

Institutionen för ekonomi

Handledare: Stefan Aldén

Datum: 2006-06-07

Filosofie kandidatuppsats i skatterätt



Fusion

**– med särskild inriktning på avdragsbegränsningar för
kvarstående underskott**

Författare: Beata Klinkert Egrenius
Carina Löfvall-Andersson

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BFL	Bokförningslag (1976:125)
BFN	Bokförningsnämnden
FUL	lag (1998:1603) om beskattning vid fusioner och fissioner och verksamhetsöverlåtelse
IGOL	lag (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstrukturerings inom EG
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
KR	Kammarrätten
LAU	lag (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet
LR	Länsrätten
mom.	moment
Prop.	Proposition
Ref.	Referens
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SKM	Skattemyndigheten
SOU	Statens Offentliga Utredning
SRN	Skatterättsnämnden

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. INLEDNING.....	4
1.1 PROBLEMSTÄLLNING.....	5
1.2 SYFTE.....	5
1.3 AVGRÄNSNINGAR.....	5
1.4 METOD.....	6
1.5 DISPOSITION.....	7
2. ALLMÄNT OM FUSIONER.....	9
2.1 HISTORIK.....	9
2.2 BEGREPPET FUSION.....	10
2.3 KVALIFICERAD FUSION.....	11
2.4 PRAKTISKT TILLVÄGAGÅNGSSÄTT AV FUSION.....	15
2.5 KAPITELSAMMANFATTNING.....	16
3. BEGRÄNSNINGAR I RÄTTEN ATT UTNYTTJA UNDERSKOTT.....	17
3.1 OLIKA SPÄRRSITUATIONER.....	18
3.2 BELOPPSSPÄRREN.....	19
3.3 KONCERNBIDRAGSSPÄRREN.....	23
3.4 FUSIONSSPÄRREN.....	25
3.5 JÄMFÖRELSE MELLAN SPÄRRARNAS BETYDELSE.....	26
3.6 KAPITELSAMMANFATTNING.....	31
4. ALTERNATIV TILL FUSION.....	32
4.1 UNDERPRISÖVERLÅTELSE MED EFTERFÖLJANDE FRIVILLIG LIKVIDATION.....	32
4.2 KAPITELSAMMANFATTNING.....	33
5. ANALYS.....	34
5.2 KAPITELSAMMANFATTNING.....	38
6. SAMMANFATTNING.....	39

Källförteckning

1. Inledning

Företag är i behov av att gå samman i större enheter, för att rationalisera verksamheten och uppnå synergieffekter. En fusion kan vara lösningen. EG-direktivets regler utgör grunden till den skatterättsliga definitionen om fusion och har implementerats i svensk skatterätt i 37 kapitlet IL om fusioner och fissioner. I följande uppsats fokuserar vi vår syn på de skatterättsliga konsekvenserna vid en fusion. Följaktligen skildras villkoren för uppskjuten beskattning vid kvalificerade fusioner.

En fusion innebär att ett företag övertar ett annat företags tillgångar och skulder utan en mellanliggande likvidation. Det finns olika fusionsformer, vilka finns definierade i 23 kapitlet ABL, nämligen absorption och kombination. Det övertagande företaget träder in i det överlåtande företags skattemässiga situation. Dubbelbeskattning skjuts upp till dess att det övertagande bolaget delar ut vinstmedel till aktieägare eller tillgångarna avyttras. Uppskjuten beskattning tillämpas enligt lagen obligatoriskt vid fusioner, dock endast efter yrkande vid verksamhetsöverlåtelser¹. Företag som fusioneras kan ha underskott som uppkommit under det föregående beskattningsåret. Enligt huvudregeln kan underskott kvittas mot inkomst i samma näringsverksamhet närmast följande beskattningsår. Ibland täcker inte årets inkomster årets förluster och då "rullas" förlusterna framåt och sparas till nästkommande år. I praktiken finns det ingen tidsbegränsning vad gäller rätten till avdrag. Vid en fusion kan rätten till avdrag för kvarvarande underskott övertas men med vissa inskränkningar. Underskotts begränsningar är mycket viktiga regler som aktualiseras vid fusion. De spärrar som har praktisk betydelse vid fusionsförfarandet är fusionsspärren, beloppsspärren och koncernbidragsspärren som regleras i 37 kapitlet IL och 40 kapitlet IL. Det finns väsentliga skillnader mellan reglerna, vilka kommer att beaktas i uppsatsen.

En fusion innebär en ägarförändring, vars regler skiljer sig från underskottlagens regler. Fusionslagen samt underskottslagen kan leda till märkliga och oväntade resultat vid vissa situationer. En del av dem aktualiseras i vår uppsats.

En omedelbar beskattning kan även skjutas upp vid andra situationer, vilka beskrivs kortfattat. Ett alternativ till fusion kan vara en underprisöverlåtelse, av en tillgång, verksamhet eller verksamhetsgren, med efterföljande frivillig likvidation. Underprisöverlåtelse ger möjlighet till undantag från uttagsbeskattning enligt 23 kapitlet IL.

¹ KPMG, (2001) *Skattehandboken* s.178

Beskattningen skjuts upp till dess att förvärvaren realiserar vinsten som uppkommer vid en avyttring till utomstående.² En frivillig likvidation kan kombineras med fusion i huvudsak inom koncerner. Är dotterbolagets verksamhet känd och utan anmärkningar kan en fusion vara aktuell. Råder det tveksamheter om dotterbolagets tidigare verksamhet torde en likvidation vara förmånligare eftersom ansvaret för dotterbolagets skulder upplöses med dotterbolaget.

1.1 Problemställning

- Vilka begränsningsregler beträffande kvarstående underskott, gäller vid fusioner i 37 kapitlet IL och vad innebär dessa bestämmelser?
- På vilket sätt skiljer sig dessa bestämmelser från underskottsreglerna i 40 kapitlet IL?
- Är eventuella skillnader avsedda och/eller motiverade?

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att förklara innebörden av begränsningsreglerna med fokus på kapitel 37 IL jämfört med kapitel 40 IL beträffande underskottsavdrag vid fusioner och andra typer av ägarförändringar, samt att försöka förklara vad eventuella skillnader beror på och var de finns.

1.3 Avgränsningar

I samband med fusion aktualiseras flera olika regelsystem. Bolagen ska företa fusionen enligt bolagsrättsliga regler som ställs i ABL. Bokföring av fusionen ska ske enligt redovisningsregler som finns i ABL, BFL och i "god redovisningssed". Redovisningen ska även uppfylla villkor som ställs i de skatterättsliga reglerna enligt IL och för en korrekt taxering enligt TL.

I uppsatsen kommer vi att huvudsakligen begränsa oss till skatterättsliga regler i IL som uppkommer vid vissa ägarförändringar genom fusion. Vi kommer att granska fusioner hos företag med kvarstående underskott. Underskott som uppkommer samma beskattningsår beaktas inte eftersom spärreglerna inte aktualiseras.

² Lodin, S-O, (2003) *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* s.435

Om ett företag med "nytt" underskott genomgår en ägarförändring före räkenskapsårets slut är det fullt möjligt att utnyttja underskottet som sedan framkommer i deklarationen³.

De civilrättsliga reglerna i ABL har vi endast som stöd vid fusionens praktiska förfarande. I 37 kapitlet IL finns regler angående både fusioner och fissioner. Med fission avses en ombildning enligt 37 kap. 5 § IL och kommer inte behandlas i uppsatsen. Vi kommer att belysa begränsningsreglerna som finns i 37 kapitlet IL om samt 40 kapitlet IL. Vi nämner samtliga begränsningar i rätten att utnyttja kvarvarande underskott men fokuserar oss enbart på beloppsspärren, koncernbidragsspärren och fusionsspärren. Detta för att få en helhetsbild av inskränkningar som finns i lagen.

Det finns 4 olika spärrsituationer som tillämpas vid ägarförändringar enligt underskottslagen. Vi bortser från situationer 2 och 3 då ett bestämmande inflytande övergår från ett företag till en fysisk person eller grupp av fysiska personer eller andra skattesubjekt enligt 40 kap. 11-12 §§ IL. Utifrån lagrummen riktar vi in oss på eventuella skillnader som finns mellan reglerna för att kunna besvara vår problemställning.

Vidare kommer vi att även beakta kapitel 23 IL om underprisöverlåtelser med en efterföljande frivillig likvidation, för att bredda och vidga förståelsen kring begränsningsregler vid uppskjuten beskattning. Detta gör vi kortfattat i ett litet kapitel för att upplysa om möjligheterna till alternativa lösningar.

1.4 Metod

Materialet i uppsatsen kommer att behandlas utifrån den rättsdogmatiska metoden med utgång från lagens ordalydelse och ändamål. De offentliga organen är skyldiga att följa normerna – de generella direktiven – vid utövning av "offentlig makt", se RF 1:1 3 st. det vill säga legalitetsprincipen om maktutövningens normbundenhet⁴.

Inom skatterätten innebär legalitetsprincipen att lagen ska tolkas med restriktion. Medlemmarna i samhället får enbart belastas med skatt, som kan fastställas med uttryckligt stöd i lag. Denna tolkning ska göras utan beaktande av vad skattemyndigheterna anses vara skäligt. Analogislut till den skattskyldiges nackdel får inte förekomma vid oklarheter.

³ Sandström, K och Svensson, U, (2005) *Skatteplanering. Handbok för seriös skatteplanering för privatpersoner och företag* s.169

⁴ Finna Rätt. *Juristens källmaterial och arbetsmetoder* s.44

Legalitetsprincipen medför inte att tolkningen av lagen inte får vara "fri" i förhållande till lagtexten, det vill säga domstolarna bör i tveksamma fall tolka rättsreglerna till fördel för den skatteskyldige.⁵

Lagar är de viktigaste rättskällorna i juridiken, och behandlas därför främst i uppsatsen. EG-direktivets fusionsbegrepp som har implementerats i svensk rätt och utgör grunden för det skatterättsliga fusionsbegreppet. Med stöd utav lagen, förarbeten, rättsfall, doktrin, samt artiklar, kommer vi att tolka lagtexten för att finna svaret på vårt problem.

I uppsatsen hänvisar vi till rättsfall och förhandsbesked som kan sägas "hellre fria än fälla" enligt legalitetsprincipen. Antalet rättsfall på området är få, vilket försvårat forskningen kring ämnet. Vi använder oss av förhandsbesked från Skatterättsnämnden (SRN) som är den första instansen som kan lämna ett bindande besked, som kan vidare överklagas till RR. Förhandsbesked torde vara ett lämpligt tillvägagångssätt inför en affärstransaktion om det finns en osäkerhet beträffande skatteregler. Det finns en förutsebarhet inom skatterätten, det vill säga de rättsliga konsekvenserna av ett handlande kan på förhand bedömas.⁶

Tolkningen av de skatterättsliga fusionsreglerna omfattas av komplexitet då regler har tillkommit och ändrats många gånger. För att öka förståelsen i tolkningen av lagrum har vi använt oss av förarbeten i form av propositioner. Dessa har vi inte haft tillgång till i bokformat. Vi har hänvisat till propositioner, som vi sökt via Rixlex. Vi har använt oss av utskriftsvänligt format (Word) i den utsträckning propositionerna finns i detta format och utgått från dessa sidangivelser.

Under hela arbetsgången har vi även kommenterat innehållet med syfte att väcka intresset hos läsaren.

1.5 Disposition

Kapitel 2

Kapitlet behandlar fusioner och inleds med en kort sammanfattande historik om fusionsregler och dess utveckling. Därefter definieras fusionsbegreppet ur ett skatterättsligt perspektiv. De olika villkoren för kvalificerade fusioner samt beskattningsreglerna återges översiktligt. För att öka förståelsen och få en bättre uppfattning av fusionen beskrivs dess praktiska förfarande i korthet.

⁵ Lodin, S-O, m.fl.(2003). *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* s.583

⁶ Lodin, S-O, m.fl.(2003). *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* s.583

Kapitel 3

I kapitlet framställs gällande avdragsbegränsningar för kvarstående underskott enligt dels 37 kapitlet IL och dels 40 kapitlet IL. Reglerna finns för att täcka sådana ägarförändringar där ett bestämmande inflytande över ett företag övergår till någon annan. En ägarförändring inträffar även vid en fusion. I kapitlet behandlas olika spärrsituationer och en utförlig beskrivning av beloppsspärren, koncernbidragsspärren samt fusionsspärren sker. Dessa beskrivs med stöd i aktuella lagrum och illustreras genom olika exempel. Vid en jämförelse skildras de olika spärrarnas betydelse i sista delen av kapitlet.

