



VT 2005

Institutionen för ekonomi
Kandidatuppsats i handelsrätt/skatterätt
Kurs: JHC 600
Handledare: Bengt Åkesson

UNDERSKOTTSAVDRAG VID ÄGARFÖRÄNDRINGAR

Författare: Björö, Kristin
Löwius, Mattias
Månsson, Daniel

Inledande sammanfattning

Titel:	Underskottsavdrag vid ägarförändring
Författare:	Björö, Kristin Löwius, Mattias Månsson, Daniel
Ämne/kurs:	Kandidatuppsats i handelsrätt/skatterätt, 10 poäng, JHC 600
Handledare:	Bengt Åkesson
Nyckelord:	Underskottsavdrag/förlustavdrag vid ägarförändring, beloppsspärr, koncernbidragsspärr, tidigare års underskott, köp av förlustbolag.

Underskottsavdrag vid ägarförändring är något som idag debatteras flitigt med tanke på de många rättsfall som för tillfället granskas i rätten. Flera svenska storföretag passar på att utnyttja stora förlustavdrag för att kunna överföra vinster och på så sätt komma undan skatt. Skatteverket har nyligen inlett en granskning av förlustbolag och ser ett problem med att företag utnyttjar lagstiftningen för att komma ifrån att betala skatt. Möjligtvis kommer man fram till att det finns luckor i lagen som borde täppas till. Syftet med vår uppsats är att studera gällande rätt och aktuella rättsfall inom området för att försöka skönja var problemen och eventuella luckor i lagen finns.

Vi har använt oss av den traditionella juridiska metoden med rättsdogmatisk inriktning. Material vi använt oss av är doktrin, främst från Bertil Wiman, rättspraxis och aktuell lagstiftning.

Vi går noga igenom lagstiftningen som behandlar tidigare års underskott och som regleras i IL kap 40. Där studerar vi bland annat de olika spärreglerna, beloppsspärren och koncernbidragsspärren, som är avsedda att förhindra handel med förlustbolag. Vi behandlar de viktiga definitionerna, vad som gäller vid ägarförändringar och de olika spärrsituationerna som uppkommer vid köp av förlustbolag. Dessutom tittar vi på lagparagrafer som ofta används

tillsammans med IL kap 40, däribland Skatteflyktlagen. De aktuella rättsfallen redogör och analyserar vi för att kunna utreda rättsläget och dra relevanta och väl underbyggda slutsatser.

I slutsatsen konstaterade vi med bakgrund av aktuell rättspraxis och doktrin att det troligtvis kommer att behövas en redigering av lagen för att täppa till de befintliga luckorna. Eftersom de aktuella rättsfallen inte kommit till högsta instans, är rättsläget ännu osäkert. Detta innebär att de slutsatser vi drar endast begrundar sig på domar från länsrätt och kammarrätt. Vi koncentrerar oss därför på att se tendenser och redogöra för hur gällande rätt ser ut i dagsläget.

FÖRKORTNINGAR	5
1. INLEDNING.....	6
1.1 INLEDNING	6
1.2 PROBLEM.....	7
1.3 SYFTE.....	8
1.4 METOD.....	8
1.5 MATERIAL.....	9
1.6 AVGRÄNSNINGAR.....	9
1.7 DISPOSITION.....	9
2. UNDERSKOTTSAVDRAG	11
2.1 DEFINITIONER	11
2.1.1 Underskott/Underskottsföretag.....	13
2.2 ÄGARFÖRÄNDRINGAR	14
2.2.1 Spärreglerna.....	15
2.2.2 Beloppsspärren.....	16
2.2.3 Koncernbidragsspärren.....	19
2.2.4 Undantag från spärrarna	22
2.2.5 "Management by out"	22
2.3 LUCKOR I LAGEN	22
2.3.1 Förvärvsåret.....	23
2.3.2 Kapitaltillskott.....	24
3. GÄLLANDE RÄTT.....	26
3.1 LAGAR.....	26
3.1.1 Inkomstskattelagen kap 40.....	26
3.1.2 Inkomstskattelagen kap 2.....	27
3.1.3 ABL kap 1 § 5 / Inkomstskattelagen kap 35 § 2.....	27
3.1.4 Inkomstskattelagen kap 14 § 22.....	27
3.1.5 Lag (1995:575) mot skatteflykt.....	28
3.2 RÄTTSPRAXIS	30
3.2.1 Förhandsbesked från Lag (1995:575) mot skatteflykt.....	30
3.2.2 Rättsfall från Stockholms länsrätt mål nummer 20744-01 den 11/8 2002.....	31
3.2.3 Rättsfall från kammarrätten i Stockholm mål nummer 3473-03 den 12/4 2005.....	32
3.2.4 Rättsfall från kammarrätten i Göteborg mål nummer 2680-2002 den 23/4 2003.....	33
3.2.5 Rättsfall från kammarrätten i Stockholm mål nummer 401-2001 den 13/3 2003.....	34
4. ANALYS	36
5. SLUTSATS	38
5.1 SLUTSATS.....	38
5.2 EGNA REFLEKTIONER	41
BILAGA 1.....	43
BILAGA 2.....	44

