan hade kvittats mot koncernbidrag från ett gammalt företag. Det måste påpekas att om underskotts företaget hade valt att endast motta koncernbidrag om 20 från nya företag i koncernen hade koncernbidraget gått att kvitta mot nya ospärrade underskott och således hade ett nollresultat uppkommit i underskotts företaget.¹¹¹

Enligt min mening kan det, till följd av Högsta Förvaltningsdomstolens dom, konstateras att koncernbidrag från ett nytt företag i vissa fall inte kan kvittas mot nya ospärrade underskott i ett underskotts företag, något som reglerna om koncernbidragsspärren inte syftar till att förhindra. I de fall där underskotts företaget både mottar koncernbidrag från ett nytt respektive gammalt företag och koncernbidraget från det gamla företaget leder till att ett överskott uppstår i underskotts företaget kommer kvarstående spärrade underskott i under-

¹¹⁰ Se 8 § LAU och 40 kap. 19 § 1 meningen IL.

¹¹¹ Jfr Olrog, s. 577.

skotts företaget kunna utnyttjas för kvittning. Som följd konsekvens kommer koncernbidraget från det nya företaget att tas upp till beskattning eftersom det inte finns några nya ospärrade underskott kvar att kvitta mot. Det ska dock påpekas att om underskotts företaget endast erhåller koncernbidrag från det nya företaget kommer nya ospärrade underskott att kunna kvittas mot det lämnade koncernbidraget.

Enligt min mening har Högsta Förvaltningsdomstolens dom lett till att reglerna om koncernbidragsspärren indirekt träffar koncernbidrag från företag som både innan och efter ägarförändringen ingick i koncernen. Som beskrivits ovan ska koncernbidragsspärren inte begränsa avdragsrätten för ett underskotts företag att kvitta kvarstående underskott mot erhållna koncernbidrag från gamla företag.

I det fall ett underskotts företag mottar koncernbidrag från både gamla och nya företag och det lämnade koncernbidraget från det gamla företaget är lika stort som underskotts företags nya ospärrade underskott får det till följd att koncernbidraget från det gamla företaget begränsas från att kvittas mot kvarstående underskott. Även i denna exemplifierande situation hindras företaget från att kvitta koncernbidraget från det nya företaget mot de nya ospärrade underskotten. Mot bakgrund av det anförda anser jag att Högsta Förvaltningsdomstolens dom har lett till att det för företag kan uppstå situationer där rätten till kvittning av både nya ospärrade underskott och kvarstående underskott går förlorad. Utifrån ett företags perspektiv är det av vikt att inte gå miste om rätten till att kvitta underskott.

Högsta Förvaltningsdomstolen har i och med domslutet fastslagit att en viss turordning ska gälla i den situation då ett underskotts företag erhåller koncernbidrag från både gamla och nya företag i koncernen. Att koncernbidrag från gamla företag först ska tas i beaktande och att koncernbidrag från nya företag först därefter får beaktas får ses som en ny turordningsprincip vad gäller reglerna om tidigare års underskott. I den äldre lagstiftningen fanns en lagstadgad turordningsprincip, vilken angav att nya underskott ska kvittas före kvarstående spärrade underskott.¹¹² I och med att LAU fördes över till IL och då det genomfördes en omskrivning av bestämmelserna om koncernbidragsspärren i samband med överföringen, ansåg lagstiftaren att någon lagstadgad turordningsregeln inte längre behövdes.¹¹³ Genom det sätt på vilket lagstiftaren uttryckte sig i förarbetena till IL får det anses som att turordningsregeln fortfarande är gällande även om turordningen numera inte framgår explicit i lagtexten.

¹¹² Se 9 § LAU.

¹¹³ Prop. 1999/2000:2, s. 476.

Det kan ifrågasättas om det var lagstiftarens avsikt att införa en ny turordningsregel genom sitt domslut i RÅ 2008 ref. 69. Personligen anser jag, i likhet med Anna Olrog författare till artikeln *Koncernbidragsspärren – gammalt före nytt eller nytt före gammalt?*, att så troligen inte varit fallet då det inte förs något som helst resonemang kring en sådan turordningsregel i förarbetena.¹¹⁴ Såsom beskrivet ovan bedöms någon saklig förändring av reglerna inte ha varit menad vid överföringen av reglerna gällande tidigare års underskott från LAU till IL. Bedömningen gäller både reglernas syfte, om att reglerna om koncernbidragsspärren ska träffa lämnade koncernbidrag från företag som efter ägarförändringen är nya företag i koncernen, och vad gäller tillämpningen av den borttagna turordningsregeln som alljämt ska gälla. Efter domslutet i RÅ 2008 ref. 69 kan reglerna om tidigare års underskott ses som mer stränga än tidigare lagstiftning eftersom företag i vissa fall, som beskrivits ovan, kan gå miste om möjligheten att kvitta nya ospärrade underskott mot lämnade koncernbidrag från nya företag i koncernen. Då någon saklig förändring av reglerna inte får anses ha varit menad vid överföringen till IL kan det ifrågasättas om det kan anses befogat att nu gällande regler är mer stränga än tidigare lagstiftning i LAU.

I ett materiellt hänseende kan det inte anses berättigat att en regel, som det ser ut, omotiverat ger rätt till kvittning i vissa fall medan sådan rätt inte medges i liknande situationer. Det kan ifrågasättas om den tolkning av reglerna om koncernbidragsspärren som uttryckts genom Högsta Förvaltningsdomstolens dom uppfyller bestämmelsernas syfte eller om den går längre än vad som åsyftats med reglerna. Koncernbidragsspärren syftar till att förhindra att kvarstående underskott i ett underskottsföretag kvittas mot lämnade koncernbidrag från ett företag som innan ägarförändringen inte ingick i koncernen. Således ska reglerna inte förhindra att nya ospärrade underskott kan kvittas mot lämnade koncernbidrag från det nya företaget i koncernen.

Av domslutet kan vidare konstateras att Högsta Förvaltningsdomstolen i sin argumentation och bedömning endast lade vikt vid lagens ordalydelse. Således fördes ingen som helst diskussion kring reglernas bakomliggande syfte. En i sammanhanget intressant fråga är om det alltid går att endast lita till lagens ordalydelse? För att beskriva problematiken kommer en exemplifiering att göras.¹¹⁵

¹¹⁴ Jfr, Olrog, A, *Koncernbidragsspärren – gammalt före nytt eller nytt före gammalt?*, Skattenytt, 2009, nr 9, s. 578.

¹¹⁵ Se Olrog, s. 579 för ett liknande resonemang.

Ponera att ett underskotts företag visar ett nollresultat innan hänsyn har tagits till avdrag för underskott och mottagna koncernbidrag. Företaget får koncernbidrag från gamla företag till ett belopp om 100 och från nya företag till ett belopp om 50.