Kapitel 4

I detta kapitel behandlas även andra typer av omstruktureringar. Det framställs en översiktlig beskrivning av alternativ till fusion, underprisöverlåtelser med efterföljande frivillig likvidation. Presentationen är överskådligt och endast i syfte att upplysa läsaren om att valmöjlighet till fusion finns.

Kapitel 5

I kapitlet presenteras en redogörelse av skillnader mellan de olika spärreglerna och varför skillnaderna finns, i form av en analys. Det tidigare framställda materialet analyseras utifrån dels egna och dels andras tolkningar. En diskussion kring skillnader mellan begränsningsregler väcks.

Kapitel 6

Det avslutande kapitlet innefattar en fullständig sammanfattning av hela uppsatsen och vad vi kommit fram till med hjälp av det framtagna materialet.

2. Allmänt om fusioner

2.1 Historik

Samhällsutvecklingen under 40-talet ledde till att koncerner bildades. Reglering om sammanslagning av aktiebolag till juridisk person saknades. Detta skapade behov av rättslig reglering för bolag inom koncernen, vilket resulterade i 1944 års ABL som trädde i kraft 1948. I denna lag infördes fusionsformen absorption mellan aktiebolag. Reglerna om skattekonsekvenser som en fusion kunde medföra var otydliga och därav begränsades förekomsten av fusioner till några få.⁷

I syfte att underlätta fusioner infördes skatterättsliga regler år 1950 i lagen om utskiftningskatt och i olika paragrafer i KL och SIL⁸.

1944 års ABL ersattes med 1975 års ABL som trädde i kraft 1 januari, 1977. De tidigare reglerna om fusion genom absorption överfördes samt nya regler om fusion genom kombination infördes. Regleringen i bolagsrätten medförde säkrare och lättare rättsligt förfarande vid fusioner av företag.⁹

När slopad kommunalbeskattning av kapitalinkomster för juridiska personer genomfördes år 1984, flyttades samtliga bestämmelser över till 2 § 4 mom. SIL¹⁰. År 1990 genomfördes en skattereform med stora förändringar av inkomstlagen och förvärvskällor, samt en utökning av fristående lagar. Efter skattereformen utvecklades nya spärregler för ägarförändringar i syfte att förhindra handel med underskottsbolag. Reglerna om beloppsspärr och koncernbidragsspärr infördes i 1993 års lag om avdrag för underskott av näringsverksamhet (LAU).¹¹

De skatterättsliga reglerna för internationella fusioner återfanns i IGOL som trädde i kraft år 1995. Medlemskapet i EU medförde att svenska regler anpassades till EG-rätten och därav tillkomsten av FUL år 1998. Denna lag ersatte 1999 års reglering av svenska fusioner i 2 § 4 mom. SIL samt internationella fusioner i IGOL. EG-fusionsdirektiv 90/434/EEG ligger till grund för den svenska regleringen.¹²

År 2000 infördes en ny inkomstskattelag i vilken under 37 kapitlet återfinns FULs reglering om fusioner och fissioner.

⁷ Löfgren, K och Haglund, L. Omstrukturering, fusion och rekonstruktion s.76

⁸ Prop. 1999/2000:2 s. 421

⁹ Smiciklas, M Fusion enligt ABL 14:8 s.39

¹⁰ Prop. 1999/2000:2 s.422

¹¹ Hulgaard, B (2000). *En ny inkomstskattelag*, Skattenytt s.3 ff

¹² Baran, M (2002). *Något om den skatterättsliga kontinuiteten vid fusioner*, Skattenytt s. 577 ff

2.2 Begreppet fusion

En fusion innebär att det ena företaget övertar det andra företags tillgångar och skulder utan en mellanliggande likvidation. Även om likvidation har påbörjats kan fusionen ändå äga rum om skifte av det överlåtande bolagets tillgångar inte har påbörjats. Likvidationen anses som avslutad, när anmälan om fusionen enligt 23 kap. 25 § ABL har registrerats eller tillstånd att verkställa en fusionsplan har registrerats enligt 23 kap. 34 § ABL. Det övertagande företaget kan inte vara i likvidation¹³. En fusion är oftast en underprisöverlåtelse¹⁴. Syftet med en fusion är att företag ska undantas från en omedelbar beskattning hos det överlåtande företaget¹⁵.

I fusionsdirektivet (90/434/EEG) förpliktas EG-länderna att i sina lagstiftningar införa de skatteregler som gäller i syfte att underlätta internationella fusioner. EG-direktivets regler har implementerats i den svenska skatterätten.¹⁶ Än så länge är det inte möjligt att genomföra fusioner mellan svenska och utländska företag som inte har ett fast driftställe i Sverige.

Skatterättslig fusionsdefinition enligt 37 kap. 3 § IL:

” Med fusion avses en ombildning som uppfyller följande förutsättningar:

- 1. Samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser hos ett företag (det överlåtande företaget) skall tas över av ett annat företag (det övertagande företaget).*
- 2. Det överlåtande företaget skall upplösas utan likvidation.”*

Definitionen överensstämmer med EG-fusionsdirektivet (90/434/EEG) enligt artikel 2 samt den civilrättsliga definitionen enligt 23 kap. 1 § ABL. Fusion är en sammanslagning av två eller flera företag. Den ena parten överlåter alla sina tillgångar och skulder till det övertagande företaget och därefter upplöses det förstnämnda utan likvidation. Det överlåtande bolagets rättshandlingsförmåga upphör. Ansvar för bolagets tillgångar och skulder övergår till det övertagande företaget och om det pågår en process eller processen kan inledas på grund av det upplösta bolagets inkomsttaxering kommer det övertagande företaget att vara parten i den processen¹⁷.

¹³ Bolagsverket. *Fusion genom absorption och kombination (AB)*

¹⁴ Prop 1998/99:15 s. 249

¹⁵ Skatteverket, (2005). *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m.* s. 442

¹⁶ Prop 1998/99:15 s. 213

¹⁷ RÅ 2002 ref.82.

Med företag enligt 37 kap. § 9 IL omfattas:

- svenskt aktiebolag,
- ekonomisk förening,
- svensk sparbank,
- utländskt bolag och företag som är hemmahörande i ett EG-land och som omfattas av fusionsdirektiv.

En fusion kan genomföras på två olika sätt enligt 23 kap. 1 § ABL:

1. Absorption innebär att ett eller flera företag (överlåtande företag) går upp i ett annat företag (övertagande företag). Det kan ske mellan dotterbolag och moderbolag eller mellan fristående bolag. Ett fusionsvederlag i form av aktier eller pengar, eller kombination av båda, till aktieägarna i det övertagande bolaget blir aktuell vid absorption mellan fristående bolag samt vid delvis ägda dotterbolag.

2. Kombination innebär att två eller flera företag (överlåtande företag) bildar ett nytt företag (övertagande företag) mot vederlag i form av aktier eller pengar eller en kombination av båda. Skattemässiga fusionsregler medför att de överlåtande företagen upplöses utan en negativ skatteeffekt¹⁸.

Vid fusionen skaffar sig företag kontroll över ett annat företag utan omvägen över likvidation. Det övertagande företaget förvärvar majoritet eller alla andelar i det förvärvade företaget. Oftast sker detta genom en vertikal integration för att ge ett enhetligt ägande. Transaktionskostnader i produktionsledet kan därigenom sänkas, vilket i sin tur kan ge större vinst.

Reglerna om fusion genom absorption mellan fristående bolag eller kombination är nästan identiska. Enda skillnaden är att i kombinationsformen krävs det två eller flera överlåtande bolag som tillsammans bildar ett bolag.¹⁹

2.3 Kvalificerad fusion

En fusion i sig innebär inte att beskattningen skjuts upp. För att åtnjuta skatteförmånen krävs att fusionen är kvalificerad. Lagen ställer krav på att en fusion ska vara kvalificerad genom att samtliga villkor enligt 37 kap. 11-15 §§ IL ska vara uppfyllda.

¹⁸ Löfgren, K och Haglund, L *Omstrukturering, fusion och rekonstruktion* s. 97

¹⁹ Heinstam, B (2004). *Fusioner & Fissioner. Praktisk handbok för aktiebolag* s. 24

Villkor vid kvalificerade fusioner

Det överlåtande företaget ska omedelbart före fusionen vara skattskyldigt i Sverige. Denna skattskyldighet gäller för inkomst av näringsverksamhet. Inkomsten får inte ha varit undantagen från beskattning på grund av skatteavtal enligt 37 kap. 11 § IL.

Nästa kontinuitetsvillkor som ska vara uppfyllt enligt 37 kap. 12 § IL innebär att det övertagande företaget omedelbart efter fusionen ska vara skattskyldigt i Sverige. Det vill säga vara skattskyldigt för samma verksamhet som överlåtaren och inkomsten får inte vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.

Vid en kvalificerad fusion behöver vederlaget inte betalas ut men det övertagande företaget får erlægga en ersättning endast till det överlåtande företags aktieägare enligt 37 kap. 13 § IL. Fusionsvederlaget får bestå av aktier i det övertagande företaget eller kontanter. Det kan även förekomma en blandning av båda.²⁰

Enligt 37 kap. 14 § IL får beskattningsåret inte överstiga 18 månader vid en kvalificerad fusion. Denna lagregel har tillkommit för att undvika att det övertagande företaget råkar in i en situation som medför beskattning för dels sin verksamhet, och dels det överlåtande företags verksamhet avseende ett annat beskattningsår.²¹ Enligt BFL får bolag tillämpa brutet räkenskapsår den 1/5-30/4, den 1/7-30/6 eller 1/9-31/8. När det föreligger bokföringsskyldighet eller räkenskapsår läggs om, får räkenskapsåret vara kortare än 12 månader och högst utsträckas till 18 månader²².

I ett enkelt exempel nedan visar vi hur diskrepanser med olika räkenskapsår mellan företagen kan påverka beskattningen.

Exempel 1

En fusion genomförs 1/10 år 2000. Det överlåtande företaget har kalenderår som räkenskapsår och det övertagande företags räkenskapsår är 1 juli - 30 juni. Beskattningsåret för det överlåtande företaget blir från 1/1 år 2000 till och med 30/6 år 2001, det vill säga 18 månader. Detta är max tid för att uppskjutningen av skatten ska vara möjlig.

Om det övertagande företaget istället haft ett räkenskapsår från 1 september – 31 augusti hade räkenskapsåret för den överlåtande verksamheten varit 20 månader.

²⁰ Skatteverket, (2005). *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m.* s. 445

²¹ Skatteverket, (2005). *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m.* s. 446

²² SOU 1998:1 s. 227

Villkoret enligt 37 kap. 14 § IL hade inte uppfyllts och undantaget från omedelbar beskattning hade fallit bort. Grunden till bestämmelsen är att en längre tid än 18 månader hade kunnat möjliggöra oönskade skattekrediter. Dock har skatteverket rätt att medge dispens om särskilda affärsmässiga skäl föreligger²³.

Reglerna om fusion gäller även för privatbostadsföretag. Ifall det överlåtande företaget är ett privatbostadsföretag måste det övertagande företaget vara en bostadsrättsförening, som är ett privatbostadsföretag enligt 37 kap. 15 § IL. Det övertagande företaget får inte vara ett aktiebolag.