FÖRKORTNINGAR

ABL = Aktiebolagslagen (1975:1385)

Ds = Departementsstencil

IL = Inkomstskattelag (1999:1229)

KL = Kommunalskattelagen

LAU = Lag (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet

Prop. = Proposition

RSV = Riksskatteverket

SIL = Lag om statlig inkomstskatt

Skatteflyktslagen = Lag (1995:575) mot skatteflykt

1. Inledning

1.1 Inledning

En rätt till underskottsavdrag i ett företag kan ha ett särskilt värde för en köpare, som kan överföra vinstgenererande verksamhet och på så sätt kvitta vinster mot förluster för att i slutändan betala minsta möjliga skatt. I prop. 1993/94:50 s.255 drar man slutsatsen att en omfattande handel med förlustföretag kan ge negativa samhällsekonomiska förluster. Även Skatteverket ser ett problem med de oönskade underskottsavdragen då det leder till att staten går miste om miljarder i skatteintäkter (Adan, 2005). Flera svenska storföretag utnyttjar nu en lucka i lagstiftningen som gör det möjligt att köpa förlustbolag för att kunna överföra vinster och på så sätt komma undan skatt. Nu vill Skatteverket täppa till denna lucka med hjälp av en stopplag. Det har tidigare kommit kritik mot att införa en stopplag inom detta område och införandet har även kritiserats av skattejurist Kerstin Nyquist i en artikel i Svenskt Näringsliv (Nyquist, 2002).

Exempel på företag som försöker utnyttja dessa kryphål i lagen är företag i Stenbecksfären. En granskning av Veckans Affärer visar att företag i Stenbecksfären är involverade i ett 50-tal skattetvister över hela landet (di.se, 2005). Om bolagen skulle förlora alla mål handlar det om ökade skattekostnader på uppemot 5 miljarder kronor för bolagen tillsammans. Kinnevik är involverad i ett antal skattemål rörande underskottsavdrag. Det senaste avgjordes så sent som den 12 april i år, 2005. Detta rättsfall kommer vi att titta närmre på i vår uppsats (Kammarrätten i Stockholm mål nr. 3473-03). Det finns idag lagar som har tillkommit för att hindra denna form av skatteplanering. Dessa regleras i Inkomstskattelagen kap 40 (tidigare års underskott) och i Lag mot skatteflykt. Kapitlet om tidigare års underskott har blivit kritiserat i doktrin av både Bodil Hulgaard och Bertil Wiman för att vara invecklad och svårtolkad. Vilhelm Andersson, chef för Skatteverkets rättsavdelning, har uttalat att han tycker lagstiftningen kring förlustavdrag är väldigt snårig, vilket kan ha lett till att Skatteflyktslagen blivit mer tillämplig i rättspraxis. (Lundell, 2005). Vi skall i vår uppsats titta på bestämmelserna i IL kap 40 som reglerar möjligheterna till förlustutjämning mellan bolag vid ägarförändringar.

För att komma tillrätta med problemet med handeln med gamla förlustbolag har Skatteverket tagit i med hårdhandskarna för att stävja missbruket av förlustbolag. När man gjorde en granskning hittade man felaktiga förlustavdrag på motsvarande 22,6 miljarder kronor hos några av Sveriges största företag. Enligt Eidarus Adan, projektledare på Skatteverket, är den största syndaren Stockholms lokaltrafik (SL), som fått underskott på sammanlagt 17,7 miljarder kronor underkända. Om underskotten inte underkänts skulle SL kunnat sälja vidare förlusterna till ett vinstgivande företag för ca 1 miljard kronor eftersom det idag är brukligt att en köpare betalar belopp motsvarande 5 till 10 procent av de totala förlusterna för ett underskottsföretag. Men eftersom Skatteverket nu skärpt granskningen tror man att handeln med förlustbolag kommer att minska. I många fall som Skatteverket har granskat har företag försökt att blåsa upp förlusterna som sedan företaget velat utnyttja. Man har försökt att ta fram förluster som aldrig ens har existerat och har i vissa fall internt inom koncernen felvärderat tillgångar för att skapa skenbara förluster. (Lundell, 2003)

Det finns två lagregler (spärrar) som reglerar hur underskottet från ett förlustbolag går att utnyttjas efter en ägarförändring; beloppsspärren och koncernbidragsspärren. Dessa spärrar hittas i IL kap 40 § 15 respektive § 18. Spärrarna går in när det sker en ägarförändring i ett underskottsföretag. Enligt IL kap 40 § 10 har en ägarförändring skett när en ny ägare fått det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget. Denna definition på ägarförändring har varit omtalad och har tolkats olika av olika parter. Detta behandlar vi närmre i vår uppsats. Syftet med spärreglerna är att träffa underskottsföretag som byter koncerntillhörighet och därför finns det undantag från spärreglerna.

