

7 Tidigare års underskott

40 kap. IL,
bet. 1960:BevU10, prop. 1960:30, SOU 1958:35,
bet. 1989/90:SkU30, prop. 1989/90:110,
SOU 1989:33 och 34,
bet. 1993/94:SkU15, prop. 1993/94:50,
SOU 1992:67, Ds Fi 1993:28,
bet. 1998/99:SkU5, prop. 1998/99:15 s. 138,
SOU 1998:1,
bet. 1999/2000:SkU2, prop. 1999/2000:2, SOU 1997:2,
bet. 2000/01:SkU9, prop. 2000//2001:22, Ds Fi 2001:28

Sammanfattning

I 40 kap. IL finns regler om i vilken utsträckning avdrag ska göras för tidigare års underskott.

Som huvudregel gäller att ett underskott av näringsverksamhet som kvarstår från det föregående beskattningsåret ska dras av.

Det finns emellertid också regler som i vissa situationer tar bort eller inskränker rätten till sådant avdrag. I kapitlet finns spärregler som inskränker möjligheterna för juridiska personer att i vissa fall efter ägarbyten utnyttja gamla underskott. Reglerna har införts i syfte att förhindra att det sker en omfattande handel med förlustbolag, eftersom en sådan handel har ansetts kunna ge negativa samhällsekonomiska konsekvenser (prop. 1993/94:50 s. 255).

Kapitlet innehåller också bestämmelser om behandling av tidigare års underskott vid konkurs, ackord, skuldsanering och vid vissa ombildningar.

Utöver de generella spärreglerna finns det särskilda regler som bara gäller när ett aktiebolag eller en ekonomisk förening har överlätit sin huvudsakliga verksamhet till den offentliga sektorn ("lex Kockum").

Tidigare fanns motsvarande regler i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet (LAU). I samband med att bestämmelserna fördes över till IL har de redigerats om en hel

del, men materiellt har det endast gjorts vissa mindre justeringar. I LAU använde man termen ”gammalt underskott”, men denna har tagits bort i IL, eftersom hela kapitlet handlar om gamla underskott.

Kapitlet innehåller inga bestämmelser om vad som gäller under det beskattningsår då ett underskott uppkommer.

7.1 Huvudregel

Rent allmänt gäller att ett underskott av näringsverksamhet som kvarstår från föregående beskattningsår ska dras av utom i de situationer som anges nedan under avsnitt 7.2 (40 kap. 2 § IL). Ett sådant avdrag behandlas som alla andra avdrag och påverkar beräkningen av den taxerade inkomsten. Avdraget ska göras beskattningsåret efter det år då underskottet uppkom, oavsett om det uppkommer ett överskott eller inte detta år. Om verksamheten ger ett underskott också detta år, ökas underskottet med föregående års underskott. Man kan uttrycka det som att underskottet ”rullas” framåt. För fysiska personer finns dock en möjlighet att i vissa fall dra av ett års underskott som ett allmänt avdrag (62 kap. 3-4 §§ IL). I realiteten ger detta en möjlighet att kvitta underskott av näringsverksamhet mot tjänsteinkomster.

Det kan nämnas att beslut om storleken av ett underskott ingår som en del av inkomsttaxeringen (14 kap. 21 § IL, jfr även 5 kap. 1 § 2 st. TL där det finns en bestämmelse om på vilket underlag skattetillägg ska beräknas om den skattskyldige deklarerar underskott med för högt belopp).

7.2 Begränsningar i rätten till avdrag för kvarstående underskott

Huvudregeln om att avdrag ska göras för kvarstående underskott från föregående beskattningsår gäller inte i nedanstående situationer.

- a) Enligt 40 kap. IL föreligger inskränkningar i avdragsrätten för gamla underskott enligt nedan:
- begränsningar hos företag efter ägarförändringar
 - begränsningar vid konkurs, ackord och skuldsanering
 - begränsningar efter överlåtelse av andelar i statliga kreditinstitut
 - begränsningar vid överlåtelse enligt ”lex Kockum” (genom hänvisning till annat lagrum).

- b) Vid underprisöverlåtelser enligt bestämmelserna i 23 kap. 29 § IL, dvs. när ett företag avstår från att utnyttja ett underskott i samband med en underprisöverlåtelse (40 kap. 2 § IL).
- c) Enligt bestämmelserna om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 21-26 och 28 §§ IL (40 kap. 2 § IL)
- d) Enligt bestämmelserna om verksamhetsavyttringar i 38 kap. 17 § IL (40 kap. 2 § IL).
- e) Enligt bestämmelserna om underskott av andelshus i 42 kap. 33 § IL (40 kap. 2 § IL).

7.3 Definitioner

Företag

40 kap. IL använder vissa begrepp som definieras nedan.