Beskattning vid kvalificerade fusioner

Huvudregeln är att företag som fusionerats och uppfyller villkoren för kvalificerade fusioner undgår omedelbar beskattning. Det innebär att beskattningen skjuts upp tills moderbolag delar ut vinstmedel till aktieägarna eller att tillgångarna avyttras. Det överlåtande företaget ska ej beskattas för resultat det beskattningsår då fusionen genomfördes. Det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation samt, anses ha bedrivit det överlåtande företags verksamhet redan från ingången av det sista beskattningsåret enligt 37 kap. 18 § IL. Bolagen som fusioneras anses vara som en enhet, därav enhetsprincipen. Enligt principen är fusionen en icke-händelse, det vill säga som om överlåtelsen inte alls har förekommit. Enhetsprincipen är grunden till den generella kontinuitetsregeln som är en följd av att en fusion genomförs. Mahmut Baran har gjort en sammanfattning av kontinuitetsregeln i sin artikel:²⁴

- ⇒ de övertagna tillgångarna bibehåller sin karaktär hos det övertagande företaget,
- ⇒ den övertagna verksamheten beskattas på samma sätt som hos det överlåtande företaget,
- ⇒ det övertagande företaget ska i beskattningshänseende anses ha bedrivit det överlåtande företags verksamhet från ingången av beskattningsåret för det överlåtande företaget,
- ⇒ det övertagande företaget övertar skattemässiga ingångsvärden, avskrivningsplaner, innehavstid avseende de övertagna tillgångarna,
- ⇒ rätten till avdrag för underskott hos de överlåtande företaget övergår på det övertagande företaget.

²³ SOU 1998:1 s. 228

²⁴ Baran, M (2002). *Något om den skatterättsliga kontinuiteten vid fusioner*, Skattenytt s. 577 ff

Enligt förarbeten kan karaktärsbyte bli aktuellt om en övertagen tillgång kan användas på annat sätt än hos det överlåtande företaget²⁵. Skattereglerna är komplexa beroende på vilka företag som fusioneras, samt vilka slags tillgångar som överförs "skattefritt". Det bekräftas i nedanstående rättsfall.

Rättsfallet RÅ 2000 ref. 18 illustrerar kontinuitetsprincipen genom att visa att villkoren för undantag från omedelbar beskattning har ansetts vara uppfyllda när ett dotterbolag absorberades av ett moderbolag. Dotterbolaget förvaltar och äger aktier i ett antal företag som till övervägande del är intresseföretag, medan moderbolaget är ett investmentföretag. Fallet avser avyttring av aktier som moderbolaget övertog genom fusion, om aktierna ska schablonbeskattas eller beskattas konventionellt. Investmentbolagets skattepliktiga inkomst utgörs av ett schablonbelopp. En inkomst som för ett helt år motsvarar 1,5 % av värdet på investmentbolagets delägarätter vid beskattningsårets ingång enligt 39 kap. 14 § p. 2 IL beskattas. Konventionell beskattning innebär avtalsenlig beskattning där inkomster beskattas på ett traditionellt sätt.

Enligt SRN innebär kontinuitetsregeln att en fusion som allmän regel i inkomsthänseende, ska behandlas som en så kallad generalsuccession. Det övertagande företaget träder in i det överlåtande företags skattemässiga situation vid tidpunkten för fusionen. Investmentföretaget, moderbolaget, som anskaffat aktier från dotterbolaget, har ansetts skattskyldigt för kapitalvinster på dessa aktieinnehav. Moderbolaget fick genom fusionen aktier som träffas av konventionell beskattning istället för schablonbeskattning. Regeringsrätten konstaterade att värdepapper som förvärvades genom fusionen måste hållas åtskilda från övrigt värdepappersinnehav, i en särskild "aktiefälla" enligt 48 kap. 26 § IL, på samma sätt som om dotterbolaget fortfarande hade ägt dem.

I ett annat rättsfall RÅ 2000 ref. 36 beskrivs ett moderbolag som genom fusion har övertagit ett helägt dotterbolags tillgångar och skulder. Moderbolaget ansågs ha rätt, att vid beräkning av underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader, tillgodoräkna sig ett negativt belopp som för beskattningsåret före fusionsåret beräknats för dotterbolaget.

RR fastställde att moderbolaget genom fusionen får överta dotterbolagets pensionsförpliktelser samt det negativa beskattningsunderlaget. Även i detta rättsfall illustreras kontinuitetsprincipen genom att fallet behandlas som en generalsuccession.

²⁵ Prop. 1998/99:15 s. 218

I båda rättsfallen tog RR ställning till frågor som inte är direkt reglerade i lagstiftningen. Tillämpningsområdet för kontinuitetsregeln har utvidgats genom dessa avgöranden och gjort den mer generell. Beskattning ska inte ske vare sig hos det överlåtande företaget eller hos det övertagande företaget på grund av fusionen. Det finns inte heller några andra skatteförmåner som är åsyftade med en fusion. Det övertagande företaget ska inte försättas i en bättre skattemässig position än det överlåtande företaget hade innan fusionen. Fusionen ska varken förbättra eller försämma det övertagande bolagets skattemässiga position jämfört med om att fusionen inte hade företagits.²⁶

En fusion som inte är kvalificerad aktualiserar ej uppskjuten beskattning:

- Det överlåtande företaget kommer att beskattas för intäkt av näringsverksamhet vid överlåtelsen.
- Det övertagande företaget kan ej utnyttja kvarvarande underskott hos det överlåtande företaget.
- Rätten till avdrag för kvarstående underskott saknas.

2.4 Praktiskt tillvägagångssätt av fusion

De civilrättsliga reglerna gällande fusioner finns i 23 kapitlet ABL. För att en fusion ska bli godkänd kräver Bolagsverket ett visst förfaringsätt. En fusionsplan innehållande en redogörelse om fusionens lämplighet för bolaget ska upprättas. Inom en månad ska moderbolaget anmäla denna plan till Bolagsverket för registrering. Ett yttrande från revisorerna i samtliga bolag ska medfölja fusionsplanen.²⁷ Revisorernas uppgift är att bedöma om fusionen medför någon fara för borgenärernas rätt till betalning samt om ett eventuellt fusionsvederlag har bestämts på ett sakligt och korrekt sätt²⁸.

En fusion kan medföra ett dilemma för revisorer som ska granska fusionsförslaget då den kommer från samma personer som utsett dem. Det i sin tur kan skapa moraliska problem och jävsituationer.

Den objektiva granskningen torde vara svår²⁹. Handlingarna ska vara daterade och underskrivna av minst halva antalet styrelseledamöter i samtliga bolag. Moderbolaget ska tidigast en månad och senast två månader efter kungörelsen ansöka om tillstånd att verkställa fusionsplanen. Bolagens kända borgenärer ska underrättas om fusionsplanen.

²⁶ Baran, M (2002). *Något om den skatterättsliga kontinuiteten vid fusioner*, Skattenytt s. 577 ff

²⁷ Bolagsverket blankett nr. 831.3

²⁸ Heinestam, B (2004). *Fusioner & Fissioner. Praktisk handbok för aktiebolag* s. 212

²⁹ Heinestam, B (2004). *Fusioner & Fissioner. Praktisk handbok för aktiebolag* s. 212

I vissa situationer krävs även besked från Konkurrensverket om att fusionen inte förbjuds enligt konkurrenslagen.³⁰

Styrelsen för det övertagande bolaget ska under bildande anmäla fusionen för registrering senast två månader från Bolagsverkets tillstånd till verkställande av fusionsplanen eller när tillstånd meddelats av rätten senast två månader efter det att rättsens beslut vunnit laga kraft. Revisorernas intygande om att bolagets tillgångar har överlämnats till det övertagande bolaget ska medfölja anmälan.

Lagen begränsar inte överlåtelsens tidpunkt. Det överlåtande bolaget upplöses samtidigt som dess tillgångar och skulder förs över på det övertagande företaget.

Om reglerna inte efterlevs kan konsekvenserna bli att fusionen underkänns eller att bolagen kan ådra sig skådeståndsansvar.

2.5 Kapitelsammanfattning

Fusion innebär en sammanslagning av två eller flera företag. Sammanslagningen kan ske genom absorption eller kombination. Det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation. Regleringen om fusioner är till för att bolagen inte ska skaffa sig otillbörliga skatteförmåner.

För att åtnjuta skatteförmåner och undgå omedelbar beskattning krävs det att fusionen är kvalificerad. Kraven finns i 37 kapitlet IL. En del rättsfall som har utvidgat tillämpningsområdet för kontinuitetsregeln beskrivs kortfattat i kapitlet. Kapitlet avslutas med en beskrivning av det praktiska tillvägagångssättet som Bolagsverket tillämpar vid fusioner i enlighet med ABL.

³⁰ Bolagsverket blankett nr. 831.3

3. Begränsningar i rätten att utnyttja underskott

Den skatteskyldige har i praktiken avdragsrätt för sina utnyttjade underskott. I regel kan inte avdragsrätten överföras på någon annan. I vissa fall kan rätten för kvarstående underskott hos överlåtande företag tas över av övertagande företag men med vissa inskränkningar.³¹

Beskattningsårets uppburna underskott omfattas inte av inskränkningar vilket innebär att årets avdrag för underskott kan utnyttjas fullt ut oavsett ägarbyten. Vid en eventuell försäljning innan räkenskapsåret slut kan de utnyttjas helt av bolaget. Spärreglerna omfattar inte heller sparade förluster på kapitalplaceringsaktier "aktiefällan" samt fastigheter "fastighetsfällan", eftersom de kan utnyttjas fullt ut efter ägarförändringen. Huvudregeln enligt 40 kap. 2 § IL är att kvarstående underskott av näringsverksamhet från föregående beskattningsår ska dras av. Avdraget görs året efter underskottets uppkomst oavsett om ytterligare underskott har uppkommit. Underskotten "rullas" framåt. Finns det näringsinkomster i den egna verksamheten kvittas de mot underskotten.

I 37 kapitlet IL och 40 kapitlet IL finns spärregler som inskränker eller i vissa situationer eliminerar avdragsrätten för kvarstående underskott vid vissa ägarförändringar. Reglerna är avsedda för att täcka in sådana ägarförändringar där det bestämmande inflytandet över ett företag övergår till ett annat företag eller en fysisk person/grupp av fysiska personer eller andra rättssubjekt enligt 40 kap. 11-12 §§ IL. Ett bestämmande inflytande innebär att mer än 50% av aktierna har förvärvats och kan omfatta flera led. Om MB A får ett bestämmande inflytande över DB B och DB B har ett bestämmande inflytande över DDB C, anses även MB A ha bestämmande inflytande över DDB C.

Ägarförändringsbegreppet är definierat i 40 kap. 8 § IL och innefattar fyra olika spärrsituationer enligt 40 kap. 10-14 §§ IL. Spärrarna som tillämpas beroende på situationen är koncernbidragsspärren och beloppsspärren. En ägarförändring inträffar även vid fusioner och då blir fusionsspärren enligt 37 kap. 24 § IL tillämplig. Spärreglerna omfattar inte sparade förluster på kapitalplaceringsaktier eller fastigheter beroende på att de kan utnyttjas fullt ut vid ägarbytet³².

Det finns ytterligare ett antal begränsningar vad gäller avdragsrätten. Den som är försatt i konkurs har inte rätt till avdrag för underskott enligt 40 kap. 20 § IL.

³¹ KPMG, (2001). *Skattehandboken* s. 203

³² Sandström, K och Svensson, U, (2005). *Skatteplanering. Handbok för seriös skatteplanering för privatpersoner och företag* s. 169

Denna begränsningsregel innebär att de underskott som har uppkommit före konkursen inte omfattas av avdragsrätten. Om borgenärerna erhåller full betalning och konkursen läggs ned medges avdrag för underskottet i efterhand. Vid ackord utan konkurs eller skuldsanering enligt skuldsaneringslagen minskas avdraget för underskott enligt 40 kap. 21 § IL. Denna regel innebär att det minskade avdraget motsvaras av den summa som fallit bort genom ackordet eller skuldsaneringen.³³

Om staten äger samtliga andelar i statligt helägda banker och andra kreditinstitut och överlåter andelar gäller begränsningar enligt 40 kap. 22 § IL. Det innebär att institut som har fått statligt stöd inte får dra av underskott uppkomna beskattningsåret före överlåtelsen.³⁴

Begränsningar vid överlåtelser enligt regeln "Lex Kockum" i 40 kap. 24 § IL gäller när ett aktiebolag eller en ekonomisk förening överlåter sin näringsverksamhet eller sina tillgångar till staten, ett landsting eller en kommun. Underskott som uppkommit i samband med eller före överlåtelsen får inte kvittas mot inkomst som uppburits av företaget efter överlåtelsen. Om överlåtelsen är ett normalt led i företagets verksamhet eller en överlåtelse inom en koncern, gäller inte denna begränsning. Syftet med regeln är att ett aktiebolag, eller en ekonomisk förening, inte ska kunna tillgodoräkna sig avdrag för tidigare förluster på skulder som övertagits av staten.³⁵

3.1 Olika spärrsituationer

Beloppsspärren och koncernbidragsspärren utlöser fyra olika spärrsituationer 1, 2, 3 och 4. Två av dessa situationer 1 och 4 tillämpar vi i vår uppsats. Vi inriktar oss på sådana ägarförändringar där bestämmande inflytande över ett företag övergår till ett annat företag. Vi bortser från situationer 2 och 3 då ett bestämmande inflytande övergår från ett företag till en fysisk person eller grupp av fysiska personer eller andra skattesubjekt enligt 40 kap. 11-12 §§ IL.