Om en bokstavlig tolkning görs av 40 kap. 18 § IL ska det vid beräkningen av det överskott som får kvittas mot kvarstående spärrade underskott inte tas någon hänsyn till avdragen för underskott. Frågan är vad som då avses med uttrycket ”avdragen för underskott”? Avser det kvarstående spärrade underskott eller inbegrips även nya ospärrade underskott? Vid en första anblick torde det, enligt min mening och om lagtexten ska tolkas endast enligt dess ordalydelse, betyda att hänsyn inte ska tas till *några* underskott. Genom en bokstavlig tolkning bortfaller den äldre turordningsprincipen eftersom det enligt ordalydelsen inte framkommer att nya underskott ska beaktas före kvarstående spärrade underskott. För att den äldre turordningsprincipen ska kunna utläsas ur gällande lagstiftning borde det, som även Anna Olrog påpekar, istället uttryckas att beräkningen av överskottet enligt 40 kap. 18 § IL ska ske utan hänsyn till kvarstående spärrade underskott. Nya underskott skulle då beaktas först vid en beräkning av överskottet enligt 40 kap. 18 § IL.

Om den nya turordningsprincipen, som Högsta Förvaltningsdomstolen befäste i RÅ 2008 ref. 69, följs i det beskrivna exemplet ovan ska koncernbidraget från det gamla företaget beaktas först. Överskottet beräknas till 100 eftersom underskottsföretaget visade ett nollresultat (0+100). Enligt ordalydelsen i 40 kap. 18 § IL får hela koncernbidraget kvittas mot kvarstående spärrade underskott eftersom det lämnade koncernbidraget i sin helhet utgör ett överskott. Därefter skulle koncernbidraget om 50 från det nya företaget beaktas och skulle i så fall kunna kvittas mot eventuella nya ospärrade underskott, alltså sådana som uppkommit under tiden efter att koncernbidragsspärren inträdde fram tills nuvarande beskattningsår. I det beskrivna exemplet skulle inte någon taxerad inkomst uppstå.

Frågan är om Högsta Förvaltningsdomstolen enbart skulle gå på lagens ordalydelse i ovan beskrivna exempel. Anna Olrog är av åsikten att det är mycket troligt att Högsta Förvaltningsdomstolen i ett sådant fall skulle tolka uttrycket ”utan hänsyn till avdragen för underskott” till att endast avse kvarstående spärrade underskott. Anders Lilja anför i sin artikel *Några funderingar kring koncernbidragsspärren med anledning av två avgöranden från Regeringsrätten*, att han är av samma uppfattning och menar att uttrycket rimligtvis borde betyda att nya ospärrade underskott men inte kvarstående spärrade sådana ska avräknas vid beräkning av överskottet enligt 40 kap. 18 § IL. Till stöd för sin tolkning anför Anders Lilja att det framräk-

nade överskottet genom detta tillvägagångssätt blir mindre och att den del av de kvarstående spärrade underskotten som får utnyttjas för kvittning därmed blir lägre. Han hänvisar även till att det i förarbetena vid överföringen av reglerna till IL uttalades att nya ospärrade underskott ska utnyttjas före kvarstående spärrade underskott.¹¹⁶

Personligen delar jag de båda författarnas åsikter och anser att det även går att utläsa i förarbetena till koncernbidragsspärren att uttrycket *andragen* står i pluralis på grund av att det kan finnas underskott från flera tidigare år.¹¹⁷ Uttalandet får anses styrka att det är kvarstående spärrade underskott som avses fast det inte uttryckligen framgår av lagens ordalydelse.

Å ena sidan får det anses oklart om Högsta Förvaltningsdomstolen i det exemplifierade fallet strikt skulle hålla sig till lagens ordalydelse likt domslutet i RÅ 2008 ref. 69. Å andra sidan får ett avsteg från att strikt följa lagens ordalydelse inte ses som en konsekvent lagtolkning.

Jag anser att Högsta Förvaltningsdomstolens tolkning i RÅ 2008 ref. 69 får ses som orimligt snäv. Till följd av domslutet kan reglerna om tidigare års underskott ses som mer stränga än tidigare lagstiftning eftersom företaget i vissa fall kan gå miste om möjligheten att kvitta kvarstående underskott mot erhållna koncernbidrag från gamla företag och möjligheten att kvitta nya ospärrade underskott mot lämnade koncernbidrag från nya företag i koncernen. I RÅ 2008 ref. 69 förs inget resonemang kring reglernas bakomliggande syfte, vilket kan ses som otillfredsställande då situationer som inte varit åsyftade riskerar att träffas av reglerna om koncernbidragsspärren.

Till skillnad från Högsta Förvaltningsdomstolens majoritet resonerade den skiljaktige i domslutet utifrån syftet med reglerna. Den skiljaktige förde ett resonemang som grundades i att reglerna syftar till att förhindra att sådana underskott som finns kvar i underskottsföretaget efter en ägarförändring kvittas mot koncernbidrag som underskottsföretaget får från nya företag inom koncernen.

Mot bakgrund av att reglerna om koncernbidragsspärren inte ska hindra att kvarstående spärrade underskott kan kvittas mot koncernbidrag som lämnats från gamla företag ansåg den skiljaktige att nya ospärrade underskott först skulle kvittas mot erhållna koncernbidrag från nya företag. Därefter kunde kvarstående koncernbidrag kvittas mot mottagna koncernbidrag från gamla företag.

¹¹⁶ Lilja, s. 447.

¹¹⁷ Prop. 1999/2000:2, s. 476.

Med stöd av vad jag ovan anfört avseende att reglerna om koncernbidragsspärren efter RÅ 2008 ref. 69 kan komma att begränsa situationer som reglerna inte syftar till att förhindra delar jag den skiljaktiges bedömning. Jag anser att den skiljaktiges bedömning är mer tillfredsställande då den ligger i linje med reglernas bakomliggande syfte och leder således inte till att begränsa sådana situationer som enligt reglerna om koncernbidragsspärren inte ska förhindras.

5.3 Tillämpning av koncernbidragsspärren

5.3.1 Hypotetisk situation A

I RÅ 2008 ref. 69 rörde situationen en relativt enkel konstellation. I koncernen hade en ägarförändring skett varför det endast fanns en gällande koncernbidragsspärr och ett kvarstående spärrat underskott. Den hypotetiska situationen A¹¹⁸ kommer visa på en mer komplicerad situation där det i koncernen sker två förvärv. Det medför att det i koncernen finns två aktuella koncernbidragsspärrar som löper på olika tidsperioder och det finns således två kvarstående spärrade underskott att ta hänsyn till.

Exemplet visar bolaget A AB:s utveckling som löper mellan år 2008-2012.

År 2008

Det första året går A AB med förlust och visar ett underskott på ett belopp om 200. Underskottet förs vidare till år 2009 för att då eventuellt kunna kvittas mot upparbetade vinster.¹¹⁹

År 2009

A AB visar ett negativt resultat på ett belopp om 160. A AB har därmed ett totalt ackumulerat underskott på 360. Under året förvärvar A AB, som på grund av underskottet från föregående år är ett underskotts företag enligt 40 kap. 4 § IL, det bestämmande inflytandet i företaget B AB. Det sker således en sådan ägarförändring som avses i 40 kap. 14 § IL (spärrsituation 4) och koncernbidragsspärren inträder. Följdhkonsekvensen blir att A AB:s underskott på 200 är spärrat i fem år mot koncernbidrag från B AB. Anledningen till att det spärrade underskottet endast uppgår till 200 och inte till 360 beror på att koncernbidragsspärren innebär att det är det underskott som fanns vid utgången av året innan det beskatt-

¹¹⁸ Den hypotetiska situationen A baseras på exemplet i Anders Liljas artikel *Några funderingar kring koncernbidragsspärren med anledning av två avgöranden från Regeringsrätten*, Svensk Skattetidning, nr 4, 2009.