Enligt 40 kap. 3 § avses med *företag* i 40 kap. IL:

- svenskt aktiebolag,
- svensk ekonomisk förening,
- svensk sparbank,
- svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,
- svensk stiftelse,
- svensk ideell förening, och
- utländskt bolag

Underskottsföretag

Med *underskottsföretag* avses ett företag som hade ett underskott det föregående beskattningsåret eller som har ett eget eller övertaget underskott från tidigare år som inte har fått dras av än på grund av koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL (se vidare nedan) eller bestämmelserna i 37 kap. 24-25 §§ IL om rätt till avdrag för underskott efter kvalificerade fusioner eller fissioner (40 kap. 4 § IL). Det kan noteras att uttrycket ”underskott det föregående beskattningsåret” även omfattar helt eller delvis ”inrullat” underskott från beskattningsåret dessförinnan.

Däremot innefattar begreppet underskottsföretag inte företag som saknar underskott enligt ovan även om det skulle redovisa ett underskott för det året ägarförändringen görs. Hit räknas enligt SKV:s uppfattning inte heller sådana kapitalförluster på delägarätter som p.g.a. bestämmelserna i 48 kap. 26 § IL ännu inte kunnat utnyttjas (”fällan”). Det samma gäller för färlade kapitalförluster på näringsbetingade andelar enligt 50 kap. 12 § IL och 52 kap. 8 § IL. Sistnämnda paragrafer är dock upphävda fr.o.m. den 1 juli 2003.

**Bestämmande
inflytande**

Vid ägarförändringar blir begreppet *bestämmande inflytande* väsentligt.

Vad gäller aktiebolag anses ett sådant företag ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är dotterföretag till det förra enligt 1 kap 5 § ABL. Enligt sistnämnda paragraf är ett aktiebolag ett moderföretag om;

- företaget innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i dotterföretaget,
- företaget förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar,
- företaget har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller
- företaget har rätt att ensamt utöva det bestämmande inflytandet över företaget pga. avtal med företaget eller pga. föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vad som ovan nämnts gäller även om aktiebolaget tillsammans med andra företag i koncernen uppfyller dessa krav.

För andra företagsformer än aktiebolag gäller vid tillämpningen av 40 kap IL att ett företag anses ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är ett dotterbolag till det förra enligt

- 1 kap. 4 § EFL,
- 1 kap. 2 § sparbankslagen,
- 1 kap. 5 § lagen om medlemsbanker,
- 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen, eller
- 1 kap. 5 § stiftelselagen.

En svensk ideell förening anses ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är ett dotterföretag till föreningen enligt 1 kap. 4 § ÅRL.

Ett utländskt bolag anses ha ett bestämmande inflytande över ett företag om företaget skulle ha varit ett dotterföretag till bolaget, om bolaget varit ett svenskt aktiebolag. (40 kap. 5 § 3 st. IL). Samma sak som för utländska bolag gäller för en fysisk person, ett dödsbo, en annan utländsk person än ett utländskt bolag och ett svenskt handelsbolag i vilket en fysisk person, ett dödsbo eller en annan utländsk person än ett utländskt bolag är delägare direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag.

Koncern

Med *koncern* avses i 40 kap. IL

- en koncern enligt någon av de bestämmelser som anges i 5 § första stycket
- en svensk ideell förening som är moderföretag enligt 1 kap. 4 § ÅRL, och
- en motsvarande utländsk företagsgrupp, om moderföretaget hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller är ett utländskt bolag.

7.4 Ägarförändring

Spärrar

I 40 kap. 8 § IL finns en definition av vad som menas med ägarförändring. De fyra olika situationer för ägarförändringar som anges här brukar kallas spärrsituationer. Anledningen till detta är att en belopps- och/eller en koncernbidragsspärr som huvudregel inträder för underskottsföretaget i dessa fall. Detta innebär något förenklat en inskränkning i företagets rätt till avdrag för tidigare års underskott.

I 40 kap. IL anges fyra sådana spärrsituationer.

Belopps- och koncernbidragsspärren behandlas i avsnitt 7.5.

Situation 1

Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag blir både beloppsspärren och koncernbidragsspärren tillämpliga. Detta gäller dock inte om det företag som får det bestämmande inflytandet ingick i samma koncern som underskottsföretaget redan före ägarförändringen (40 kap. 10 § 1-2 st. IL). Det kan noteras att ifrågavarande spärrar endast blir tillämpliga om ett företag ”får” ett bestämmande inflytande över ett underskottsföretag. Detta innebär att någon spärr inte inträder om ett moderföretag t.ex. köper ett dotterdotterföretag. I ett sådant fall har moderbolaget redan före förvärvet ett bestämmande inflytande över det förvärvade bolaget.



Som exempel kan nämnas att ett aktiebolag i detta sammanhang anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag om det senare företaget är dotterföretag till det förra företaget enligt 1 kap. 5 § ABL. Detta förhållande kan omfatta flera led, eftersom ett moderföretag har bestämmande inflytande inte bara över sina dotterföretag utan även Ett aktiebolag anses i detta sammanhang ha ett bestämmande inflytande över sina dotterdotterföretag etc.