Situation 1

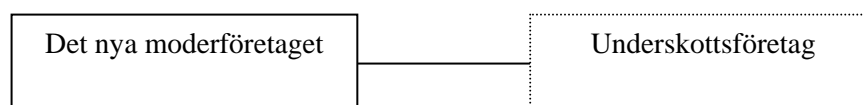
Ett företag får bestämmande inflytande över ett underskottsföretag eller dess moderföretag vid ägarförändring. Beloppsspärren och koncernbidragsspärren blir tillämpliga om inte företaget som får bestämmande inflytande redan innan ägarförändringen ägde företaget och ingick i samma koncern som underskottsföretaget enligt 40 kap.10 § 1-2 st. IL.

³³ KPMG, (2001). *Skattehandboken* s. 204

³⁴ KPMG, (2001). *Skattehandboken* s. 208

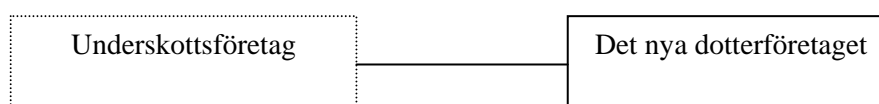
³⁵ KPMG, (2001). *Skattehandboken* s. 208

Först reduceras underskottet genom beloppsspärren, därefter kan en prövning ske om koncernbidragsspärren kan tillämpas på kvarstående underskott.

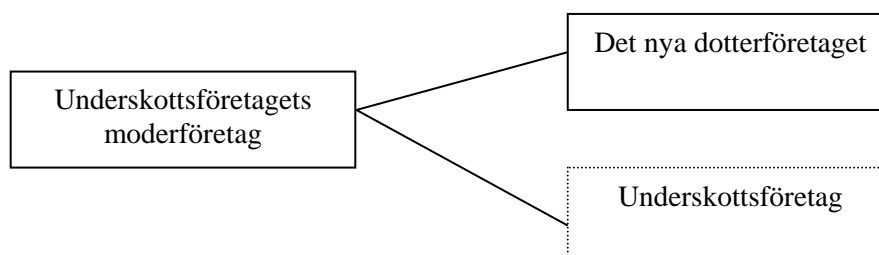


Situation 4

Koncernbidragsspärren inträder när ett underskottsföretag eller dess moderföretag får bestämmande inflytande över ett annat företag. Detta under förutsättning att företagen inte ingick i samma koncern som underskottsföretaget enligt 40 kap. 14 § IL. Genom spärren torde lagen förhindra situationer då ett underskottsföretag eller moder till ett underskottsföretag förvärvar andelar i ett företag med övervärden och därigenom kan utnyttja koncernbidragsrätten från det nya dotterföretaget till förlustföretaget för att kvitta sina underskott.



eller



3.2 Beloppsspärren

Beloppsspärren inträder vid vissa ägarförändringar när ett företag får bestämmande inflytande över ett förlustföretag. Gällande regler återfinns i 40 kap. 15-17 §§ IL som aktualiseras även vid en fusion enligt 37 kap. 21 § 2 st. IL. Regleringen innebär att det övertagande företaget får göra avdrag med 200% av förvärvsutgiften. Avdragsrätten till resterande underskott faller bort definitivt.

Spärren gäller inte då företagen ingick i samma koncern före ägarförändringen eftersom det övertagande företaget redan före fusionen hade bestämmande inflytande över det överlåtande företaget³⁶.

³⁶ KPMG, (2001). *Skattehandboken* s. 183

Beloppsspärren enligt 37 kap. 23 § IL gäller inte vid fusioner som avses enligt lagen om ekonomiska föreningar, sparbankslagen samt lagen om medlemsbanker.

Syftet med beloppsspärren är att handel med bolag vars huvudsakliga värde består av rätten till förlustavdrag (framförallt skalbolag) ska begränsas. Företag med verklig substans som överlåts drabbas inte av beloppsspärren eftersom behovet av regeln inte föreligger. Köpeskillingen för dessa bolag blir som regel hög, jämfört med värdet av bolagets underskott³⁷.

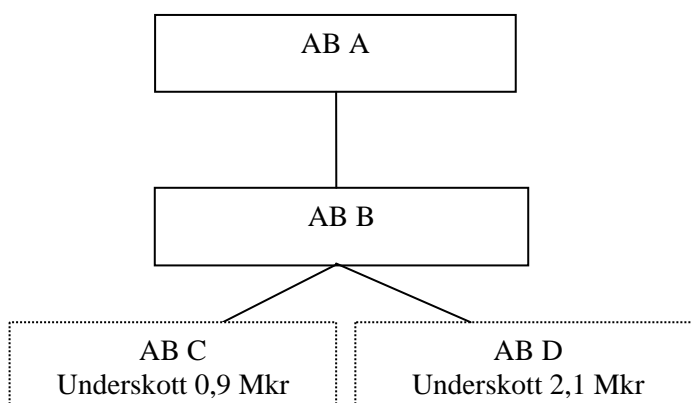
Om ägarbytet avser ett moderföretag till underskottsföretag prövas beloppsspärrens tillämplighet på förvärvskostnaden. Finns det flera underskottsföretag proportioneras begränsningen efter respektive underskottsföretags andel av koncernens sammanlagda underskott enligt 40 kap. 15 § 2 st. IL. I "Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m." illustreras ett exempel på en sådan situation:

Exempel 2

AB A köper 100% av aktierna i AB B för 1 miljon kronor från en oberoende part. AB B har två helägda dotterbolag AB C och AB D. I dotterbolagen finns outnyttjade underskott på 3 miljoner kronor. Beloppsspärren tillämpas. Vederlaget på 1 miljon kr ger en avdragsrätt på 2 miljoner kronor som fördelas proportionellt mellan underskottsbolagen. Den överskjutande delen av underskottet i C och D, det vill säga sammanlagt 1 miljon kronor går förlorat för all framtid då koncernbidragsrätt inte föreligger.

$$\text{AB C:s del till } 0,9 \text{ Mkr} / 3 * 1 \text{ Mkr} * 200\% = 0,6 \text{ Mkr}$$

$$\text{AB D:s del till } 2,1 \text{ Mkr} / 3 * 1 \text{ Mkr} * 200\% = 1,4 \text{ Mkr}$$



³⁷ Sandström, K och Svensson, U, . (2005). *Skatteplanering. Handbok för seriös skatteplanering för privatpersoner och företag* s.73

Under samma förutsättningar som finns i exempel 2, men om AB A först förvärvar 49% av aktierna och därefter resterande 51% av aktierna, får AB A inte ett bestämmande inflytande över AB B vid första köpet, utan vid det andra köpet då samtliga aktier förvärvas. Även vid denna situation tillämpas beloppsspärren på hela köpeskillingen och den överskjutande delen på 1 miljon kronor går förlorad.

Skulle däremot AB A förvärva ett bestämmande inflytande (över 50%) över AB B vid första köpet beräknas beloppsspärren endast på den delen av köpeskillingen oavsett om den resterande delen förvärvas vid ett senare tillfälle. Återstående del av underskottet faller bort definitivt.³⁸ Avdragsrätten för det kvarstående underskottet nästan halveras, vilket medför att det torde vara bättre att vänta med förvärvet som ger ett bestämmande inflytande till det senare tillfället.

Anskaffningsutgiften ska minskas med eventuella kapitaltillskott till underskotts företaget för att förhindra att beloppsspärren kringgås. Detta gäller även kapitaltillskott till annat företag inom den koncern som underskotts företaget efter ägarförändringen ingår i. Om kapitaltillskott har tillförts två år före det beskattningsår då ägarförändringen ägde rum, reduceras anskaffningsutgiften med motsvarande summa enligt 40 kap. 16 § IL. Frågan om nyemission är ett kapitaltillskott har avgjorts i följande rättsfall.

I förhandsbeskedet SRN 2000-12-07 avgörs om nyemission är ett kapitaltillskott. B-gruppen AB förvärvade 55% av aktierna i AB A genom två riktade nyemissioner. Genom den andra nyemissionen fick B-gruppen AB bestämmande inflytande över underskotts företaget AB A.

SRN beslut innebar att en nyemission är att klassificera som ett kapitaltillskott. De kapitaltillskott som avses är de som har lämnats inom en viss tidsrymd före ägarförändringen enligt 40 kap. 16 § IL. Dessutom säger lagregeln att förvärvskostnaden ska minskas med kapitaltillskottet vid beräkning av kvarstående underskottsavdrag enligt beloppsspärren. Men lagtexten reglerar kapitaltillskott som föregår ägarförändringen och inte kapitaltillskott som är ägarförändringen. Emissionen utlöste själva ägarförändringen och ska således inte minska förvärvskostnaden. Slutsatsen från SRN är att AB A:s avdrag för kvarstående underskott bifalls.

En liknade dom har avgjorts i Kammarrätten, KRNS 2003-03-13 mål nr 401-01. AB B har förvärvat aktier i AB A och därigenom fått ägarinflytande. SKM har nekat AB A avdrag för kvarstående underskott, med hänvisning att nyemission är kapitaltillskott.

³⁸ Skatteverket, (2005). *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m.* s. 196

Anskaffningskostnaden för den nye ägaren skulle reduceras med kapitaltillskottet enligt beloppsspärren. AB A överklagade SKM:s beslut. Länsrätten avslog överklagandet. Kammarrätten ändrade länsrättens dom. Den nyemission som utlöste själva ägarförändringen i likhet med SRN 2000-12-07 ska inte minska förvärvskostnaden. Det har konstaterats att det saknas underlag i lagtexten vad gäller nyemission som medför själva ägarförändringen. Det torde kunna sägas att rätten har valt att döma enligt legalitetsprincipen till den skattskyldiges förmån då stöd i lagen saknas. Regleringen tar sikte på sambandet mellan köpeskillingen och det kvarstående underskottsavdraget³⁹.

Kapitaltillskott lämnas oftast av aktieägare men kan även lämnas av annan. Två olika former av kapitaltillskott kan ske. En av dem är ovillkorat kapitaltillskott, vilket lämnas helt utan förbehåll om återbetalning. Den andra formen är villkorat kapitaltillskott som lämnas med krav på återbetalning. Denna återbetalning kan ske när bolagets fria egna kapital medger det. Villkoret om återbetalning är inte riktat mot bolaget utan mot aktieägarna.⁴⁰ Skatteverkets uppfattning är att villkorat kapitaltillskott ska jämföras med ett lån utan säkerhet. Avsikten med ett villkorat kapitaltillskott är att återbetalning ska ske.⁴¹

Enligt vår mening torde det vara så att denna form av kapitaltillskott inte kan användas i samband med en nedskrivning av köpeskillingen. Rättsläget är ovisst beträffande villkorat kapitaltillskott⁴².

I ett ej överklagat rättsfall KRNG 2003-04-23, mål nr 2680-02, behandlas ett villkorat aktieägartillskott som lämnas av aktieägare till ett underskottsforetag. Efter tillskottet förvärvar samma aktieägare bestämmande inflytande i underskottsforetaget. Skatteverkets beslut om att det villkorade aktieägartillskottet ska reducera anskaffningskostnaden, överklagades till Länsrätten som biföll besvären. Länsrätten finner att anskaffningskostnaden för aktier i ett underskottsforetag troligtvis inte påverkas av att köparen lämnat aktieägartillskott. Det villkorade kapitaltillskottet ska därför inte reducera anskaffningskostnaden. Skatteverket överklagade till Kammarrätten, som biföll överklagandet med motivering att kapitaltillskottet inte ska öka försäljningspriset så att underlaget för beräkning av beloppsspärren höjs. Kammarrätten bedömde att ett villkorat aktieägartillskott utgör ett sådant kapitaltillskott som ska minska anskaffningskostnaden för aktierna.