¹¹⁹ 40 kap. 2 § IL.

ningsår då ägarförändringen skedde som blir spärrat.¹²⁰ Således har A AB ett kvarstående spärrat underskott på 200 och ett nytt ospärrat underskott på 160.

År 2010

Det tredje året visar A AB ett positivt resultat som uppgår till 140. Under året erhåller A AB koncernbidrag från B AB till ett belopp om 220. För året får det göras en sådan beräkning som avses i 40 kap. 18 § IL och ett så kallat överskott får tas fram, vilket är det belopp som får kvittas mot kvarstående spärrade underskott. A AB har inrullade underskott från år 2009 som enligt ovan består av kvarstående spärrade underskott på 200 och ospärrade underskott på 160.

Enligt lagens ordalydelse ska det i denna beräkning inte tas någon hänsyn till avdragen för underskott eller till mottagna koncernbidrag. Trots att det kan ifrågasättas vad som menas med hänsyn till avdragen för underskott enligt lagens ordalydelse får det med stöd av den anförda argumentationen i avsnitt 5.2 ses som att det avser kvarstående spärrade underskott. I beräkningen får det således tas hänsyn till det nya ospärrade underskottet på 160 medan det kvarstående underskottet på 200 inte får beaktas. Vad gäller beräkningen av överskottet ska inte heller någon hänsyn tas till mottagna koncernbidrag med undantag från koncernbidrag som erhålls från ett företag som ingick i samma koncern som A AB både innan och efter ägarförändringen.¹²¹ B AB var det bolag som förvärvades vid ägarförändringen, vilket leder till att det erhållna koncernbidraget om 220 från B AB inte kommer medräknas i överskottet. Således kommer A AB inte att kunna utnyttja det mottagna koncernbidraget till att kvitta kvarstående spärrade underskott.

Beräkningen av överskottet enligt reglerna i 40 kap. 18-19 §§ IL blir enligt följande:

A AB:s positiva resultat om 140 - nya ospärrade underskott på 160 = - 20

Som Högsta Förvaltningsdomstolen framhöll i RÅ 2008 ref. 69 är koncernbidragsspärren utformad på så sätt att en beloppsmässig gräns för hur stor del av spärrade underskott som får dras av är angiven. Gränsen består av det framräknade överskottet. Överskottet i förevarande situation visar ett negativt belopp om 20, vilket gör att A AB inte får kvitta något av de kvarstående spärrade underskotten. Som förklarats i avsnitt 3.5 är ett underskotts-företag inte förhindrat att kvitta nya ospärrade underskott mot mottagna koncernbidrag.

¹²⁰ 40 kap. 18 § IL.

¹²¹ 40 kap. 18 § och 40 kap. 19 § första meningen IL.

Således finns det ett ospärrat underskott kvar till ett belopp om 20, vilket får kvittas mot det erhållna koncernbidraget från B AB. Resterande del av koncernbidraget från B AB får tas upp till beskattning eftersom det inte får kvittas mot kvarstående spärrade underskott. A AB visar för år 2010 ett skattemässigt resultat på 200.

År 2011

A AB visar ett negativt resultat om 100 och erhåller inga koncernbidrag från B AB detta år. Det negativa resultatet om 100 får rullas fram till nästa beskattningsår och således har A AB ett ospärrat underskott på 100 och ett kvarstående spärrat underskott på 200.

År 2012

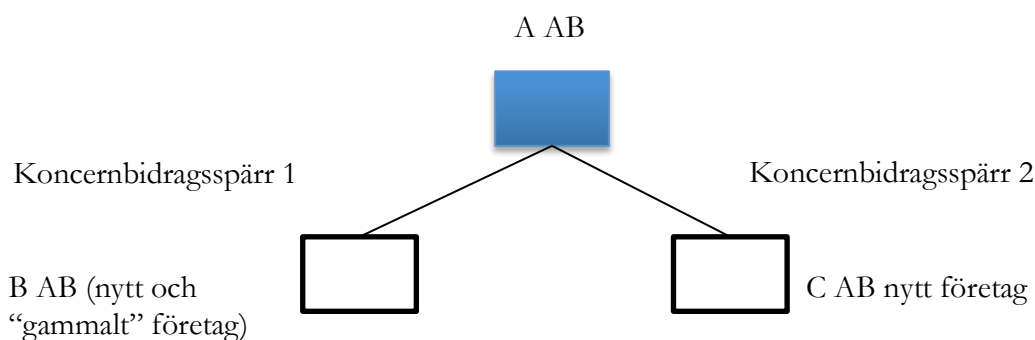
Detta år visar A AB ett nollresultat och erhåller koncernbidrag från B AB till ett belopp om 120. Under året förvärvar A AB samtliga andelar i C AB. Precis som i det första förvärvet ses A AB som ett underskotts företag och det uppstår en sådan ägarförändring som avses i spärrsituation 4 varvid koncernbidragsspärren inträder.¹²² Koncernbidragsspärren avser de underskott som fanns året före ägarförändringen, varför det uppstår ett spärrat underskott gentemot C AB till ett belopp om 300. A AB kommer inte kunna kvitta det spärrade underskottet om 300 mot mottagna koncernbidrag från C AB under en femårsperiod.

Det sista förvärvet innebär att A AB har två olika koncernbidragsspärrade underskott och ett ospärrat underskott. För att förklara situationen kan underskotten redovisas enligt följande:

- A AB har ett spärrat underskott på 300 från 2011 mot C AB
- A AB har ett spärrat underskott på 200 från 2008 mot B AB
- A AB har ett ospärrat underskott på 100 från 2011 som inte är spärrat mot B AB

Koncernstrukturen ser ut enligt följande efter de båda förvärven:

¹²² 40 kap. 4 och 14 §§ IL.



A AB måste nu ta hänsyn till att det finns två aktuella koncernbidragsspärrar och således två olika kvarstående spärrade underskott. Det kan ifrågasättas hur reglerna i 40 kap. 18-19 §§ IL ska tolkas i denna situation.

Som nämnts ovan framhöll Högsta Förvaltningsdomstolen i RÅ 2008 ref. 69 att koncernbidragsspärren är utformad på så sätt att det anges en beloppsmässig gräns för hur stor del av ett spärrat underskott som får dras av. Gränsen består av det framräknade överskottet. Som även Anders Lilja påpekar i sin artikel uppstår i denna situation frågan om vilket spärrat underskott som det framräknade överskottet avser. Är det det kvarstående spärrade underskottet som är hänförligt till koncernbidragsspärr 1 (se bildillustration ovan) med andra ord det spärrade underskottet om 200 mot B AB eller är det underskottet om 300 som är hänförligt till koncernbidragsspärr 2 och som är spärrat mot C AB?

Av lagtexten i 40 kap. 18 § IL framgår inte hur en situation som den som är för handen ska tolkas. Ordalydelsen *"Koncernbidragsspärren innebär... då spärren inträder..."* får förstås som att regeln utgår från att det bara finns en aktuell koncernbidragsspärr och att det således endast har inträffat en ägarförändring. Som följd finns bara ett kvarstående spärrat underskott att ta hänsyn till.