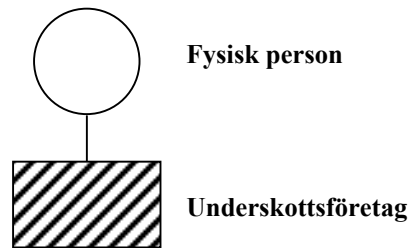
Situation 1 föreligger också när den nya ägaren är en ekonomisk förening, en bank, ett försäkringsbolag eller en stiftelse och underskottsföretaget är dotterföretag till den nya ägaren enligt 1 kap. 4 § EFL, 1 kap. 2 § sparbankslagen, 1 kap. 5 § lagen om medlemsbanker, 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen eller 1 kap. 5 § stiftelselagen. Den föreligger vidare när ett företag är dotterföretag till en ideell förening enligt 1 kap. 4 § ÅRL. Ett utländskt bolag anses ha bestämmande inflytande över ett företag om detta skulle ha varit ett dotterföretag till bolaget om detta hade varit ett svenskt aktiebolag (40 kap. 5 § IL).

Situation 2

I andra fall än de som angetts under Situation 1 ovan blir be-
loppsspärren tillämplig vid ägarförändringar, som innebär att det
bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag erhålls av

1. en fysisk person,
2. ett dödsbo,
3. en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag, eller
4. ett svenskt handelsbolag i vilket en fysisk person eller en så-
dan person som anges i 2 eller 3 är delägare direkt eller gen-
om ett eller flera svenska handelsbolag (40 kap. 11 § IL).

Bedömningen av om den nya ägaren förvärvat ett bestämmande
inflytande över underskottsföretaget görs som en hypotetisk
prövning av om detta skulle ha varit dotterföretag till den nya
ägaren om denne hade varit ett aktiebolag.



Närstående fysiska personer och ett svenskt handelsbolag i vilket någon sådan person är delägare (direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag) räknas i det här sammanhanget som en enda person. Med närstående avses här en fysisk person och dennes föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling, avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling. Med avkomling avses även styvbarn och fosterbarn. Om aktier överläts mellan närstående innebär detta, att någon ägarförändring inte sker enligt 40 kap. 11 § IL, eftersom samtliga närstående räknas som en person. Om exempelvis två makar, deras barn och ett av familjen ägt handelsbolag tillsammans från utomstående förvärvar aktier med mer än hälften av rösterna i underskottsföretaget uppkommer spärrsituationen.

En inskränkning i ovanstående regel är att en ägarförändring, i den här aktuella situationen, inte utlöser spärrregeln om det bestämmande inflytandet respektive förvärvet av aktierna eller andelarna erhålls genom arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden. Med ändrade familjeförhållanden avses t.ex. att delägare gifter sig med varandra, registrerar partnerskap eller får barn (prop. 1998/99:7 s. 30). En sådan ägarförändring som utlöser spärrregeln ska inte heller anses ha uppkommit för det fall den nya ägaren de två närmast föregående beskattningsåren haft ställning som företagsledare i underskottsföretaget (40 kap. 13 § IL).

Förhållandet mellan situationerna 1 och 2 är sådant, att om en fysisk person har bestämmande inflytande över ett aktiebolag, som förvärvar bestämmande inflytande över ett underskottsföretag så föreligger situation 1 men inte 2. Om personens aktiebolag endast förvärvar aktier med 40 % av rösterna, medan personen och/eller hans närstående samtidigt förvärvar aktier med mer än 10 % av rösterna är däremot situation 2 tillämplig (prop. 1993/94:50 s. 262).

Endast beloppsspärren är tillämplig. Eftersom inget av de rättssubjekt som omfattas av den här situationen kan ge koncernbi-

drag med skatterättslig verkan till underskotts företaget behövs inte koncernbidragsspärren.

Situation 3

Beloppsspärren gäller även vid ägarförändringar som innebär att en grupp fysiska personer eller andra rättssubjekt under en fem-årsperiod dels var och en förvärvar andelar med minst 5 % av rösterna i ett underskotts företag, dels tillsammans förvärvar andelar med mer än 50 % av samtliga röster i underskotts företaget (40 kap. 12 § IL). Vad som sägs om fysiska personer gäller även dödsbo, annan utländsk juridisk person än utländskt bolag samt svenskt handelsbolag i vilket en fysisk person, ett dödsbo eller en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag är delägare direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag.

