

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 medföra 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 överlåtit 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

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). Detta 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. Underskottet faller med andra ord aldrig bort. 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 överlåtelser av andelar i statliga kreditinstitut
- begränsningar vid överlåtelser 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).

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 RSV:s uppfattning inte heller sådana kapitalförluster på delägar-rätter som p.g.a. bestämmelserna i 48 kap. 26 § IL ännu inte kunnat utnyttjas ("fällan") eller fällade kapitalförluster på näringsbetingade andelar enligt 50 kap. 12 § IL och 52 kap. 8 § IL.

Bestämmande inflytande

Vid ägarförändringar blir begreppet *bestämmande inflytande* väsentligt. Vid tillämpning av reglerna i 40 kap. IL anses ett företag ha sådant inflytande över ett annat företag om detta är dotterföretag till det förra enligt

- 1 kap. 5 § ABL,
- 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 Begränsningar i avdragsrätten hos företag efter ägarförändringar

Spärrar

Vid vissa ägarförändringar inträder en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr för underskottsföretaget (40 kap. 9 § IL). En koncernbidragsspärr slår också till vid vissa ägarförändringar som innebär att ett underskottsföretag eller ett moderföretag till ett underskottsföretag får det bestämmande inflytandet över ett annat företag (40 kap. 14 § IL).

7.4.1 Beloppsspärren

Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag blir beloppsspärren tillämplig. Detta gäller dock inte om det företag som får det bestämmande inflytandet ingick i samma koncern som underskottsföretaget redan före ägarförändringen (40 kap. 10 § IL). Se vidare avsnitt 7.5 ”Situation 1”.

Beloppsspärren inträder också vid ägarförändringar som innebär att det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag erhålls av

1. en fysisk person
2. ett dödsbo
3. en annan juridisk person än ett utländskt bolag, eller
4. ett svenskt handelsbolag i vilket en fysisk person eller en sådan person som anges i punkterna 2 eller 3 ovan är delägare direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag.

Se vidare avsnitt 7.5 ”Situation 2”.

Beloppsspärren inträder även vid ägarförändringar som innebär att, under en period av fem beskattningsår för ett underskotts företag, sådana förvärvare som nämns i närmast ovanstående sammanställning dels var och en har förvärvat andelar med minst 5 % av samtliga röster i underskotts företaget, dels tillsammans har förvärvat andelar med mer än 50 procent av samtliga röster i underskotts företaget. Se vidare avsnitt 7.5 ”Situation 3”.

Innebörd och tillämpning

Beloppsspärren innebär, att underskotts företaget 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).

Underskotts företaget får efter ägarförändringen endast tillgodogöra 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 underskotts företaget 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 underskotts företaget (eller underskotts företagen) ingår som är utgångspunkt för beräkningen (prop. 1993/94:50 s. 326). Om flera underskotts företag ingår i förvärvet proportioneras begränsningen av underskott efter respektive underskotts företags 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 RSV: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 RSV: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 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). Det finns inte anledning att räkna med kapitaltillskott från företag som både före och efter ägarförändringen ingått i samma koncern som underskotts företaget. 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 utgör därför inte sådant kapitaltillskott

som man ska bortse från vid beräkningen av hur stor utgiften för anskaffningen är.

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 underskotts företaget 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.

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 2002 inte medgett något sådant undantag.

7.4.2 Koncernbidragsspärren

Koncernbidragsspärren inträder vid ägarförändringar som innebär, att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag. Detta gäller dock inte om ägarförändringen bara berör företag som före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget (40 kap. 10 § 1 och 3 st. IL). Se vidare avsnitt 7.5 ”Situation 1”.

Den inträder också vid ägarförändringar som innebär att ett underskotts företag eller ett moderföretag till ett underskotts företag får det bestämmande inflytandet över ett annat företag. Spärren inträder dock inte om ägarförändringen bara berör företag som före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget (40 kap. 14 § IL). Se vidare avsnitt 7.5 ”Situation 4”.

Gamla underskott får inte kvittas mot koncernbidrag under det beskattningsår ägarförändringen skedde 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 underskotts företaget 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 beskattningsåret, 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 sker 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 underskotts företaget 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.

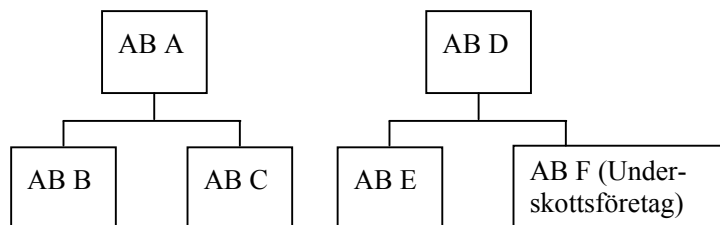
Det är inte ovanligt att bolagsförvärv omfattar en hel koncern. Spärren omfattar endast koncernbidrag som direkt eller indirekt erhållits från det nya moderbolaget och dess koncernbolag före ägarförändringen.