Anders Lilja har, utan en närmare förklaring, kommit till slutsatsen att det är den senaste ägarförändringen som avgör vilket spärrat underskott som avses i beräkningen enligt 40 kap. 18 § IL. Det kan ifrågasättas om det inte likväl skulle kunna vara den första ägarförändringen som avses. I det fall beräkningen skulle avse den första ägarförändringen skulle i och för sig den andra ägarförändringen och dess följdkonsekvenser helt förbises. Utifrån sammanställningen av de redovisade underskotten ovan skulle det spärrade underskottet vid en beräkning av överskottet utifrån den första ägarförändringen (förvärvet av B AB) uppgå till 200. Det skulle även finnas ett ospärrat underskott till ett belopp om 100 som inte är spärrat mot B AB. Om beräkningen istället skulle utgå ifrån den andra ägarföränd-

ringen (förvärvet av C AB) skulle det spärrade underskottet uppgå till 300, i vilka det ospärrade underskottet på 100 ingår. Med den första ägarförändringen som utgångspunkt skulle underskott som är spärrade mot det senast förvärvda företaget kunna ses som ospärrade underskott i beräkningen enligt 40 kap. 18 § IL. Då reglerna syftar till att förhindra att sådana underskott som finns kvar i underskottsföretaget efter en ägarförändring kvittas mot koncernbidrag som underskottsföretaget får från nya företag inom koncernen får det anses rimligt att utgå ifrån att beräkningen enligt 40 kap. 18 § IL avser den senaste ägarförändringen.

Med den senaste ägarförändringen som utgångspunkt blir förvärvet av C AB styrande för beräkningen och det spärrade underskottet som avses blir således det på 300 mot C AB. Likt den beräkning som skedde år 2010 får ospärrade underskott beaktas med hänvisning till argumentationen i avsnitt 5.2. Frågan att ta ställning till är om det vid beräkningen finns underskott som anses vara ospärrade? Är det gentemot B AB ospärrade underskottet på 100 från år 2011 att anse som ospärrat även vid den aktuella beräkningen? Eftersom beräkningen utgår från den senaste ägarförändringen där spärrat underskott uppgår till 300 får det anses rimligt att inte betrakta underskottet på 100 som ospärrat. Underskottet på 100 är ju inte ospärrat för C AB utan ingår i det spärrade underskottet på 300.

Vid beräkningen ska inte hänsyn tas till mottagna koncernbidrag med undantag för mottagna koncernbidrag från företag som både innan och efter ägarförändringen ingick i samma koncern.¹²³ Det får således prövas huruvida koncernbidraget om 120 från B AB ska tas med i beräkningen. Då reglerna om koncernbidragsspärren utgörs av två paragrafer (40 kap. 18-19 §§ IL) får det, som även Anders Lilja påpekar, ses som mest logiskt att ordet ägarförändring avser samma ägarförändring i de båda paragraferna. Såsom konstaterat ovan avser beräkningen i 40 kap. 18 § IL den senaste ägarförändringen, i ovan anförda exempel förvärvet av C AB. Följaktligen borde B AB anses vara ett sådant företag som ingick i samma koncern som A AB både innan och efter ägarförändringen, varför koncernbidraget om 120 borde få tas med i beräkningen.

Beräkningen av överskottet enligt en sådan tolkning av reglerna i 40 kap. 18-19 §§ IL blir enligt följande:

A AB:s nollresultat + koncernbidrag på 120 från B AB = 120

¹²³ 40 kap. 18 § och 40 kap. 19 § första meningen IL.

Enligt beräkningen uppstår ett överskott på 120, vilket är det belopp som får kvittas mot kvarstående spärrade underskott. Hela koncernbidraget från B AB får således kvittas mot det spärrade underskottet på 300. Vid en sådan tolkning av reglerna i 40 kap. 18-19 §§ IL får det dock anses uppstå en ”krock” vid kvittning av underskotten. Som framgår ovan enligt sammanställningen av de olika underskotten har B AB endast ett ospärrat underskott gentemot A AB till ett belopp om 100. Med andra ord får A AB kvitta ett maximalt belopp om 100 mot erhållna koncernbidrag från B AB. Om hela koncernbidraget om 120 från B AB kvittas mot kvarstående spärrade underskott borde ett belopp om endast 100 ses som ospärrat och därmed utgöra möjligt belopp för kvittning mot koncernbidrag från B AB. Det resterande beloppet på 20 får anses kvittas mot underskottet om 200, vilket är spärrat mot koncernbidrag från B AB.

Jag är, likt Anders Lilja, mycket tveksam till hur en sådan slutsats skulle kunna nås men en annan tolkning av reglerna skulle kunna vara att koncernbidraget från B AB inte får beaktas vid beräkningen. Överskottet skulle i det fallet blivit lika med noll och inget av det kvarstående underskottet på 300 skulle vara aktuellt för kvittning. Ett problem med en sådan tolkning av reglerna är att A AB förhindras att kvitta det ospärrade underskottet på 100 som ingår i det spärrade underskottet på 300, trots att det ospärrade underskottet borde få utnyttjas för kvittning mot erhållet koncernbidrag från B AB.

Ur ett företagsperspektiv skulle detta synsätt av reglerna kunna leda till att kraven på måluppfyllnad inte uppnås, det vill säga, reglerna uppnår inte sitt syfte. I en stor koncern där det årligen sker förvärv och nybildning av företag kan det få otillfredsställande följder om ett bolag hindras att kvitta ett ospärrat underskott mot erhållet koncernbidrag från ett gammalt företag i koncernen, vilket utgör ett sådant fall där företaget ska få kvitta underskottet. Reglerna syftar till att förhindra att sådana underskott som finns kvar i underskotts-företaget efter en ägarförändring kvittas mot koncernbidrag som underskotts-företaget får från nya företag inom koncernen, inte att förhindra att sådana underskott kvittas mot koncernbidrag från gamla företag i koncernen.

Utifrån syftet med reglerna i 40 kap. 18-19 §§ IL borde situationen år 2012 vara sådan att A AB få utnyttja koncernbidraget om 120 från B AB för kvittning mot det ospärrade underskottet om 100. Underskottet på 100 är ju som sagt inte spärrat gentemot B AB och ska därför få utnyttjas för kvittning mot lämnat koncernbidrag från B AB. Dock får inte hela koncernbidraget utnyttjas för kvittning eftersom koncernbidraget då delvis skulle kvittas

mot spärrat underskott. Således får A AB ta upp ett belopp om 20 till beskattning år 2012. Exakt hur reglerna ska läsas för att nå detta slutscenari är oklart. Det kan i vart fall uttryckas som att det inte räcker med en strikt bokstavstolkning för att nå detta slut.

Den hypotetiska situationen A har påvisat att reglerna om koncernbidragsspärren är svåra att tolka. Det får anses råda en osäkerhet kring hur bestämmelserna ska tolkas i situationer med fler än en aktuell koncernbidragsspärr och fler än ett kvarstående spärrat underskott. I en stor koncern kan denna situation vara vanligt förekommande och att det råder oklarhet om hur reglerna om koncernbidragsspärren ska tolkas får anses försvåra den praktiska tillämpningen av reglerna för företag. Högsta Förvaltningsdomstolen tillämpade endast en tolkning enligt lagens ordalydelse i RÅ 2008 ref. 69 utan att se till reglernas bakomliggande syfte, vilket får ses som otillfredsställande för hur reglerna framgent ska läsas i andra situationer.