En fysisk person och närstående till honom räknas även i denna spärrsituation som en enda person. Som närstående räknas här föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling, avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling. Med avkomling avses även styvbarn och fosterbarn

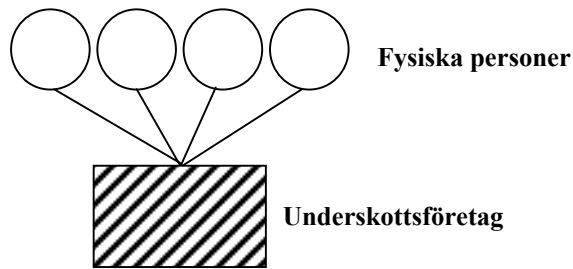
Även vissa förvärv som gjorts av företag eller annan juridisk person ska beaktas

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

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

Förvärv av andelar i förhållande till tidigare andelsinnehav genom emission med lika rätt för andelsägarna ska inte räknas in i antalet förvärvade andelar.

Med förvärv av andel likställs avtal om rätt att förvärva andelar i ett företag och avtal om rätt att besluta i företagets angelägenheter (40 kap. 12 § 3 st. IL).



Situation 3 syftar till att samma konsekvenser, som inträffar när en fysisk person (eller flera om de är närstående) får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag eller ett vinstföretag, ska inträffa när en grupp fysiska personer som är av så begränsad omfattning att personerna har möjlighet att samverka får ett sådant inflytande.

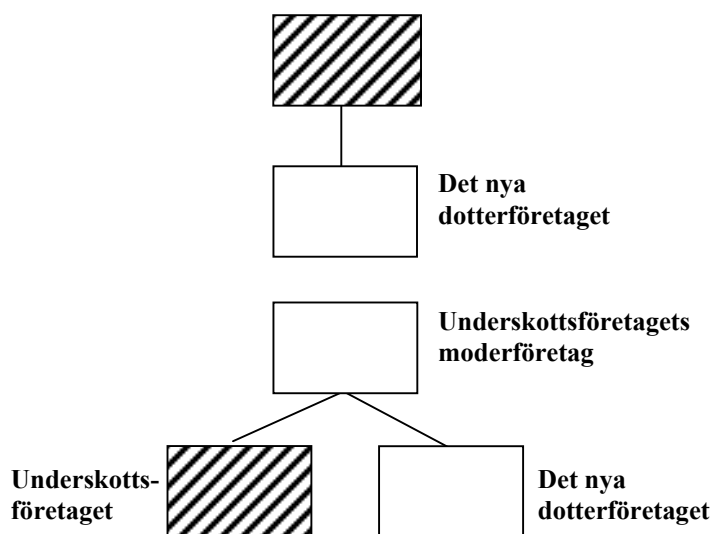
Detta syfte har av lagstiftaren ansetts i rimlig grad uppfyllt om situationen grundas på att fysiska personer under en period som omfattar fem beskattningsår för det aktuella företaget dels var och en förvärvat aktier eller andelar i företag motsvarande minst 5 % av röstetalet och dels sammanlagt förvärvat aktier eller andelar med mer än hälften av röstetalet. I praktiken torde den här beskrivna situationen komma att i huvudsak omfatta förvärv av aktiebolag som är eller övergår till att bli fåmansföretag. I likhet med vad som gäller vid spärrsituation 2 så utlöses spärrregeln inte om det bestämmande inflytandet respektive förvärvet av aktierna eller andelarna erhålls genom arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden.

I samband med att reglerna fördes över till IL anförde Lagrådet att lagtextens ordalydelse synes omfatta även t.ex. fall då en och samma aktiepost med mer än 10 % av röstetalet bytt ägare mer än fem gånger under femårsperioden trots att någon sådan avsikt, såvitt Lagrådet förstod, inte hade varit avsedd (prop. 1999/2000:2 del 3 s. 449 f.). Regeringen angav att Lagrådets antagande om avsikten med bestämmelsen var riktig samt att det inte är helt enkelt att arbeta om bestämmelsen så att detta framgår tydligt utan att komplicera lagtexten. "Sunt förnuft, liksom förarbetena" talade enligt regeringen för att det är Lagrådets tolkning av bestämmelserna som ska göras och någon ändring i lagtexten gjordes inte (prop. 1999/2000:2 s. 471).

Endast beloppsspärren är tillämplig i denna spärrsituation. Av samma skäl som anges under situation 2 ovan finns det inte behov av någon koncernbidragsspärr.

Situation 4

Vid ägarförändringar som innebär att ett underskotts företag eller ett moderföretag till ett underskotts företag får det bestämmande inflytandet över ett annat företag inträder koncernbidragsspärren. Spärren inträder dock inte om ägarförändringen bara berör företag som före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget (40 kap. 14 § IL). Beloppsspärren är inte tillämplig vid detta slag av ägarförändring.



I denna spärrsituation är ägarförhållandena omkastade jämfört med situation 1. Här är det underskotts företaget (eller dess moderföretag) som förvärvar ett annat företag. Spärregeln tar sikte på den situationen att ett underskotts företag (eller dess moderföretag) kan förvärva andelarna i ett företag som har tillgångar med betydande övervärden. Spärregelns uppgift är att förhindra att den vinst som uppkommer vid avyttring av tillgångarna kan kvittas mot underskottet i underskotts företaget genom att det nya dotterföretaget lämnar koncernbidrag till underskotts företaget.