³⁹ Lodin, S-O m.fl. (2003). *Inkomstskatt – en läro- och handbok*, s. 463

⁴⁰ KPMG (2001). *Skattehandboken* s. 161f

⁴¹ Skatteverket, (2005). *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m.* s.60

⁴² KPMG (2006). *Skattehandboken* s. 248

Undantag till beloppsspärren enligt 40 kap. 17 § IL får medges om det är befogat ur samhällsekoniskt synpunkt, att ägarbytet har väsentlig innebörd, och att ägarbytet i annat fall inte är genomförbar. Det görs genom ansökan till regeringen. Undantagsregeln bör dock tillämpas "synnerligen restriktivt" enligt förarbeten till lagstiftningen⁴³.

3.3 Koncernbidragsspärren

En koncern enligt 1 kap. 11 § ABL föreligger om ett aktiebolag äger mer än 50% av rösterna i ett annat bolag. Varje bolag ses som ett enskilt skattesubjekt. I lagstiftningen tas hänsyn till koncernförhållanden i olika avseenden. Koncernbidragsreglerna enligt 35 kapitlet IL möjliggör rätten att lämna och ta emot koncernbidrag för bolag inom en helägd koncern. En förutsättning för koncernbidragsrätt är att moderbolaget direkt eller indirekt äger mer än 90% av aktierna enligt 35 kap. 2 § IL. Dotterföretaget ska ha varit helägt under hela det beskattningsår innan det år koncernbidrag kan lämnas eller mottagas. Koncernbidrag är en ren inkomstöverföring och resultatutjämning mellan bolag inom en koncern. Inkomstöverföringen utgör inte ersättning för något och svarar inte mot prestationer. Bidraget behandlas som en avdragsgill kostnad hos givaren och en skattepliktig intäkt hos mottagaren under förutsättning att de formella premisserna föreligger enligt 35 kap. 3 § IL.

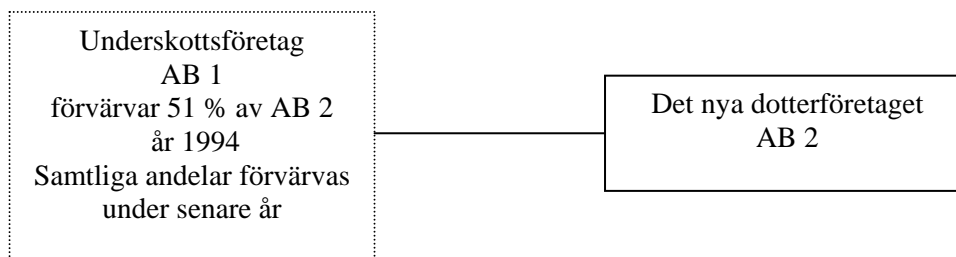
Koncernbidragsspärren inträder vid en ägarförändring. Det övertagande företaget kan vara ett underskottsföretag eller moderföretag till ett underskottsföretag som får bestämmande inflytande över underskottsföretaget eller ett annat företag. Ingick företagen i samma koncern före ägarbytet gäller inte koncernbidragsspärren.

Koncernbidragsspärren innebär att underskott som underskottsföretaget hade kvar när förvärvet skedde får kvittas bara mot överskott som uppkommer hos underskottsföretaget och således inte mot koncernbidrag som underskottsbolaget tar emot. Spärren gäller från det beskattningsår ägarförändringen ägde rum och de fem därpå följande beskattningsåren enligt 40 kap. 18-19 §§ IL. Koncernbidragsspärren är inte slutgiltig utan tidsbegränsad. I RÅ 1998 not. 59 har SRN i ett förhandsbesked (taxeringsåret 1998) prövat koncernbidragsspärrens tillämplighet. En kort sammanställning visas i exemplet nedan.

⁴³ Skatteverket, (2005). *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m.* s. 200

Exempel 3

AB 1 - som är ett underskotts företag - bildar tillsammans med ett annat AB ett nytt AB 2. AB 1 får bestämmandeinflytande över AB 2. Senare förvärvas återstående aktier.



Ett koncernbidrag från AB 2 till AB 1 utlöste koncernbidragsspärren enligt 40 kap.14 § IL. SRN fann att begränsningen gällde året då AB 1 genom bildandet av AB 2 fick bestämmande inflytande. RR fastställde SRN:s förhandsbesked om koncernbidrags tillämplighet.⁴⁴ RR:s motivering var att om ett förlustföretag mottagit koncernbidrag som utgör en avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren, medges avdrag för gammalt underskott endast till den del företagets inkomst utan sådana avdrag överstiger koncernbidraget. Begränsningen skulle gälla det beskattningsår då ägarförändringen skedde och de fem därpå följande åren.

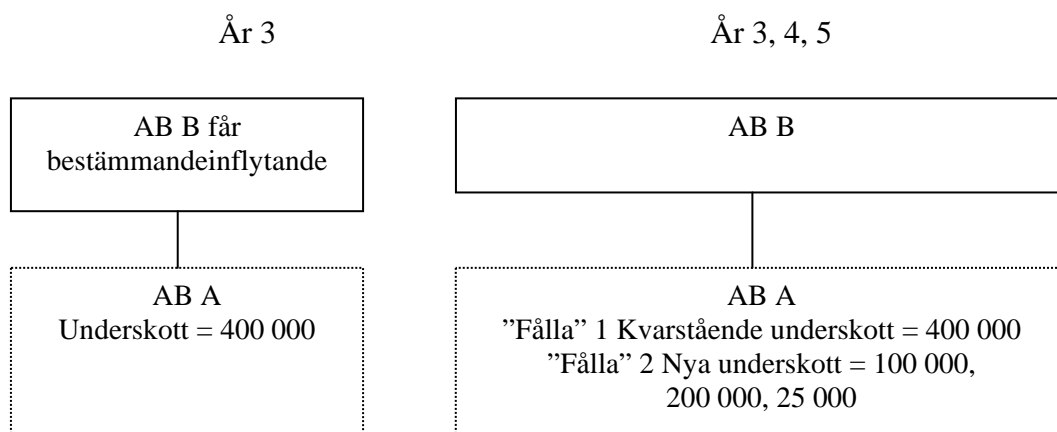
I ett annat exempel från "Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m." visas förlustföretagets underskott som slussas i två separata "fällor" om koncernbidragsspärrens tillämplighet.

Exempel 4

"Fälla" 1 med gamla underskott som inte kan kvittas mot koncernbidrag/överskott i verksamheten förrän fem år efter ägarförändringen.

"Fälla" 2 med nya underskott som uppkommit samma år som förändringen ägde rum eller nästkommande år och som kan kvittas mot erhållna koncernbidrag/överskott i verksamheten.

⁴⁴ Skatteverket, (2005). *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m* s. 196



År 6 tillämpas koncernbidragsspärren på kvarstående underskott som uppkom hos AB A före år 3 under förutsättning att AB B och AB A inte tillhörde samma koncern. Kvarstående underskott på 400 000 kan kvittas mot överskott från den egna verksamheten först efter att de nya underskott utnyttjats eller kvittas år 9 mot koncernbidrag från AB B. Nya underskott på 325 000 kan oförhindrat kvittas mot överskott från den egna verksamheten eller koncernbidrag från AB B. Som visas i exemplet är företag tvingade att skilja på underskott beroende på tidpunkten då underskotten uppstod.

3.4 Fusionsspärren

Fusionsspärren innebär att kvarstående underskott hos dels det överlåtande, dels det övertagande företaget, får dras av först det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då fusionen genomfördes enligt 37 kap. 24 § IL. En fusionsspärr är mycket radikal eftersom den innebär den en fullständig spärr mot avdrag för kvarstående underskott. På motsvarande sätt får inte underskottsföretaget kvitta något kvarstående underskott mot egna vinster i verksamheten. Syftet med begränsningen är att undvika koncernbidragsspärren i 40 kapitlet IL kan kringgås genom fusion. Följande exempel illustrerar en fusionsspärr baserat på KPMG:s Skattehandbok (2006).

Exempel 5

”Det helägda dotterbolaget B skall fusioneras in i moderbolaget A. A förvärvade B i januari 2005 och fusionen avslutades den 23 november samma år. I A finns ett underskott från 2004 (kvarstående underskott) på 10 milj. Kr. Vad händer med detta underskottet efter fusionen?”

Genom spärren i 37 kap. 24 § p. 1 IL kan A inte utnyttja sitt underskott vare sig från vinst från egen verksamhet eller vinst från B förrän år 2012. Fusionsspärren gäller inte såvida koncernbidrag med skatterättslig verkan har kunnat lämnas mellan A och B enligt 37 kap. 25 § 1 st. IL. Spärren skulle inte kunna gälla om A hade förvärvat B redan före år 2004.

3.5 Jämförelse mellan spärrens betydelse

Beloppsspärren innebär en begränsning av avdraget för kvarstående underskott med 200% av köpeskillingen. Är underskottet mindre än denna summa aktualiseras inte beloppsspärren. När underskotts företaget är det överlåtande företaget träder beloppsspärren in, ofta tillsammans med koncernbidragsspärren. Enligt lagen tillämpas först beloppsspärren och därefter prövas koncernbidragsspärrens tillämplighet på återstående delen av underskottet om båda spärren träder in. Beloppsspärren finns i 40 kap. 15-17 §§ IL och hänvisas till 37 kap. 21 § IL, den har därför samma innebörd både i fusionslagen och underskottslagen.

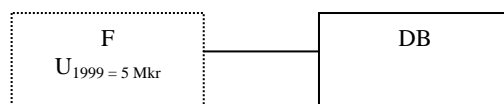
Kapitlen "Fusioner och fissioner" samt "Tidigare års underskott" i IL harmonierar med varandra gällande vissa regler. Dock finns det en betydande skillnad mellan båda kapitlen vad gäller spärregler vid kvarstående underskott. Fusionsspärren i 37 kapitlet IL är långt mer radikal än koncernbidragsspärren i 40 kapitlet IL. Vid tillämpning av koncernbidragsspärren sker en kvittning av kvarstående underskott mot egna vinster. Fusionsspärren utgör däremot ett totalt stopp mot avdrag för kvarstående underskott, även mot vinster uppkomna i underskotts företaget. Då en koncernbidragsspärre föreligger sedan en ägarförändring, kan denna utökas att gälla även de senare uppburna underskotten. Detta är vad som inträffar om företagen fusioneras, dock finns det undantag. Förbehållet innebär att kvarstående underskott inte spärras i fem år enligt fusionsspärren, utan endast till dess att begränsningen med koncernbidragsspärren skulle ha upphört enligt 37 kap. 25 § 2 st. IL. Däremot spärras allt kvarstående underskott inklusive det som inte var spärrat innan fusionen. Både koncernbidragsspärren och fusionsspärren medför att ingen del av det kvarstående underskottet går förlorat utan skjuts på framtiden.

I artikeln "Underskott – ett minerat område med fallgropar. Några praktiska situationer att se upp med" resonerar Ulf Magnusson och Simone Johansson kring fusioner av aktiebolag med underskott. Beloppsspärren anses inte tillämplig i något av exemplen. Aktiebolagen har kalenderår som räkenskapsår. Författarna påpekar vissa situationer då fusionsreglerna blir verkningslösa och krångliga.

Fusionen kan medföra att egna vinster inte kan kvittas mot utnyttjade underskott.

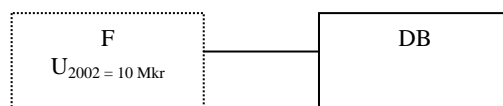
En omnämnd situation i artikeln har samma förutsättningar som exempel 3, där koncernbidragsspärren blev tillämplig. År 2000 förvärvade F samtliga aktier i DB. Vid utgången av år 1999 hade F ett underskott på 5 miljoner kronor. Underskottet fanns kvar vid utgången av år 2002. F och DB fusioneras under år 2003. Föreligger det några begränsningar i att utnyttja underskottet?

Förvärv 2000



Förvärvet medförde att underskott från år 1999 spärras mot koncernbidrag från DB men inte mot egna vinster till och med år 2005.

Fusion 2003



Fusionen medförde att underskott från år 2002 spärras helt till och med år 2005.