5.3.2 Hypotetisk situation B

Den hypotetiska situationen B¹²⁴ kommer beskriva en situation som främst tar sikte på bestämmelsen i 40 kap. 19 § 3 meningen II, den så kallade slussningsregeln. I det beräknade överskott som får kvittas mot kvarstående spärrade underskott enligt 40 kap. 18 § II får som tidigare nämnts koncernbidrag från gamla företag medräknas. Av slussningsregeln följer att koncernbidrag från ett gammalt företag som motsvaras av koncernbidrag från ett företag som inte ingick i samma koncern som underskottsföretaget före ägarförändringen inte får medräknas i överskottet enligt 40 kap. 18 § II. Regeln kan bli tillämplig i det fall ett koncernbidrag från ett företag som inte ingick i koncernen innan ägarförändringen ”slussas” via sitt moderbolag till underskottsföretaget.¹²⁵

Ponera att A AB, B AB och C AB är en gammal koncern med A AB som moderbolag. I koncernen finns det inte några koncernbidragsspärrar.

År 2012

Samtliga andelar i X AB förvärvas av moderbolaget A AB. C AB visar för taxeringsår 2012 ett underskott, det vill säga det uppstod ett underskott beskattningsår 2011, vilket är året före ägarförändringen. C AB är ett underskottsföretag enligt 40 kap. 4 § II och då A AB, som är moderbolag till underskottsföretaget, förvärvar X AB sker en ägarförändring enligt

¹²⁴ Den hypotetiska situationen B baseras på ett fall från Deloitte år 2011, vilket jag har fått ta del av via min praktik.

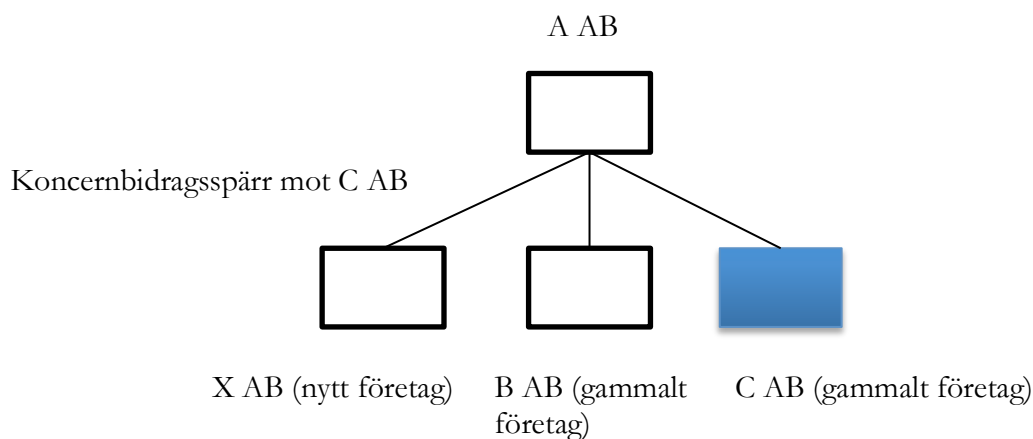
¹²⁵ Prop. 1993/94:50, s. 327.

spärrsituation 4. Således inträder en koncernbidragsspärr mot X AB avseende C AB:s underskott från år 2011.¹²⁶

År 2013

C AB visar ett nollresultat för året. Inrullade underskott består av ett spärrat underskott till ett belopp om 100 från år 2011 och ett nytt ospärrat underskott på 50 från år 2012. Förutsatt att X AB år 2013 ger ett koncernbidrag till moderbolaget A AB. Moderbolaget A AB ger i sin tur ett koncernbidrag till C AB. Hur ska reglerna i 40 kap. 18-19 §§ IL tolkas i en sådan situation?

Koncernstrukturen ser ut enligt följande:



Som ovan beskrivet innebär slussningsregeln att till den del koncernbidraget från det gamla företaget motsvaras av koncernbidrag från ett företag som inte ingick i samma koncern som underskottsföretaget före ägarförändringen får den delen inte medräknas i överskottet enligt 40 kap. 18 § IL. Av förarbetena framgår att slussningsregeln endast ska omfatta koncernbidrag som direkt eller indirekt mottagits från det nya företaget.¹²⁷ I det fall slussningsregeln inträder kan det ses som att C AB indirekt får koncernbidrag från två företag, både från ett gammalt företag, A AB, och från ett nytt företag, X AB.

RÅ 2008 ref. 69 gav inte svar på hur reglerna om koncernbidragsspärren ska tolkas i denna avvikande situation. Dock kan det vara av intresse att analysera hur ”turordningsfrågan” kan lösas genom att applicera Högsta Förvaltningsdomstolens dom på denna situation.

¹²⁶ 40 kap. 14 § och 18 § IL.

¹²⁷ Prop. 1993/94:50, s. 267.

Med tillämpning av den nya turordningsprincipen i RÅ 2008 ref. 69 får således koncernbidraget från A AB beaktas först och därefter koncernbidraget som anses härröra från X AB.

I fråga om ”turordningen” vad gäller koncernbidraget från A AB respektive X AB uppstår dock en svårighet att veta vilket belopp som anses härröra till koncernbidraget från A AB och vilket belopp som anses utgöra koncernbidrag från X AB, eftersom det i realiteten endast kommer *ett* koncernbidrag från A AB till C AB. Det kan ifrågasättas vad som menas med uttrycket ”till den del det motsvaras av”.

Ponera att X AB ger ett koncernbidrag till A AB till ett belopp om 40 som sedan i sin tur ger ett koncernbidrag till C AB om 40. I det fallet får det ses som sannolikt att slussningsregeln inträder då det får anses okomplicerat att avgöra vad som menas med uttrycket ”till den del det motsvaras av”. Koncernbidraget från A AB till C AB har mottagits direkt från X AB. Således får koncernbidraget inte tas med i beräkningen enligt 40 kap. 18 § IL. Dock får koncernbidraget kvittas mot det ospärrade underskottet på 50 eftersom det inte är spärrat mot varken A AB eller X AB.

Förutsätt istället att X AB ger ett koncernbidrag till A AB till ett belopp om 40 och A AB ger ett koncernbidrag till C AB på 80. Även i denna situation får det anses relativt okomplicerat att avgöra vad som menas med uttrycket ”till den del det motsvaras av”. Av koncernbidraget på 80 från A AB får ett belopp om 40 anses härröra till koncernbidraget från X AB. Vid en tillämpning av den i RÅ 2008 ref. 69 befastade turordningsprincipen, det vill säga att koncernbidrag från gamla företag ska tas i beaktande före koncernbidrag från nya företag i koncernen, får det antas att koncernbidraget från A AB till ett belopp om 40 får tas med i beräkningen enligt 40 kap. 18 § IL. Till följd av den gamla turordningsprincipen, det vill säga att nya ospärrade underskott ska beaktas före kvarstående spärrade underskott, får beloppet om 40 från A AB kvittas mot C AB:s ospärrade underskott på 50. Av de resterande 40 som anses härröra från X AB borde ett belopp om 10 få kvittas mot det ospärrade underskottet som finns kvar och återstående del om 30 får tas upp till beskattning.