Endast koncernbidragsspärren är tillämplig.

SRN har i ett förhandsbesked (avseende taxeringsåret 1998) prövat om koncernbidragsspärren är tillämplig även i det fall att ett aktiebolag, AB 1, förvärvar det bestämmande inflytandet över ett annat aktiebolag, AB 2, genom att bilda detta.

I ärendet hade AB 1 vid bildandet erhållit 51 % av andelarna och rösterna i AB 2. Senare förvärvade AB 1 samtliga övriga andelar i AB 2. SRN fann att AB 1 enligt regeln i 40 kap. 14 § IL fått bestämmande inflytande över dotterbolaget genom bildandet och erhållandet av 51 % av aktierna och rösterna i detta bolag under 1994. Enligt förutsättningarna i ärendet var AB 1 ett underskotts-företag. Ett koncernbidrag från AB 2 till AB 1 utlöste därför koncernbidragsspärren (spärrsituation 4). RR fastställde SRN:s förhandsbesked (RÅ 1998 not. 59).

7.5 Begränsningar i avdragsrätten hos företag efter ägarförändringar

7.5.1 Beloppsspärren

Innebörd och tillämpning

Beloppsspärren innebär, att underskottsföretaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskotten överstiger 200 % av den nya ägarens eller de nya ägarnas utgift för att erhålla det bestämmande inflytandet över förlustföretaget (40 kap. 15-16 §§ IL).

Beloppsspärren har skapats för att motverka handel med bolag vars värde i huvudsak består i rätten till förlustavdrag, framförallt skalbolag. Man har vid lagstiftningsarbetet utgått från att ju högre köpeskillingen för aktierna i ett företag är i förhållande till värdet av underskott, ju mer substans finns det i bolaget och desto mindre är behovet av en beloppsspärr (prop. 1993/94:50 s. 259).

Underskottsföretaget får efter ägarförändringen endast tillgodo-göra sig gamla underskott motsvarande dubbla köpeskillingen för aktierna. Rätten till avdrag för överskjutande del av de gamla underskotten faller bort för all framtid. Om förvärvet avser ett moderföretag till underskottsföretaget prövar man om beloppsspärren ska tillämpas på utgiften för förvärvet av moderföretaget. Det är i sådana fall utgiften för förvärvet av den koncern i vilket underskottsföretaget (eller underskottsföretagen) ingår som är utgångspunkt för beräkningen (prop. 1993/94:50 s. 326). Om flera underskottsföretag ingår i förvärvet proportioneras begränsningen av underskott efter respektive underskottsföretags andel av koncernens sammanlagda underskott (40 kap. IL 15 § 2 st. IL).

Exempel

AB A förvärvar AB B med dotterbolagen AB C och AB D.

Vederlaget uppgår till 1 Mkr. I dotterbolagen finns gamla underskott om 3 Mkr, fördelat med 900 000 kr på AB C

respektive 2 100 000 kr på AB D. Genom beloppsspärren begränsas underskotten. AB C:s andel av underskotten uppgår efter begränsningen till 600 000 kr ($0,9/3 \times 1 \text{ Mkr} \times 200 \%$), medan AB D:s uppgår till 1 400 000 kr ($2,1/3 \times 1 \text{ Mkr} \times 200 \%$).

När man beräknar utgiften för att få det bestämmande inflytandet ska man beakta den sammanlagda anskaffningsutgiften. I prop. 1993/94:50 s. 326 anges att om den nya ägaren uppnått ett bestämmande inflytande genom att utöka sitt aktieinnehav från 10 % till 51 % av rösterna bör även utgiften för anskaffningen av det ursprungliga innehavet tas med vid beräkningen. I anslutning till nämnda exempel har uppkommit frågor om den skattskyldiges utgift för förvärvet ska proportioneras så att han bara får räkna med den del som kan hänföras till 51 % av rösterna i bolaget, eftersom ett sådant innehav räcker för ett bestämmande inflytande. Enligt SKV:s uppfattning ska någon sådan proportionering inte göras (jfr prop. 1999/2000:2 s. 473 ff.). Om en person genom ett köp förvärvar aktier med exempelvis 70 % av röstetalet bör alltså hans utgift för hela förvärvet räknas med vid beloppsspärren. Om aktierna förvärvas i ett sammanhang genom successiva förvärv under begränsad tid i anslutning till ett uppköpserbjudande som riktas samtidigt till aktieägarna torde samtliga förvärv med anledning av erbjudandet få räknas med vid tillämpning av beloppsspärren. Om samma person senare skulle göra ännu ett inköp av aktier i samma bolag och därigenom förvärva exempelvis ytterligare 5 % av röstetalet torde däremot anskaffningskostnaden för detta köp, enligt SKV:s uppfattning, inte få räknas med vid beloppsspärren, eftersom köparen redan tidigare hade ett bestämmande inflytande.