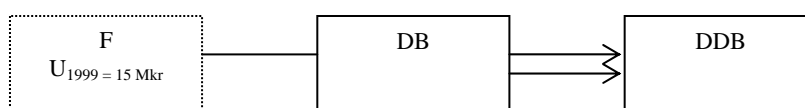
De kvarstående underskotten var inte avdragsbara förrän år 2005 men kunde kvittas mot egna vinster i verksamheten. Författarna anser att det torde vara mycket svårt att hänvisa till hur stor del av vinsten som hör till det överlåtande bolaget respektive det övertagande företaget. Fusionsreglerna tar inte hänsyn till underskottens storlek. Det övertagande bolagets underskott blir helt spärrat i fem år även om det överlåtande bolaget inte genererar några vinster. Det övertagande företagens egna vinster kan inte kvittas mot kvarvarande underskott, vilket kunde ha skett om fusionen inte ägt rum. Fusionsspärren enligt 37 kap. 24 § IL torde vara mer radikal än koncernbidragsspärren⁴⁵. Fusionen i detta fall medför en skattemässig nackdel för företaget, vilket troligtvis inte var avsikten.

Fusion orsakar koncernbidragsspärrens utbredning

Bolag F äger samtliga andelar i DB. År 2000 förvärvade DB samtliga andelar i DDB. F hade 15 miljoner i underskott vid utgången av år 1999. F har ådragit sig ytterligare 5 miljoner i underskott fram till utgången av år 2002. DB och DDB fusioneras under år 2003. Kan F dra av sina utnyttjade underskott på sammanlagda 20 miljoner kronor?

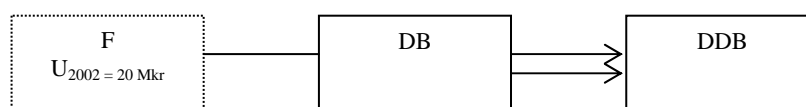
⁴⁵ Karnov (2005). *Inkomstskattelagen* s. 3527

Förvärv 2000



Underskotts företaget F har genom förvärvet fått bestämmande inflytande även över DDB. En ägarförändring anses ha förekommit. Det medförde till att koncernbidragsspärren blev tillämplig och underskottet på 15 miljoner blev spärrat till år 2005 mot koncernbidrag från DDB. Koncernbidraget från DB, om det inte kommer från DDB, kan kvittas mot underskottet. Även vinster från egna verksamheten kan kvittas mot underskottet.

Fusion 2003



År 2003 fusioneras DB och DDB. Under år 2000-2002 har F ådragit sig ytterligare 5 miljoner kronor i underskott som kan dras av oavsett fusionen. Avdragen kvittas mot koncernbidrag från båda företagen eller mot egna vinster. Underskottet omfattas inte av begreppet kvarvarande underskott därför blir inte koncernbidragsspärren tillämplig. Det medför att underskottet på sammanlagda 20 miljoner kronor kommer att spärras av fusionsspärren till 2005 samt spärras mot koncernbidrag från DB, men inte från egna vinster. Möjligheten att kvitta underskotten mot vinster i DB går förlorad på grund av fusionen. Återigen medför en fusion en försämring i den skattemässiga situationen jämfört med om fusionen inte hade genomförts.

Ett underskott som uppkommer efter ägarförändringen kan spärras genom fusion.

MB förvärvar samtliga aktier i F år 2000. F hade underskott på 2 miljoner kronor vid förvärvet. Underskottet spärras mot koncernbidrag från MB fram till år 2005 men inte mot egna vinster. Under åren 2000 – 2002 har F ådragit sig ytterligare 45 miljoner kronor i underskott. De kan kvittas oförhindrat mot koncernbidrag från MB eller mot egna vinster. År 2003 fusioneras de båda företagen. Hur kan MB utnyttja sina underskott på sammanlagda 47 miljoner kronor efter fusionen?

Förvärv 2000



Underskott på 2 miljoner kronor spärras mot koncernbidrag från MB men inte mot egna vinster till och med år 2001.

Fusion 2003



Vid fusionen spärras samtliga underskott på 47 miljoner kronor till och med år 2005.

En märklig situation enligt författarna. Underskottet på 45 miljoner kunde ha kvittats utan begränsning om fusionen inte hade genomförts. Fusionen försätter bolaget i en sämre skattesituation än om den inte hade genomförts. Ett relativt litet kvarstående underskott på 2 miljoner kronor före fusionen kan tvinga fram en situation som spärrar alla underskott hos bolaget.

Vi har svårt att se ett syfte med sådant fusionsförfarande även i detta exempel med tanke på effekterna därav. Att inte få kvitta sina enorma underskott under fem år kan medföra betungande skattekonsekvenser för bolaget.

Fusion medför att även underskott som uppkommer i ett annat bolag än förlustföretag spärras

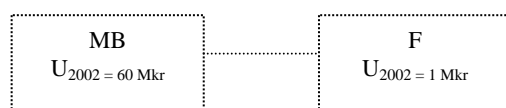
År 2000 förvärvar MB alla aktier i underskotts företaget F. Vid utgången av år 1999 är underskottets storlek 1 miljon kronor hos F. Underskottet förändras inte och kvarstår vid utgången av beskattningsåret 2002. MB har vid utgången av beskattningsåret 2002 ådragit sig ett underskott på 60 miljoner kronor. År 2003 fusioneras bolagen. Kan MB utnyttja samtliga underskott på 61 miljoner kronor utan några begränsningar?

Förvärv 2000



Underskottet spärras mot koncernbidrag från MB men inte mot egna vinster till och med år 2005.

Fusion 2003

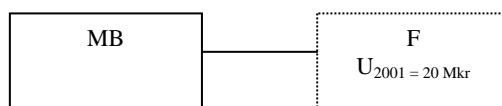


Företagen fusioneras år 2003 därav spärras avdragsrätten för sammanlagda underskotten på 61 miljoner kronor helt fram till år 2005 då koncernbidragsrätten förelåg innan fusionen. Även här tycker vi att fusionsförfarandet innebär en inskränkning i avdragsrätten. Efter fusionen faller båda underskotten under definitionen kvarstående underskott vilket medför spärrsituationen.

Fusion året efter ägarförändringen kan även vara orsaken till ett års förlängning av koncernbidragsspärren.

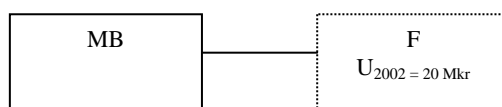
MB förvärvar alla aktier i F under år 2002. F har ett underskott från år 2001 på 20 miljoner kronor och som är oförändrat under utgången av 2002. MB och F fusioneras under år 2003. Vad innebär fusionen för MB vad gäller underskottsavdrag?

Förvärv 2002



Underskottet spärras mot koncernbidrag från MB men inte mot egna vinster till och med år 2007.

Fusion 2003



Eftersom fusionen genomfördes under beskattningsåret närmast efter det beskattningsår ägarbytet ägde rum spärras underskottet helt till och med år 2008.

Fusionen försätter bolaget i en sämre skattesituation. Hela underskottet spärras ett år längre än om fusionen inte hade ägt rum. Skulle fusionen genomföras nästkommande år hade inte någon förlängning skett. Företagen måste vara uppmärksamma och väga fördelarna mot nackdelar som kan uppkomma vid en fusion för att inte utsättas för en sämre situation än nödvändigt.

Fusionen året efter förvärvet leder till spärr av underskott trots att någon ägarförändring inte ha ägd rum

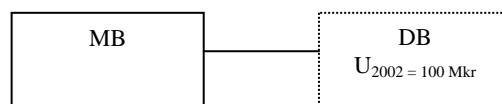
MB förvärvar alla aktier i DB år 2002. Det finns inga underskott i något av företagen. Under samma år fick DB ett underskott på 100 miljoner kronor. Under 2003 genomförs en fusion mellan företagen. Reglerna om underskott i samband med fusion torde vara tillämpliga även om inte en ägarförändring har ägt rum (enligt 40 kap. IL). Föreligger det någon begränsning för MB att efter fusionen utnyttja underskottet?

Förvärv 2002



Ingen spärr föreligger då det inte finns något underskott att spärra.

Fusion 2003



Fusionen genomförs beskattningsåret närmast efter det beskattningsår då förvärvet skedde. Efter fusionen spärras underskottet fram till och med år 2008.

MB tar över DB:s skatterättsliga situation trots att någon ägarförändring inte ägt rum (inte något av bolagen hade underskott vid utgången av år 2001). Det övertagande företaget har rätt till avdrag för utnyttjade underskott först fem år efter det att fusionen ägde rum. Effekten hade varit densamma om det var MB som hade haft underskottet vid utgången av år 1998. Om fusionen hade genomförts samma år som förvärvet hade ingen av spärrsituationer utlösts då inga kvarstående underskott fanns i endera bolagen. Om däremot fusionen hade genomförts år 2000 skulle koncernbidragsrätten ha förelegat och inga spärrar varit tillämpliga.

3.6 Kapitelsammanfattning

En ägarförändring av ett underskotts företag utlöser ett antal olika kombinerade spärrsituationer. Med hjälp av utförliga beskrivningar av beloppsspärren, koncernbidragsspärren och fusionsspärren, som även illustreras med hjälp av exempel, har vi kunnat göra en jämförelse mellan deras betydelse. Skillnader som har framkommit mellan spärrarna lyfts fram med hjälp av praktiska situationer. Dessa har en väsentlig betydelse vid vidare analysering.

4. Alternativ till fusion

När ett bolag är startat är det en juridisk person till dess att upplösning sker enligt de i lagen angivna reglerna. Upplösning kan ske i form av likvidation, konkurs eller fusion⁴⁶. Upplösningen genom fusion ur ett skatterättsligt perspektiv likställs med avyttring utan likvidation. En underprisöverlåtelse med efterföljande frivillig likvidation kan vara alternativ till avyttring av verksamheter.

En kombination mellan fusion och likvidation kan vara en alternativ lösning för krympning av stora koncerner. Är dotterbolagets verksamhet känd och utan anmärkningar kan en fusion vara aktuell. Råder det tveksamheter om dotterbolagets tidigare verksamhet torde en likvidation vara förmånligare eftersom dotterbolagets borgenärer inte kan kräva moderbolaget på betalning för dotterbolaget. Ansvar för dotterbolagets skulder upplöses med dotterbolaget. Denna metod tillämpar fusionens enklare regler och likvidationens ansvarsregler.⁴⁷ De framställda alternativen kan tas i beaktning vid valet av avyttringsätt.

4.1 Underprisöverlåtelse med efterföljande frivillig likvidation

Överlåtelser som sker utan ersättning eller till ett pris under marknadsvärdet, behöver inte vara affärsmässigt motiverat enligt definitionen i 23 kap. 3 § IL om förutsättningar i 23 kap. 14-29 §§ IL är uppfyllda. Underprisöverlåtelse ska inte medföra uttagsbeskattning och överlåtelserna ska behandlas som om tillgången avyttrats till det skattemässiga värdet, tillgången anses förvärvat för samma belopp enligt 23 kap. 9-10 §§ IL. Med lagen om underprisöverlåtelser är det möjligt att flytta verksamheter och verksamhetsgrenar mellan olika skattesubjekt som driver näringsverksamhet, oberoende av ägarförhållanden. Det viktigaste villkoret för att uttagsbeskattning inte ska ske vid en underprisöverlåtelse är att otillbörlig skatteförmån inte får uppstå⁴⁸. Underprisöverlåtelse gäller inte enligt 23 kap. 2 § 1 p. IL vid kvalificerade fusioner i 37 kapitlet IL ska tillämpas på överlåtelserna.

Direkt efter förvärvet ska övertagaren vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet som omfattar tillgången. Inkomsten av näringsverksamhet får inte vara undantagen från beskattning genom skatteavtal enligt 23 kap 16 § IL.

⁴⁶ Smiciklas, M (2006). *Associationsrättens grunder. Bolag, föreningar och stiftelser* s.143

⁴⁷ Heinestam, B (2004). *Fusioner & Fissioner. Praktisk handbok för aktiebolag* s.239

⁴⁸ KPMG (2001). *Skattehandboken* s. 163

Vid det tillfälle då det inte föreligger koncernbidragsrätt – vid underprisöverlåtelse - måste överlåtelsen avse hela verksamheten eller verksamhetsgren enligt 23 kap 17 § IL. Till skillnad mot fusion får tillgången ändra karaktär.