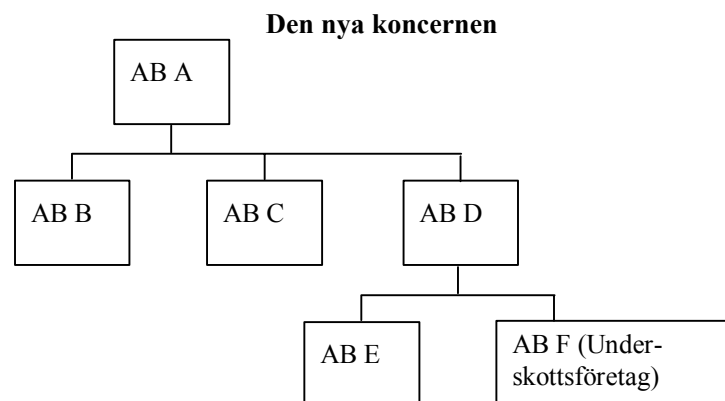
Exempel

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 underskotts företag.

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





7.5 Olika spärrsituationer

När det gäller belopps- och koncernbidragsspärren finns det i princip nedanstående fyra spärrsituationer.

Situation 1

Ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag (40 kap. 10 § IL).



Ett aktiebolag anses i detta sammanhang 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 över sina dotterdotterföretag etc.

Situation 1 föreligger också när den nya ägaren är en ekonomisk förening, en bank, ett försäkringsbolag eller en stiftelse och underskotts företaget 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).

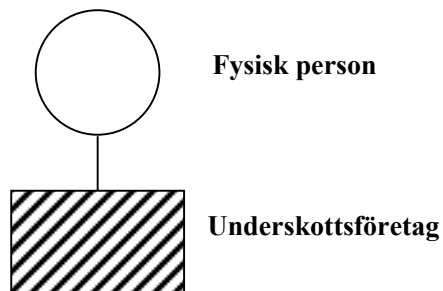
Både beloppsspärren och koncernbidragsspärren är tillämpliga.

Situation 2

I andra fall än de som angetts under Situation 1 ovan blir beloppsspärren 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 sådan person som anges i 2 eller 3 är delägare direkt eller genom 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 förvärvat 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 spärregeln 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 spärregeln ska inte heller anses ha uppkommit för det fall den nya ägaren de två närmast föregående beskattningsåren haft ställning som företagsledare i underskotts företaget (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 underskotts företag 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 avses i den här situationen kan ge koncernbidrag med skatterättslig verkan till underskotts företaget behövs inte koncernbidragsspärren.

Situation 3

En grupp fysiska personer eller andra rättssubjekt förvärvar under en femårsperiod dels var och en andelar med minst 5 procent av rösterna i ett underskotts företag, dels tillsammans andelar med mer än 50 procent 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 är 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.

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 infly-

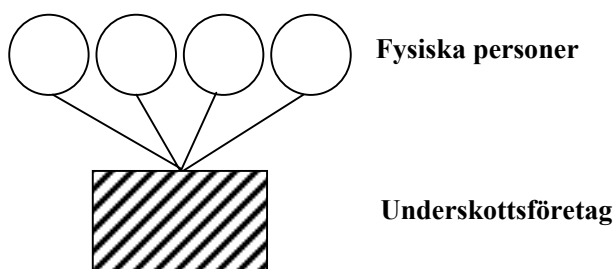
Även vissa förvärv som gjorts av företag eller annan juridisk person ska beaktas

tande över - innehar andelar med minst fem procent av röstetalet, eller

2. en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som ett sådant företag som avses i 1 har ett bestämmande inflytande över.

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 spärregeln inte om det bestämmande inflytandet respektive förvärvet av aktierna eller andelarna erhålls genom arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden.

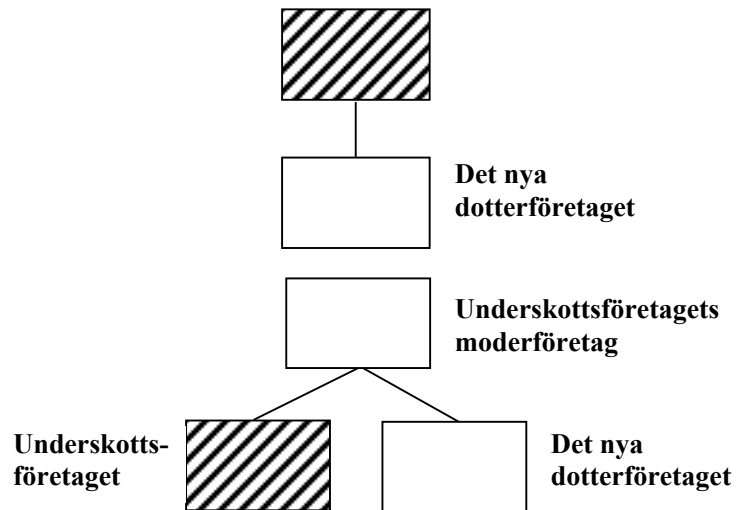
I samband med att reglerna fördes över till IL anförde Lagrådet att lagtextens ordalydelse synes omfatta även t.ex. fall då en och samma aktiepost med mer än tio procent av röstetalet bytt ägare mer än fem gånger under femårsperioden trots att någon sådan avsikt, såvitt Lagrådet förstod, inte hade varit 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

Ett underskotts företag eller ett moderföretag till ett sådant företag får bestämmande inflytande över ett annat företag (40 kap. 14 § IL).



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).

7.6 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. Det samma 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 delägarätter 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.