För att förhindra att beloppsspärren kringgås genom att kapitaltillskott ges till underskotts företaget före förvärvet ska man bortse från sådana tillskott (40 kap. 16 § IL). Utgiften för anskaffningen ska därför som huvudregel minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskotts företaget före ägarförändringen men tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde. Utgiften ska också minskas med kapitaltillskott som under samma tid har lämnats till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget (40 kap. 16 § 1 st. IL).

Undantag från ovan nämnda huvudregel görs dock för kapitaltillskott som har lämnats av en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget. Sådana tillskott ska således inte minska utgiften för förvärvandet av det bestämmande

inflytandet. Det finns inte anledning att räkna med kapitaltillskott från företag som både före och efter ägarförändringen ingått i samma koncern som underskottsföretagen.

SRN har i ett (inte överklagat) förhandsbesked den 7 december 2000 bedömt att kapitaltillskott genom nyemissioner är att betrakta som kapitaltillskott enligt denna bestämmelse. SRN fann också att kapitaltillskott som inte föregår ägarförändringen utan innebär själva ägarförändringen inte ska minska förvärvsutgiften. I ärendet förvärvade AB 1 genom två riktade nyemissioner andelar i underskottsföretaget AB 2. Genom den första nyemissionen, som beslutades och tecknades under den första delen av 1998 fick AB A kontroll över 35 % av andelarna och genom den andra nyemissionen, som beslutades och tecknades under andra delen av 1998 fick AB 1 kontroll över ytterligare 20 % av andelarna. SRN fann att det i och för sig var fråga om sådana kapitaltillskott som avses i detta sammanhang, men att den andra emissionen inte skulle minska förvärvsutgiften eftersom den inte föregick utan innebar ägarförändringen. På grund av storleken av underskottet i ärendet prövades inte hur den första nyemissionen skulle betraktas.

KRS har i en (inte överklagad) dom den 23 januari 2001, mål nr 4255-1999, bedömts att ett villkorat aktieägartillskott utgör ett sådant kapitaltillskott som ska minska anskaffningsutgiften för aktier enligt 7 § 2 st. i dåvarande lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet (LAU). KRG har i en dom den 23 april 2003, mål nr 2680-2002, gjort samma bedömning när det gäller villkorade aktieägartillskott som aktieägare gett till ett underskottsföretag innan de förvärvade det bestämmande inflytandet i detta. Sist nämnda dom har överklagats av den skattskyldige. Bestämmelsen om att anskaffningsutgiften för aktier vid tillämpning av beloppsspärren ska minskas med kapitaltillskott som har lämnats till det ägda företaget före ägarförändringen (dock tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde) finns numera, som ovan angetts, i 40 kap. 16 § IL. Bestämmelsen har en annorlunda utformning än den hade i LAU, men någon materiell ändring för frågan om hur villkorade aktieägartillskott ska behandlas torde inte ha skett. Enligt SKV:s bedömning talar vad ovan anförts för att villkorade aktieägartillskott bör anses utgöra sådana kapitaltillskott som ska avräknas från anskaffningsutgiften för att uppnå det bestämmande inflytandet enligt 40 kap. 16 § IL.

Enligt 37 kap. 21 och 23 §§ IL kan beloppsspärren bli tillämplig också vid fusioner, se vidare avsnitt 16.1.7. Om det kvarstår underskott hos det överlåtande företaget från beskattningsår före det sista beskattningsåret, tillämpas beloppsspärren i 40 kap. IL.

Vid fusion avses med utgift summan av fusionsvederlaget och de utgifter som det övertagande företaget haft för förvärv av andelar i det överlåtande företaget. Vid fission avses med utgift summan av fissionsvederlagen och de utgifter som de övertagande företagen haft för förvärv av andelar i det överlåtande företaget. Med ny ägare avses det övertagande företaget (37 kap. 21 § 2 st. IL). Beloppsspärren är dock inte tillämplig om det övertagande företaget före fusionen hade sådant bestämmande inflytande över det överlåtande företaget som anges i 40 kap. 5 § IL (37 kap. 22 § IL). Den är inte heller tillämplig vid fusion enligt 12 kap. 1 och 3 §§ EFL, 7 kap. 1 och 2 §§ sparbankslagen (1987:619) eller 10 kap. 1 och 2 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker (37 kap. 23 § IL).

Dispensmöjlighet

Regeringen får efter ansökan medge undantag från bestämmelsen om beloppsspärr ”om det finns anledning att anta att ägarförändringen har väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt och att ägarförändringen annars inte skulle genomföras” (40 kap. 17 § IL). Möjligheten till undantag har motiverats med att det inte helt kan uteslutas att regeln skulle kunna få effekter som inte är önskvärda från allmän synpunkt. Enligt förarbetena till lagstiftningen bör dispensregeln tillämpas ”synnerligen restriktivt” (prop. 1993/94:50 s. 260). Regeringen hade vid utgången av december 2003 inte medgett något sådant undantag.