I de beskrivna scenarierna har uttrycket ”till den del det motsvaras av” varit relativt okomplicerat att tolka. Hur ska uttrycket tolkas i ett mer ”komplicerat” scenario? Ponera att X AB ger ett koncernbidrag till A AB år 2013 och att inget koncernbidrag ges från A AB till C AB samma år. Nästkommande år, 2014, ger X AB inget koncernbidrag till A AB men däremot ger A AB ett koncernbidrag till C AB. Som ovan beskrivits uttalades i förarbetena till bestämmelsen i 40 kap. 19 § IL att slussningsregeln ska omfatta koncernbidrag som di-

rekt eller indirekt mottagits från det nya företaget. Anses då koncernbidraget som lämnas av A AB till C AB år 2014 indirekt bestå av koncernbidraget som lämnades från X AB år 2013? Om det skulle vara fallet blir följdfrågan under hur lång tid koncernbidraget till C AB ska anses härröra från X AB? Ska A AB, som både innan och efter ägarförändringen, ingick i samma koncern som C AB aldrig kunna ge koncernbidrag till C AB?

Det framgår varken av lagtext eller av förarbeten vad som menas med uttrycket ”till den del det motsvaras av” i det beskrivna fallet. Om en sådan läsning, som beskrivits i ovanstående stycke, skulle anses vara korrekt får tolkningen anses gå utanför vad som åsyftats med reglerna om koncernbidragsspärren. Reglerna om koncernbidragsspärren ska inte förhindra att underskott kan kvittas mot koncernbidrag som ges och har sitt ursprung från ett gammalt företag i koncernen utan reglerna ska förhindra att spärrade underskott kvittas mot koncernbidrag från nya företag i koncernen. Det rimliga borde vara att koncernbidraget från X AB måste ges till A AB samma år som A AB ger koncernbidrag till C AB för att slussningsregeln ska anses tillämplig.

År 2014

C AB visar ett nollresultat och har som föregående år inrullade underskott. Det har inte hänt något med de inrullade underskotten från år 2013, varför C AB har ett kvarstående spärrat underskott på 100 och ett ospärrat underskott på 50. Under året ger X AB och B AB koncernbidrag till A AB som i sin tur ger ett koncernbidrag till C AB. Hur ska reglerna i 40 kap. 18-19 §§ IL tillämpas i en sådan situation?

Ponera att X AB ger ett koncernbidrag till A AB till ett belopp om 60 och koncernbidraget från B AB till A AB uppgår till 70. A AB ger i sin tur ett koncernbidrag till C AB om 60. A AB mottar således koncernbidrag till ett belopp om 130 och ger koncernbidrag till ett belopp om 60. Frågan är hur uttrycket ”till den del det motsvaras av” ska tolkas i denna situation. Ska koncernbidraget om 60 från A AB till C AB anses härröra från X AB bara för att det uppgår till samma belopp? Eller ska koncernbidraget om 60 anses utgöra del av de 70 som hänförs till koncernbidraget från B AB eller ska det anses ha sitt ursprung från moderbolaget A AB?

I det fall koncernbidraget anses härröra från B AB eller från moderbolaget A AB självt kommer beloppet på 60 att få tas med i beräkningen enligt 40 kap. 18 § IL. Det är, som framhållits av Högsta Förvaltningsdomstolen i RÅ 2008 ref. 69, denna beräkning som av-

gör hur stor del av kvarstående spärrat underskott som får kvittas mot erhållna koncernbidrag. Således blir det beräknade överskottet i förevarande situation enligt följande om koncernbidraget från A AB får medräknas:

C AB:s nollresultat – ospärrat underskott på 50 + koncernbidrag 60 = 10

Eftersom överskottet utgör ett positivt belopp om 10 får beloppet kvittas mot det spärrade underskottet på 100. Efter utnyttjade kvittningsmöjligheter har C AB inga ospärrade underskott kvar och det spärrade underskottet uppgår till 90. C AB visar ingen taxerbar inkomst.

Om koncernbidraget på 60 från A AB till C AB istället skulle anses härröra från X AB skulle slussningsregeln inträda. Koncernbidraget från A AB skulle således inte få tas med i beräkningen enligt 40 kap. 18 § IL. Det beräknade överskottet skulle bli enligt följande:

C AB:s nollresultat – ospärrade underskott 50 = -50

Då överskottet visar ett negativt belopp får inget av koncernbidraget utnyttjas för kvittning mot det spärrade underskottet på 100. Dock får koncernbidraget om 60 kvittas mot C AB:s ospärrade underskott om 50 och det återstående beloppet om 10 får tas upp till beskattning. Efter utnyttjade kvittningsmöjligheter har C AB ett kvarstående spärrat underskott på 100 och en taxerbar inkomst på 10.

Genom det beskrivna scenariot får det anses ha påvisats vilka olika följdkonsekvenser som kan uppstå i en koncern beroende av hur uttrycket ”till den del det motsvaras av” tolkas. I det ena scenariot uppstår ingen taxerbar inkomst för C AB medan det i det andra scenariot uppstår en taxerbar inkomst på 10. Hur ska det i en koncern kunna visas att koncernbidraget från A AB till C AB inte motsvaras av just beloppet på 60 från X AB? Det kan i en stor koncern årligen distribueras ett flertal koncernbidrag mellan olika bolag. Frågan uppkommer då om det finns möjlighet att ”öronmärka” alla koncernbidrag som distribueras i koncernen? Det kan vara ett stort antal transaktioner inblandade, varför det i vissa fall får anses omöjligt att spåra vilka belopp som hamnat var.

Det kan ifrågasättas om en avgörande faktor för huruvida slussningsregeln inträder eller inte är hur stort koncernbidrag A AB ger till C AB i förhållande till hur mycket A AB sammanlagt har mottagit i koncernbidrag av X AB och B AB. I det fall A AB ger ett koncernbidrag till C AB som understiger vad A AB har erhållit från B AB och X AB får det enligt lagens ordalydelse anses stå klart att slussningsregeln inträder. Koncernbidraget från A AB får till viss del anses komma indirekt från X AB. Dock kvarstår frågan, som har påvi-

sats i scenariot under år 2014 ovan, att det får anses oklart hur uttrycket ”till den del det motsvaras av” ska tolkas och därmed hur koncernbidraget ska proportioneras mellan X AB och B AB i situationen.

Ponera att A AB istället ger ett större koncernbidrag till C AB än vad A AB har mottagit från X AB och B AB. Tyder det på att slussningsregeln inte är tillämplig? Utifrån lagens ordalydelse får det anses mest sannolikt att slussningsregeln inträder även i denna situation. Med andra ord ska den del som anses härröra från X AB avräknas från det koncernbidrag som får tas med i beräkningen enligt 40 kap. 18 § IL. Återigen uppstår problematiken om hur koncernbidraget ska proportioneras mellan A AB, B AB och X AB.

Hur stort koncernbidrag A AB ger till C AB i förhållande till vad A AB mottagit från X AB kan inte anses vara en avgörande faktor för huruvida slussningsregeln blir tillämplig eller inte. Nedan kommer ett ytterligare exempel att beskrivas som avser huruvida en tillämpning av slussningsregeln kan komma att påverka kvittningsmöjligheterna av spärrat och ospärrat underskott. Exemplet poneras inträffa år 2015 vilket bygger på scenariot under år 2014.