Då en underprisöverlåtelse sker mellan företag och någon aktie är kvalificerad, måste minst samma andel aktier i det övertagande företaget vara kvalificerade. I annat fall sker uttagsbeskattning för det övertagande bolaget enligt 23 kap. 19 § 2 st. IL.

Underskott får inte ha uppkommit i förvärvarens näringsverksamhet under det beskattningsår före det beskattningsår då överlåtelsen sker. Det vill säga något kvarstående underskott får inte finnas enligt 23 kap. 27 § IL. Det finns dock undantag i 23 kap. 28 § IL om överlåtaren med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag (direkt eller indirekt) till förvärvaren under överlåtelseåret, kan reglerna om underprisöverlåtelse ändå bli tillämpliga. Det medför att koncernbidragsspärren enligt 40 kap. 18 § IL inte kan bli tillämplig vid underprisöverlåtelser. Om det redan finns en koncernbidragsspärr hos det förvärvande företaget får denna inte kringgås, underprisöverlåtelsen ska i detta fall uttagsbeskattas. Uttagsbeskattningen kan undvikas om förvärvaren väljer att avstå från avdragsrätten till kvarstående underskott enligt 23 kap. 29 § IL. Denna undantagsregel kallas även för "ventilen"⁴⁹.

Efter underprisöverlåtelse avyttras verksamheten enligt regler i ABL, om frivillig likvidation. En frivillig likvidation genomförs genom ett bolagsstämmebeslut. Avsikten med likvidation är att under ordnade former avveckla verksamheten i bolaget som därefter upplöses. Bolagets tillgångar avyttras, skulderna betalas och ett eventuellt överskott fördelas mellan aktieägarna.

Rätten till avdrag för kvarstående underskott övertas vid fusion men inte vid underprisöverlåtelse med efterföljande frivillig likvidation. En avvägning mellan vilken form av avyttring som är mest fördelaktigt för företaget bör göras.

4.2 Kapitelsammanfattning

En underprisöverlåtelse med efterföljande frivillig likvidation kan vara ett av alternativen till fusion. Underprisöverlåtelse är en form av överföring av verksamhet som drivs vidare i en annan regi. En kombination mellan likvidation och fusion kan även vara lösningen.

⁴⁹ Skatteverket, (2005). *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m.* s. 423

5. Analys

Fusionsreglerna är baserade på fusionsdirektivet som föreskriver medlemsländerna att införa skatteregler för att företagsomstruktureringar mellan medlemsländerna inte ska förhindra eller komplicera beskattningen. I enlighet med fusionsdirektivet ska det övertagande företaget inte försättas i en bättre skattemässig situation än det hade innan fusionen, den ska varken leda till skattepliktig reavinst eller avdragsgill reaförlust. Fusionsdirektivet ligger till grund för 37 kapitlet IL om fusioner och fissioner. Syftet med fusionen torde vara att skjuta upp beskattningen hos företag och inte ta bort den. Transaktioner som inte genomförs av affärsmässiga skäl, som omstrukturering eller rationalisering, vägras därmed uppskjuten beskattning enligt 11 artikel i 90/434/EEG. Förmånen för att undantas från omedelbar beskattning kan bara åtnjutas när en fusion anses kvalificerad. Därför ställer lagen upp en del krav, som måste uppfyllas. Dessa krav torde inte föranleda några större problem att uppfylla då antalet rättsfall på området är få. Detta tolkar vi dels, att lagen torde vara ganska tydlig och dels, att legalitetsprincipen tillämpas enligt vilken man dömer till den skatteskyldiges fördel.

Ur ett skatterättsligt perspektiv anses fusion vara en avyttring av det överlåtande företagets tillgångar och skulder till en annan utan en mellanliggande likvidation. Enligt civilrättsliga regler torde fusionsförfarandet vara enkelt och okomplicerat men kräver en noggrann planering. Det finns oerhört stora skillnader i skattekonsekvenser beroende på hur och när överlåtelsen av verksamhet sker. Finns det kvarstående underskott i verksamheten "rullas" de fram för att kunna kvittas mot vinster eller koncernbidrag (ifall sådan rätt förekommer) nästkommande år om det finns något utrymme då. Nya underskott som uppkommer dras av före de kvarstående underskotten. Handel med förlust- och konkursbolag inskränks genom införandet av begränsningsregler för kvarstående underskott. Generellt sett är reglerna väldigt effektiva men tyvärr så kan de kringås i vissa situationer. Vi har jämfört reglerna i 37 kapitlet IL med 40 kapitel IL, för att klargöra hur eventuella skillnader mellan dem är motiverade, samt om stoppreglerna uppfyller sin funktion fullt ut.

Beloppsspärren inträder om en ny ägare eller flera nya ägare får ett bestämmande inflytande över ett förlustföretag. Kvarstående underskott faller bort genom beloppsspärren till den del de överstiger dubbla utgiften av förvärvsvederlaget.

Vid fusioner där det finns kvarstående underskott hos det överlåtande företaget från beskattningsår före det sista beskattningsåret hänvisar 37 kap. 21 § IL till beloppsspärren i 40 kap. 15-17 §§ IL. Det betyder att det inte finns någon skillnad vid beloppsspärrens förfaringsätt. Den tillämpas enligt både fusionslagen och underskottslagen.

Beloppsspärren torde ha betydande funktion vid förvärv av skalbolag. Ju högre köpeskilling är i förhållande till underskott desto mindre behov av beloppsspärren. Det kan vara svårt att beräkna utgiften för att förvärva inflytandet vid successiva förvärv. Ser inte bolagen upp med ordningen på successiva förvärv av företaget och får bestämmande inflytande (51%) redan vid första förvärvet, kan det medföra ett mindre underlag för beloppsspärren. Resterande del faller bort definitivt. Spärren omfattar även indirekta förvärv, det torde skapa problem vid beräkningen av vederlagsutgiften.

Anskaffningsutgiften ska minskas med eventuella kapitaltillskott till underskottsföretaget för att förhindra att beloppsspärren kringgås. Det kan vara svårt att tolka kapitaltillskottets definition. Som tillskott anges bland annat nyemission, aktieägartillskott och även underprisöverlåtelser till bolaget eller förvärv från bolaget till överpris. Kapitaltillskott som föregick en ägarförändring kan anses reducera förvärvskostnaden med motsvarande summa enligt 40 kap.16 § IL, det vill säga om kapitaltillskott har tillförts tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen ägde rum. Detta för att negativa skentransaktioner inte ska vara tillämpliga. En nyemission som däremot blev själva ägarförändringen i likhet med rättsfallet SRN 2000-12-07 utgör inte ett sådant kapitaltillskott som minskar förvärvskostnaden. Fallet tolkar vi ur två olika perspektiv, dels att kapitaltillskottet i form av nyemission var en ägarförändring, vilket inte ska påverka beloppsspärrens reducering, i enlighet med rättsfallet och dels att stoppregeln kan kringgås genom en skatteplanering som undanröjer föreliggande hinder för att utnyttja taket i underskotten. Beloppsspärrens funktion ifrågasätts då den kan kringgås genom nyemission som kan föranleda att taket i anskaffningsutgiften kan nyttjas fullt ut. En översikt av lagen är önskvärd då man varken vill gynna eller uppmuntra negativa skatteplaneringar. Bortsett från en del avvikelser fyller stoppregeln sin funktion att förhindra oseriösa förvärv.

Koncernbidragsspärren enligt prop. 1999/2000:2 gäller oavsett om företaget fått koncernbidrag eller ej. Regeln finns i 40 kap. 18-19 §§ IL. Spärren träder in om en ny ägare eller flera nya ägare har fått ett bestämmande inflytande över ett förlustföretag eller om ett förlustföretag har fått bestämmande inflytande över ett annat företag.

Avsikten med spärren är att hindra företag från att dra av underskott, som finns kvar från tiden före ägarförändringen mot koncernbidrag som tillkommer från nya företag inom koncernen. Underskotten spärras i fem år, men kan dras av mot egna vinster efter att årets underskott dragits av men inte mot koncernbidrag som mottagits. Den slår bara till när det gäller outnyttjade underskott mot erhållet koncernbidrag och det föreligger inget hinder att underskotten utnyttjas mot egna vinster i företaget. Vi tolkar stoppregeln som relativt "snäll" och den femåriga karensen får inte den effekt som är avsedd, eftersom den inte alltid utlöser. Om regeln tillämpas och det finns kvar några underskott efter den femåriga karensen faller de inte bort utan kan dras av på ett sedvanligt sätt.

Koncernbidragsspärrens femåriga karenstid torde vara viktig eftersom den fortsätter att löpa vidare även efter en fusion. Fanns det koncernbidragsförutsättningar innan ägarförändringen tillämpas inte koncernbidragsspärren. Regeln, i likhet med fusionsspärren, kan kombineras med beloppsspärren.

En fusion är en icke-händelse, vilket kan medföra svårighet att härleda vilken del av inkomsten som hör till vilket företag. Det finns inget intresse i att särskilja företagen som genomgår en fusion eftersom ett upplupet underskott kan jämnas ut mot överskott hos det andra företaget i enlighet med SOU 1998:1. Det torde göra en fusion mer lönande än koncernförvärv eftersom man inte behöver äga företaget ett helt år för att en resultatutjämnning ska äga rum. Det anser vi vara motivation till fusionsspärren tillkomst och utformning, eftersom kringgåendet av koncernbidragsspärren hindras.

Fusionsspärrens funktion är mycket mer radikal än koncernbidragsspärren och svår att kringgå då den spärrar alla outnyttjade underskott helt. Finns det däremot redan koncernbidragsspärr vid fusionstillfället gäller en tidsfrist på fem år som om fusionen inte hade ägt rum. Dessutom spärras rätten till avdrag helt och kan inte kvittas mot vinster i den egna verksamheten eller mottagna koncernbidrag. Vår tolkning är att koncernbidragsspärrens tillämpning vid fusionstillfället missgynnar oseriösa förvärv exempelvis, skalbolagsaffärer. Fusionsspärren har en bredare inskränkning och är mer radikal än koncernbidragsspärren. Fusionsspärren är en effektiv och välmotiverad stoppregel och har därför en praktisk betydelse vid fusioner. Det finns dock vissa oönskade effekter som kan uppkomma vid vissa situationer där underskottsavdrag kan spärras på olika sätt, beroende på när förvärvet och fusion ägt rum.

Efter framställningen av olika situationer som har framförts i avsnitt 3.4, tycker vi att det övertagande företaget ibland hamnar i en sämre skattemässig situation efter en fusion än den hade innan fusionen.

Företaget verkar "straffas" på grund av en fusion, vilket vi anser inte torde vara lagens mening. Det övertagande bolagets underskott kan bli helt spärrat i fem år även om det överlåtande bolaget inte genererar några vinster. Det övertagande företagens egna vinster får ej längre kvittas mot kvarvarande underskott, vilket kunde ha skett om fusionen inte ägt rum. Möjligheten att kvitta underskotten mot vinster i dotterbolag kan inskränkas och gå förlorade på grund av fusionen. Fusion kan även medföra att underskott som uppkommer i ett annat bolag än förlustföretag spärras. Fusion året efter ägarförändringen kan vara orsaken till ett års förlängning av koncernbidragsspärren. Fusionen året efter förvärvet kan leda till spärr av underskott trots att någon ägarförändring inte har ägt rum.

Situationer påvisar att lagen inte är helt uttömmande och att företag måste vidta försiktighetsåtgärder vid eventuella fusioner framförallt inom koncerner med underskott. I många av framställda situationer verkar tidpunkten för företagsförvärv och fusionsgenomförandet, vara mycket betydelsefull. Exempelvis kan nyuppkomna underskott, som kan vara stora till omfång, förvandlas till kvarstående underskott och därefter spärras. Eventuella brister vid hänsynstagandet av alla tänkbara aspekter vid fusion, kan bli kostsamma och negativa skatteeffekter kan bli aktuella.

Här märker vi en tendens av fusionssyftets motsägelse, vilket vi anser inte torde vara avsikten med spärren enligt lagen. Alternativa lösningar till sammanslagningar kan komma i fråga.