7.5.2 Koncernbidragsspärren

Koncernbidragsspärren innebär att gamla underskott inte får kvittas mot koncernbidrag under det beskattningsår ägarförändringen ägde rum och de fem därpå följande beskattningsåren (40 kap. 18-19 §§ IL). Detta uttrycks så här i 40 kap. 18 § 1 st. IL:

”Koncernbidragsspärren innebär 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 sådana mottagna koncernbidrag som skall tas upp enligt 35 kap.

Om en del av underskotten inte får dras av på grund av beloppsspärren, gäller första stycket för den återstående delen.

Belopp som på grund av bestämmelsen i första stycket inte har kunnat dras av skall dras av det följande beskattnings-

året, om det inte finns någon begränsning då. Koncernbidragsspärren gäller till och med femte beskattningsåret efter det beskattningsår då spärren inträdde.”

Innebörd och tillämpning

Till skillnad från beloppsspärren innebär koncernbidragsspärren inte något definitivt bortfall av rätten till avdrag för gamla underskott. Det gamla underskottet ”spärras” i stället under viss tid på så sätt att det inte får kvittas mot koncernbidrag under spärrtiden, men väl efter utgången av denna.

Om ett underskotts företag har varit föremål för en sådan ägarförändring som utlöser spärreglerna begränsas rätten till avdrag för gamla underskott i första hand genom beloppsspärren. Det är på de gamla underskotten som därefter kvarstår som koncernbidragsspärren kan bli tillämplig. Syftet med sist nämnda spärr är att reducera det skattemässiga värdet av avdrag för underskott genom att förskjuta dess utnyttjande framåt i tiden (prop. 1993/94:50 s. 259).

Spärren förhindrar att underskotts företaget kvittar gammalt underskott mot mottagna koncernbidrag under det beskattningsår ägarförändringen äger rum och de fem närmast påföljande räkenskapsåren. Däremot finns det inget hinder för underskotts företaget att kvitta sina gamla underskott mot vinst på verksamheten till den del den inte består av mottagna koncernbidrag. Det gamla underskottet får dock utnyttjas för kvittning mot överskott på den egna verksamheten först efter det att ett eventuellt nytt underskott utnyttjats (40 kap. 18 § IL).

Det föreligger inte något hinder mot att underskotts företaget kvittar nya underskott mot erhållna koncernbidrag. I konsekvens härmed får underskotts företagets underskott i praktiken rullas framåt i två separata ”fällor”, den ena med gamla underskott som inte får utnyttjas mot koncernbidrag förrän efter utgången av spärrtiden, det andra med ”nya” underskott som uppkommit det beskattningsår ägarförändringen skedde och/eller de därpå följande beskattningsåren.

Exempel

AB A, som har kalenderår som räkenskapsår, har vid ingången av år 3 outnyttjade underskott på 400 000 kr.

Under år 3 förvärvar AB B det bestämmande inflytandet över bolaget. Beloppsspärren antas inte vara tillämplig.

Under år 3, 4 och 5 uppkommer underskott på 100 000 kr, 200 000 kr respektive 25 000 kr.

Vid ingången av år 6 har AB A outnyttjade underskott på

sammanlagt 725 000 kr. Härav omfattas 400 000 kr av koncernbidragsspärren. Återstående del av underskottet, 325 000 kr, får däremot kvittas mot koncernbidrag från AB B.

De 400 000 kronorna kan antingen kvittas mot överskott på den egna verksamheten eller - först år 9 (efter det femte beskattningsåret efter det år ägarförändringen skedde) - mot koncernbidrag från AB B. Det gamla underskottet, 400 000 kr, får dock utnyttjas för kvittning mot överskott på den egna verksamheten först efter det att nya underskott utnyttjats

Koncernbidragsspärren tillämpas inte om underskottsföretaget redan före ägarförändringen ingick i samma koncern som det företag som direkt eller via förmedling av andra företag i koncernen lämnat koncernbidraget. Koncernbidraget ska emellertid inte räknas med i överskottet om ett företag som inte tillhörde samma koncern före ägarförändringen genom fusion har gått upp i det företag som lämnar bidraget. Koncernbidraget ska inte heller räknas med till den del det motsvaras av koncernbidrag från något annat företag som inte ingick i samma koncern före ägarförändringen. Det kan därför i vissa fall bli nödvändigt att ”öronmärka” koncernbidrag.

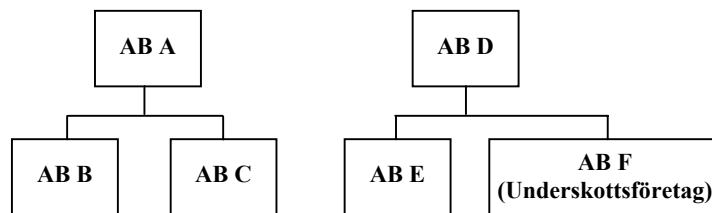
Det är inte ovanligt att bolagsförvärv omfattar en hel koncern. Spärren omfattar endast koncernbidrag som direkt eller indirekt erhållits från det nya moderbolaget och dess koncernbolag före ägarförändringen.