År 2015

Likt år 2014 har C AB inrullade underskott som utgörs av ett spärrat underskott på 100 och ett ospärrat underskott på 50. X AB ger ett koncernbidrag till A AB till ett belopp om 50 och B AB ger ett koncernbidrag om 70 till A AB. Från A AB ges ett koncernbidrag till C AB till ett belopp om 150. I exemplet frångås diskussion kring problematiken av hur koncernbidraget ska proportioneras och istället får det anses stå helt klart att koncernbidraget till C AB består av koncernbidrag om 50 från X AB, 70 från B AB och 30 från A AB.

Utifrån en tolkning av slussningsregeln enligt lagens ordalydelse och med en applicering av Högsta Förvaltningsdomstolens domslut i RÅ 2008 ref. 69 torde scenariot i förevarande fall utmyнна i att det beräknade överskottet enligt 40 kap. 18 § IL beräknas enligt följande:

C AB:s nollresultat – ospärrat underskott på 50 + koncernbidrag 100 = 50

Då lagens ordalydelse i 40 kap. 19 § 3 meningen IL föreskriver att koncernbidrag från gamla företag inte ska räknas med ”till den del det motsvaras av” koncernbidrag från nya företag i koncernen får således koncernbidraget om 50 från X AB inte tas med i beräkningen. Med en tillämpning av den nya turordningsprincipen från RÅ 2008 ref. 69, det vill säga att koncernbidrag från gamla företag ska beaktas före koncernbidrag från nya företag,

kommer ett belopp om 50 enligt beräkningen ovan att få kvittas mot kvarstående spärrat underskott. Eftersom det endast finns spärrat underskott kvar, vilket koncernbidrag från X AB inte får kvittas mot, kommer beloppet på 50 få tas upp till beskattning. Det bör påpekas att det i realiteten endast är *ett* koncernbidrag som lämnas till C AB till ett belopp om 150. Av detta belopp anses 50 härröra från X AB och det kan därför ses som att C AB indirekt får koncernbidrag från både nya och gamla företag i koncernen, varför turordningsprincipen även får betydelse i detta scenario.

Syftet med reglerna om koncernbidragsspärren är att reglerna ska förhindra att sådana underskott som finns kvar i underskotts företaget efter en ägarförändring kvittas mot koncernbidrag som underskotts företaget får från nya företag inom koncernen. Således ska koncernbidragsspärren inte träffa koncernbidrag från företag som redan innan ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget. Vidare ska reglerna om koncernbidragsspärren inte heller hindra att ett underskotts företag kvittar nya ospärrade underskott mot mottagna koncernbidrag där nya ospärrade underskott ska utnyttjas för kvittning före kvarstående spärrade underskott.

Jämlikt diskussionen ovan i avsnitt 5.2 anser jag att Högsta Förvaltningsdomstolens tolkning i RÅ 2008 ref. 69 är snäv. Tolkningen ser endast till lagens ordalydelse och inget som helst resonemang förs kring reglernas bakomliggande syfte, vilket får ses som otillfredsställande. Tilläggas ska även att jag delar den skiljaktiges mening, vilken uttrycker att koncernbidrag från nya företag i koncernen borde få beaktas före koncernbidrag från gamla företag. En sådan tolkning ligger i linje med reglernas bakomliggande syfte. Nedan kommer det att redogöras för scenariot under år 2015 utifrån en tolkning av reglerna om koncernbidragsspärren som, enligt min åsikt, ligger mer i linje med reglernas syfte.

Beloppet om 50 som anses härröra från X AB torde först få kvittas mot ospärrade underskott om 50. Som sagt syftar inte reglerna till att förhindra att nya ospärrade underskott kvittas mot koncernbidrag från nya företag i koncernen. Därefter får det resterande beloppet om 100 som anses härröra från A AB och B AB, så kallade gamla företag i koncernen, kvittas mot det kvarstående spärrade underskottet om 100. Således uppstår inte någon skattebar inkomst för C AB och tillvägagångssättet får anses ligga i linje med reglernas syfte.

Den hypotetiska situationen B har påvisat en annan problematik kring reglerna om koncernbidragsspärren än den hypotetiska situationen A och det gäller den så kallade slussningsregeln. Jag är tveksam om Högsta Förvaltningsdomstolen skulle gå ifrån den i RÅ

2008 ref. 69 befästade turordningsprincip och gå på det ovan redovisade scenariot som, enligt min mening, mer ligger i linje med reglernas syfte. Oavsett hur Högsta Förvaltningsdomstolen skulle döma i scenariot under år 2015 får det anses vara oklart hur uttrycket ”till den del det motsvaras av” i slussningsregeln ska tolkas i olika situationer och det skulle vara intressant att få frågan belyst exempelvis genom ett förhandsbesked.

5.4 Avslutande diskussion

Högsta Förvaltningsdomstolen har i och med domslutet i RÅ 2008 ref. 69 fastslagit att en viss turordning ska gälla i den situation då ett underskotts företag erhåller koncernbidrag från både gamla och nya företag i koncernen. Att koncernbidrag från gamla företag först ska beaktas och att koncernbidrag från nya företag först därefter får tas i beaktande får ses som en ny turordningsprincip vad gäller reglerna om tidigare års underskott.

Vad gäller Högsta Förvaltningsdomstolens dom anser jag, som ovan anförts, att domstolen gör en snäv tolkning av reglerna om koncernbidragsspärren genom att endast se till lagens ordalydelse. Högsta Förvaltningsdomstolens dom har, som beskrivits i avsnitt 5.2, lett till att det för företag kan uppstå situationer där deras rätt till kvittning av både nya ospärrade underskott och kvarstående spärrade underskott går förlorad. Reglerna om koncernbidragsspärren kan således komma att begränsa situationer som reglerna inte syftar till att förhindra.

Det har även beskrivits att det i likartade fall kan föreligga en skillnad i rätten att kvitta kvarstående spärrade underskott och ospärrade underskott. I ett materiellt hänseende kan det inte anses berättigat att en regel, som det ser ut, omotiverat ger rätt till kvittning i vissa fall och att det i andra liknande situationer inte medges rätt till kvittning. Det kan inte anses som tillfredsställande ur ett företagsperspektiv. För att reglerna vid en praktisk tillämpning ska uppfylla sitt syfte anser jag att Högsta Förvaltningsdomstolen i RÅ 2008 ref. 69 borde ha tillämpat en tolkning som även ser till det bakomliggande syftet med reglerna och inte endast använt sig av en tolkning enligt lagens ordalydelse.

I RÅ 2008 ref. 69 var situationen sådan att det fanns en aktuell koncernbidragsspärr och ett kvarstående spärrat underskott. Den hypotetiska situationen A har påvisat problematik som kan uppstå för ett företag vid tillämpning av reglerna om koncernbidragsspärren då det finns fler än en aktuell koncernbidragsspärr och fler än ett spärrat underskott. Såsom anförts ovan i avsnitt 5.3.1 råder det osäkerhet om hur reglerna ska utläsas i en sådan situation. Således kvarstår problematik avseende frågan om i vilken turordning koncernbidrag

från så kallade gamla respektive nya företag ska beaktas vid avräkning mot befintliga underskott även efter RÅ 2008 ref. 69.