Ett alternativ till fusion kan vara en underprisöverlåtelse av inkråmet i verksamheten till det övertagande företaget med en efterföljande frivillig likvidation. Underprisöverlåtelse kan äga rum utan uttagsbeskattning som följd under förutsättning att vissa villkor är uppfyllda. Vid det tillfälle då koncernbidragsrätten saknas, måste överlåtelsen avse hela verksamheten eller en verksamhetsgren. Regeln gäller dock inte om överlåtaren med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren under det beskattningsår då överlåtelsen sker. Det finns även möjlighet att avsäga sig rätten till avdrag för kvarstående underskott genom "ventilen", vilket kan vara ett bra alternativ om underskottet är ringa. Det finns däremot inga hinder hos det överlåtande företaget att ha kvar underskott i sin näringsverksamhet. Det är upp till det förvärvande företaget att avgöra om affären är god och lönsam.

Underprisöverlåtelse behöver inte vara affärsmässigt motiverad till skillnad från fusionsdirektivets 90/434/EEG artikel 11 som har för avsikt att stoppa alla transaktioner som inte är affärsmässigt motiverade. Det medför att underprisöverlåtelse kan vara ett alternativ till fusion beroende på det överlåtande- och det övertagande bolagets skattemässiga situation.

Enlig vår mening är reglerna i 23 kapitel IL ganska krångliga och svårtolkade. Enligt prop.1998/99:15 är reglerna utformade för att förhindra underprisöverlåtelser som åstadkommer oberättigade skatteförmåner

Efter underprisöverlåtelserna likvideras verksamheten enligt regler i ABL. Den frivilliga likvidationen sker genom ett bolagsstämmebeslut. Avsikten med likvidation är att under ordnade former avveckla verksamheten i bolaget som därefter upplöses. Bolagets tillgångar avyttras, skulderna betalas och ett eventuellt överskott fördelas mellan aktieägarna. Borgenärsansvaret försvinner med verksamhetsavyttring. Likvidationen är mer kostsam än fusion då den inkluderar likvidators och revisors arvode samt avgifter. En fusion, då ett dotterbolag absorberas in i moderbolag, kostar betydligt mindre än likvidation, då endast registreringsavgifter och arvode för revisors granskning och för ett sakkunnigt biträde tillkommer. Tidsmässigt är en fusion att föredra framför likvidation då det tar cirka 5 till 6 månader att genomföra. Medan en likvidation oftast tar mer än 7 månader att genomföra. Finns det däremot en tveksamhet vad gäller det överlåtande företags verksamhet borde en likvidation vara mer lämplig än en fusion eftersom ansvaret för det överlåtande företags skulder och förpliktelser faller bort helt. Vi anser att om en fusion inte är kvalificerad kan en övervägning av likvidation vara aktuell. En omedelbar beskattning blir aktuell i båda fallen, vid en likvidation anses tillgångarna och skulder vara avyttrade och därmed ansvaret för dem.

Även en kombination av fusion och likvidation är vanlig, speciellt vid omstruktureringar av stora koncerner. Det anser vi minimera riskerna och öka skattefördelarna, beroende på situationen som företag befinner sig i.

5.2 Kapitelsammanfattning

Spärrarreglernas betydelse samt varför de finns belyses i analysen. Största tyngden läggs på inskränkningar vid fusioner och vad för slags effekter sådana regler föranleder till. Reglernas komplexitet analyseras och tolkas med hänvisning till aktuella lagrum.

6. Sammanfattning

Grundtanken bakom inkomstskattebestämmelserna kring fusioner är att fusionen inte ska leda till en skattebelastning för företaget. Verksamheten behöver inte upphöra och kan försätta vidare fast i en annan regi. Ganska enkelt förfaringssätt kan tyckas, men det finns en del fallgropar som man måste se upp med. Ägarförändring med kvarstående underskott torde vara en av dem. Lagtexten är ganska komplex och för att förstå dess innebörd krävs det en djupare analys av förekomna rättsfall och situationer som kan tänkas uppstå. I förarbeten, som är ganska omfattande, hittade vi en del motiv till paragrafernas tillkomst. Eftersom lagen har ändrats många gånger har det stundvis varit krångligt att få klarhet i dess tolkning. Doktrinen vi haft som stöd i vår uppsats har inte kommenterat reglerna så mycket, oftast var det själva lagtexten som återgavs, eller så är det kommentarer från förarbeten som fanns med. Dessutom var det svårt att hitta den aktuella doktrinen, ty lagarnas innehåll och placering har ändras många gånger. Vi har inte hittat många rättsfall på området vilket i sig kan tolkas dels som att det inte finns så många problem i praktiken, dels att lagen är svår att tolka precis som på 40-talet då otydliga regler ledde till att antalet fusioner var få. Det bästa stödet vi fick har vi hittat i förarbeten till lagarna och i artiklarna i Skattenytt.

Ägarförändring kan föranleda till att ett utnyttjat underskott kan spärras. Vissa ägarbyten undantas. Spärreglerna omfattar inte sparade förluster på kapitalplacersaktier "aktiefållan" samt fastigheter "fastighetsfållan", eftersom de kan utnyttjas fullt ut efter ägarförändringen. Även årets uppburna underskott undantas från spärregler eftersom de kan dras av fullt ut oavsett ägarbytet. Utifrån vårt material instämmer vi helt med reglerna som torde vara tydliga.

Vid ägarbyten med kvarstående underskott måste allt planeras mycket noga och hänsyn måste tagas till alla möjliga aspekter. Det vi framfört i tidigare avsnitt har bekräftat att även tidpunkten för ägarförändringen har stor betydelse. Även andra lagar måste beaktas så att negativa skattekonsekvenser inte aktualiseras.

Det är viktigt att hålla isär underskott som tillkommit under åren efter en ägarförändring eftersom de omfattas av olika regler beroende på deras tillkomst. Det kan motiveras med att de nya underskotten har företräde framför de kvarstående underskotten.

Beloppsspärren och koncernbidragsspärren som tillämpas samverkar med varandra. Först tillämpas beloppsspärren och därefter koncernbidragsspärren. Fyra olika situationer utlöser spärreglerna. Skillnader mellan de båda spärrarna är tydliga och samlade i 40 kapitlet

IL. Vid beloppsspärren faller kvarstående underskotten bort definitivt och koncernbidragsspärren begränsar underskotts utnyttjande under fem år.

Gemensamt för båda reglerna är att de inte är tillämpliga om företag tillhörde samma koncern innan ägarskiftet. Det ska vara fördelaktigt att inom koncernen göra sammanslagningar, ombildningar och att eventuella kvarstående underskott inte ska ge några negativa skattekonsekvenser.

Även en fusion kan innebära ägarförändring. Vid fusioner med förlustföretag kan negativa skattekonsekvenser aktualiseras. I 37 kapitlet IL har en egen spärr införlivats som gäller fusioner. Jämförelsevis har koncernbidragsspärren och fusionsspärren en del gemensamt, karenstiden hos båda är på fem år samt förutsättningen om att spärrarna inte blir aktuella då företag ingår i samma koncern.

Skillnaderna mellan dem är dock av betydande art:

Vad gäller koncernbidragsspärren

1. Kvarstående underskott kan kvittas direkt mot överskott i egna verksamheten som inte beror på mottagna koncernbidrag.
2. Om beloppsspärren blir tillämplig på en del av beloppet gäller punkten 1 på resterande del.
3. Belopp som inte kan dras av "rullas" fram till nästa år om det inte finns någon begränsning då.

Vad gäller fusionsspärren

1. Att det övertagande företaget samt det överlåtande företaget först efter fem år ska dra av kvarstående underskott.
2. I likhet med koncernbidragsspärrens tillämpning går konstaterad beloppsspärr före fusionsspärr. På den resterande delen av underskottet, hos det överlåtande företaget, gäller fem års karens.

Enlig vår mening är fusionsspärren mer radikal än koncernbidragsspärren, eftersom fusionens enkla förfaringssätt inte ska leda till otillbörliga skatteförmåner. Tyvärr kan reglerna upplevas som delvis irrationella då de i vissa fall försvårar och försämrar syftet med en fusion, eftersom de försätter företaget i en sämre skattesituation än det hade innan fusionen.

Liksom förarbeten till IL konstaterar vi att det finns behov av spärregler i respektive kapitel och att det finns diskrepanser mellan dem, som beror på i vilket sammanhang de ska tillämpas.

Hade fusionsspärren inte funnits hade företagen vid en fusion kunnat kringgå lagen på ett otillbörligt sätt, vilket torde vara möjligt om man bara tillämpade koncernbidragsspärren och beloppsspärren.

Ogynnsam handel med förlustföretag kan nu till största delen avstyras tack vare spärrarnas bredd, vilket torde vara positivt ur ett samhällsekonomiskt perspektiv. Lagen innefattar undantagsregler för att täcka de flesta situationer. Vi har konstaterat att lagen inte fångar upp alla situationer där det behövs spärrar, därför anser vi att lagen inte alltid är uttömmande. Lagstiftarna torde komplettera och klargöra spärreglerna så att negativa skattekonsekvenser begränsas i större utsträckning. För att kontinuerlig komplettering ska aktualiseras måste situationer ha tillräcklig förankring i verkligheten. Detta finner vi de facto eftersom lagen har anpassats och håller på att anpassas hela tiden.

Det går inte att exakt definiera lagtexten så att alla situationer omfattas. I de fallen, då villkor för kvalificerad fusion inte kan uppfyllas eller om ansvarsregler blir för betungande, kan alternativa lösningar vara aktuella. Dessa har vi enbart presenterat för att upplysa läsaren att det finns andra möjligheter till företagsavyttringar. Vi kan omöjligt tolka vilka lösningar som är mest förmånliga eftersom det helt beror på i vilken situation företaget befinner sig i och vilka skattemässiga fördelar som är aktuella för just den situation och det företaget.

Källförteckning

Offentligt tryck

Prop. 1998/99:15	Omstruktureringar och beskattning
Prop. 1999/2000:2	Inkomstskattelagen
Prop. 2002/03:96	Utvidgning av reglerna om framskjuten beskattning vid vissa andelsbyten
SOU 1998:1	Omstruktureringar och beskattning

Litteratur

Finna Rätt. Juristens källmaterial och arbetsmetoder. (2004). 8:1 u. Sthml.

Heinestam, B, (2004). *Fusioner & fissioner praktisk handbok för aktiebolag*, 5 u. Uddevalla

Karnov (2005). *Inkomstskattelagen*. 10 u.

Lodin, S-O, m.fl. (2003). *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, Del 2, 9 u. Lund

KPMG. (2001). *Skattehandboken*, Kristianstad.

KPMG (2006). *Skattehandbok*, Kristianstad.

Löfgren, K och Haglund, L. (1996). *Omstrukturering , fusion och rekonstruktion*, Stockholm

Sandström, K och Svensson, U, . (2005). *Skatteplanering. Handbok för seriös skatteplanering för privatpersoner och företag*, Uddevalla.

Skatteverket (2005). *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2005 års taxering. Del III*. Avesta

Smiciklas, M. (1993). *Fusionen enligt ABL14:8 - en skatte-, bolags- och redovisningsrättslig studie*. Malmö.

Smiciklas, M, (2006). *Associationsrättens grunder. Bolag, föreningar och stiftelser*. 3 u.

Rättsfall

RA 1998 not. 59
RA 2000 ref. 18
RA 2000 ref. 36
RA 2002 ref. 82
KRNS 2003-03-13 mål nr. 401-01
KRNG 2003-04-23 mål nr. 2680-02
SRN 2000-12-07

Artiklar

Alhager, M, (2002). *Fusion av helägt aktiebolag – särskilt rörande skattemässig hantering av koncernmässig goodwill och negativa fusionsdifferenser*, Skattenytt s. 152 ff
Baran, M, (2002). *Något om den skatterättsliga kontinuiteten vid fusioner*, Skattenytt s. 577 ff
Hulgaard, B, (2000). *En ny inkomstskattelag*, Skattenytt s. 3 ff
Magnusson, U och Johansson, S, (1999). *Underskott – ett minerat område med fallgropar. Några praktiska situationer att se upp med*, Skattenytt s. 405 ff

Elektroniska dokument

Bolagsverket blankett nr. 831.3
<http://bolagsverket.se/dokument/word/blanketter/831.doc> 2006-05-16 13.01

Bolagsverket. *Fusion genom absorption och kombination (AB)*
<http://www.bolagsverket.se/dokument/pdf/infomtrl/ab/829g.pdf> 2006-05-17
19.27