Exempel

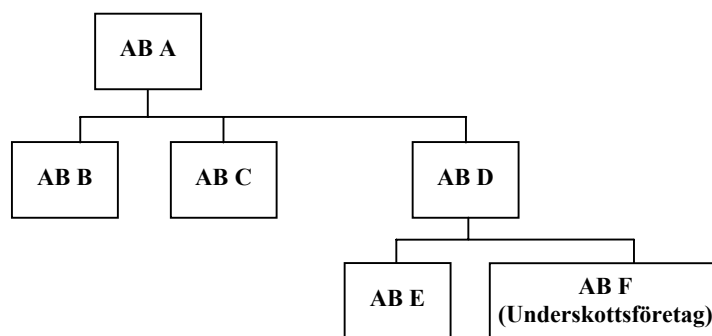
En koncern med moderbolaget AB A och dotterbolagen AB B och AB C förvärvar en annan koncern med moderbolaget AB D och dotterbolagen AB E och AB F. AB F är ett underskottsföretag.

Spärren är inte tillämplig på koncernbidrag från AB D och AB E till AB F. Om koncernbidrag ”slussats” från AB A, AB B eller AB C via AB D eller AB E slår spärren däremot till.

Den ursprungliga koncernen



Den nya koncernen



7.6 Särskilda regler vid fusion

Särskilda regler beträffande underskott gäller vid fusion. En redogörelse för dessa lämnas i avsnitt 16.1.7.

7.7 Begränsningar vid konkurs, ackord och skuldsanering

Enligt 40 kap. 20 – 21 §§ IL gäller följande:

Om en skattskyldig är eller har varit försatt i konkurs, får underskott som uppkommit före konkursen inte dras av.

Om konkursen läggs ned på grund av att borgenärerna har fått full betalning, ska avdrag göras för underskott som på grund av konkursen inte har kunnat dras av tidigare.

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag som den skattskyldige är delägare i får ackord utan konkurs eller skuldsanering enligt skuldsaneringslagen, ska avdrag för underskott minskas med ett belopp motsvarande summan av de skulder i

näringsverksamheten som fallit bort genom ackordet eller skuldsaneringen.

En ingående redogörelse om beskattning vid konkurs och ackord lämnas i avsnitt 21.

7.8 Begränsningar efter överlåtelser av andelar i statliga kreditinstitut

I 40 kap. 22 § IL finns en regel som begränsar avdragsrätten för underskott för av staten direkt helägda företag som har kunnat få stöd enligt 3 § av den upphävda lagen (1993:765) om statligt stöd till banker och andra kreditinstitut om aktie eller andel i sådant företag överläts.

7.9 Avdrag efter ombildningar

Vid sådana ombildningar av svenska ekonomiska föreningar till aktiebolag som avses i 42 kap. 20 § IL övertar det aktiebolag vars aktier skiftas ut den ekonomiska föreningens rätt att dra av underskott enligt reglerna i 40 kap. IL.

Det samma gäller vid ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (40 kap. 23 § IL).

7.10 Lex Kockum

40 kap. 24 § IL hänvisar till 14 kap. 17-18 §§ IL. Där finns den s.k. lex Kockum.

Regeln gäller om ett aktiebolag eller en ekonomisk förening överlåter den huvudsakliga delen av sin näringsverksamhet eller sina tillgångar till staten, ett landsting eller en kommun. Detsamma gäller om överlåtelsen sker till ett bolag som till övervägande del innehas, direkt eller indirekt, av staten, ett landsting eller en kommun.

Underskott som uppkommit före eller i samband med överlåtelsen får inte avräknas mot inkomst som tillfallit företaget efter överlåtelsen. Detta gäller dock inte om överlåtelsen framstår som ett normalt led i företagets verksamhet och inte heller när det gäller överlåtelser inom en koncern.

Syftet med bestämmelsen är att ett aktiebolag eller en ekonomisk förening inte ska få avdrag för underskott som motsvaras av skulder som övertagits av staten m.fl.

7.11 Underskott för kommanditbolagsägare och vissa delägare i handelsbolag

Särskilda regler om begränsning för i rätten till avdrag för underskott finns i 14 kap. 14 – 15 §§ IL, se vidare avsnitt 2.2.3.5.3.

7.12 Juridiska personers avdrag för kapitalförluster på delägarrrätter m.m.

Särskilda regler om behandlingen av kapitalförluster finns i 48 kap. 26 § IL, 50 kap. 12 § IL och 52 kap. 8 § IL. Se vidare del 2 avsnitt 28.