Den hypotetiska situationen B har påvisat en annan problematik kring reglerna om koncernbidragsspärren än den hypotetiska situationen A och det gäller den så kallade slussningsregeln. Det har ovan i avsnitt 5.3.2 visats genom ett flertal exempel att det får anses oklart vad som avses med uttrycket ”till den del det motsvaras av” och hur uttrycket ska tolkas i olika situationer vid en tillämpning av slussningsregeln.

Det har genom analysen av reglerna om koncernbidragsspärren således påvisats att reglerna är svåra att tillämpa och i många fall råder det osäkerhet om hur reglerna ska tolkas. Härvid kan det vara av intresse att göra en återkoppling till vad Lagrådet yttrade vid införandet av reglerna i IL år 1999. Som beskrivet i avsnitt 2.4 fick reglerna om koncernbidragsspärren möta stark kritik av Lagrådet för att vara för komplicerade och svåra att tillämpa. Lagrådet anförde att reglerna karaktäriseras av att vara av en mycket hög svårighetsgrad och att reglerna på grund av sin komplexitet kommer vara svåra att tillämpa på det sätt som åsyftats. Trots en korrekt tillämpning av reglerna kan det i flera fall leda till ett mindre tillfredsställande resultat ur ett materiellt hänseende.

Att det även idag råder hög komplexitet vad gäller reglerna om koncernbidragsspärren får, enligt min mening, anses stå klart med hänvisning till vad som anförts i uppsatsens analys. Således får Lagrådets yttrande anses aktuellt även i dagens rådande situation avseende reglerna om koncernbidragsspärren. En översyn av reglerna vore välkommen både vad gäller situationen då det finns fler än en aktuell koncernbidragsspärr och då slussningsregeln kan bli tillämplig.

6 Slutsats

Uppsatsens syfte har varit att analysera och granska gällande rätt avseende koncernbidragsspärren i 40 kap. 18-19 §§ IL ur ett företagsperspektiv med särskilt fokus kring i vilken turordning koncernbidrag ska beaktas vid avräkning mot befintliga skattemässiga underskott.

I RÅ 2008 ref. 69 ställdes frågan om i vilken turordning koncernbidrag ska beaktas vid avräkning mot befintliga skattemässiga underskott på sin spets. I målet fastslog Högsta Förvaltningsdomstolen en ny turordningsprincip, vilken innebär att i den situation då ett underskottsföretag erhåller koncernbidrag från både gamla och nya företag i koncernen ska koncernbidrag från gamla företag först beaktas och därefter får koncernbidrag från nya företag tas i beaktande.

Högsta Förvaltningsdomstolen gör en snäv tolkning som endast ser till lagens ordalydelse. Till följd av domslutet kan reglerna om tidigare års underskott ses som mer stränga än tidigare lagstiftning eftersom företag i vissa fall kan gå miste om möjligheten att kvitta kvarstående underskott mot erhållna koncernbidrag från gamla företag och möjligheten att kvitta nya ospärrade underskott mot lämnade koncernbidrag från nya företag i koncernen. Reglerna om koncernbidragsspärren kan komma att begränsa situationer som reglerna inte syftar till att förhindra, vilket inte är tillfredsställande ur ett företagsperspektiv.

Den hypotetiska situationen A har påvisat problematik som kan uppstå för ett företag vid tillämpning av reglerna om koncernbidragsspärren då det finns fler än en aktuell koncernbidragsspärr och fler än ett spärrat underskott. Det råder osäkerhet om hur reglerna ska utläsas i en sådan situation och således kvarstår problematik avseende frågan om i vilken turordning koncernbidrag från så kallade gamla respektive nya företag ska beaktas vid avräkning mot befintliga skattemässiga underskott även efter RÅ 2008 ref. 69.

Den hypotetiska situationen B har påvisat ytterligare problematik kring reglerna om koncernbidragsspärren och det gäller den så kallade slussningsregeln. Vid en tillämpning av slussningsregeln är det oklart vad som avses med uttrycket ”till den del det motsvaras av” och hur uttrycket ska tolkas i olika situationer.

Reglerna om koncernbidragsspärren är svåra att tillämpa och i många fall råder det osäkerhet om hur reglerna ska tolkas. En översyn av reglerna vore därför välkommen.

Referenslista

Författningar

Aktiebolagslag (2005:551)

Inkomstskattelag (1999:1229)

Lag (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet

Offentligt tryck

Proposition 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen

Proposition 1999/2000:2 Inkomstskattelagen

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

Skatteutskottets betänkande 1993/94:SkU15 Ändringar i företagsbeskattningen

Skatteutskottets betänkande 1999/2000:SkU2 Inkomstskattelagen

Skatteutskottets betänkande 2009/2010:SkU25 Ändring i reglerna om beskattning av underskottsföretag

Praxis

RÅ 1998 not. 59

RÅ 2008 ref. 69

Högsta Förvaltningsdomstolens dom, 2008-12-12, målnummer 4698-08

Skatterättsnämnden

Skatterättsnämndens förhandsbesked 2008-06-30 dnr 109-07/D

Litteratur

Bernitz U m.fl., *Finna rätt juristens källmaterial och arbetsmetoder*, 11 uppl., Norstedts juridik 2010

Lodin S-O, Lindencrona G, Melz P, Silfverberg C, *Inkomstskatt – en lärobok och handbok i skatterätt*, 12 uppl, Studentlitteratur 2009

Samuelson L, *Förlustutjämning en skatterättslig studie*, Iustus förlag 1994

Strömholm S, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning. En lärobok i allmän rättslära*, Norstedts juridik 1996

SkatteverketsHandledning för inkomstbeskattning taxeringsår 2011 Del 3

Wiman B, *Beskattning av företagsgrupper*, Norstedts juridik 2002

Referenslista

Artiklar

Lilja A, *Några funderingar kring koncernbidragsspärren med anledning av två avgöranden från Regeringsrätten*, Svensk Skattetidning, 2009, nr 4, s. 442-451

Olrog A, *Koncernbidragsspärren – gammalt före nytt eller nytt före gammalt?*, Skattenytt, 2009, nr 9, s. 574-580

Sandgren C, *Debatt – Är rättsdogmatiken dogmatisk?*, Tidsskrift för Rettvitenskap, 2005, s. 649-656

Övrigt

Lagkommentarer från Zeteo:

40 kap. 2 § IL hämtad 2012-02-07

<http://zeteo.nj.se.bibl.proxy.hj.se/ppd/template.htm;jsessionid=841F8CF0C228D1B777CD53E1DED07192?view=main>

40 kap. 4 § IL hämtad 2012-02-07

<http://zeteo.nj.se.bibl.proxy.hj.se/ppd/template.htm;jsessionid=841F8CF0C228D1B777CD53E1DED07192?view=main>

40 kap. 10 § IL hämtad 2012-02-15

http://zeteo.nj.se/ppd/template.htm?view=main&h_action=clear

40 kap. 15 § IL hämtad 2012-02-13

<http://zeteo.nj.se.bibl.proxy.hj.se/ppd/template.htm?view=main>

40 kap. 18 § IL hämtad 2012-02-14

<http://zeteo.nj.se.bibl.proxy.hj.se/ppd/template.htm?view=main>