1.2 Problem

Rätten till underskottsavdrag är i dagsläget diffust och skapar problem för både stat och näringsliv. Reglerna är komplicerade och svårtolkade och Skatteverket har nu fått upp ögonen för att många företag kvittar förluster från köpta förlustbolag på ett tvivelaktigt sätt, genom att kringgå reglerna på olika sätt. Uppsatsen kommer att klargöra vilka problem som finns på detta område och hur man går till väga för att komma till rätta med dem. Dessutom kommer vi att titta på olika resonemang och åsikter vad gäller underskottsavdrag.

Problemformulering: Vad är gällande rätt avseende underskottsavdrag vid ägarförändringar?

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att studera hur gällande rätt angående förlustavdrag ser ut idag samt att precisera vilka luckor som finns i lagen. Vi vill dessutom skapa oss en bild på hur framtiden ser ut för förlustbolag och om det även i framtiden kommer att gå att utnyttja gamla underskott hos förlustbolag som förvärvas.

1.4 Metod

Vi kommer under arbetets gång att använda oss av lagstiftning, förarbeten, praxis och doktrin för att utreda rättsläget på vårt område. Främst kommer vi att undersöka hur den gällande rätten ser ut avseende förlustavdrag och dessutom skönja tendenser på hur utvecklingen kommer att fortskrida på detta område med hjälp av uttalanden, pågående rättsfall och korrespondens med Skatteverket.

Metoden vi kommer att använda oss av är den traditionella juridiska metoden där vi inriktat oss på den rättsdogmatiska inriktningen, vars huvuduppgift är att tolka och systematisera gällande rätt (Peczenik, 1995, s.33). Forskare som arbetar inom denna inriktning arbetar i ett mer övergripande perspektiv än praktikern och för att bättre få förståelse för rättsreglers praktiska funktion söker de kunskap om den verklighet i vilken reglerna fungerar. Dessutom studerar de värderingar som uppstår kring reglerna och vilken betydelse dessa värderingar har för hur reglerna tillämpas. ”Deras forskning tar sin utgångspunkt i befintliga rättskällor som går ut på att fastställa vilka rättsregler som finns (de lege lata) eller vilka som bör tillskapas av lagstiftaren (de lege ferenda) och sedan precisera hur reglerna skall förstås och tillämpas.” (Lehrberg, 2001, s.38) Denna metod är den mest lämpliga för vår uppsats då den bäst hjälper oss att besvara vår frågeställning och utreda hur rättsläget för tillfället ser ut vad gäller underskottsavdrag.

Vi kommer att noga studera IL kap 40 där förlustavdrag regleras och där närmare redogöra för förarbeten och praxis hänförliga till nämnda kapitel. Viktiga rättsfall kommer att tas upp i kapitel tre.

1.5 Material

Vi har studerat rättsfall från främst kammarrätten men även länsrätten och dessutom läst förhandsbesked för att skapa oss en bild om hur rättsläget ser ut på området förlustavdrag. Lagboken har vi självklart använt under hela arbetet och noga granskat de paragrafer som hör till vårt område. Att hitta doktrin i ämnet var inte helt enkelt men vi har försökt hitta så mycket material i ämnet som möjligt och framförallt har Bertil Wiman skrivit både böcker och artiklar. Vi har dessutom hämtat fakta från artiklar i Skattenytt, Svensk Skattetidning samt i dagspress såsom bland annat Dagens Industri. En stor hjälp har varit Eidarus Adan från Skatteverket som skänkt oss värdefullt material i form av PM och rättsfall.

1.6 Avgränsningar

Vi har avgränsat oss till att inte belysa de paragrafer som handlar om konkurs och ackord i IL kap 40. Vi kommer inte heller att behandla avdrag för underskott vid kvalificerade fusioner och fissioner vid verksamhetsavyttringar som finns att hitta i IL kap 37 och 38.

1.7 Disposition

Kapitel 2. Underskottsavdrag

I kapitel två behandlar vi främst de olika definitionerna i IL kap 40. Vi granskar bakgrunden till reglerna om underskottsavdrag och det bakomliggande syftet med dem. De regler som vi koncentrerar oss mest på är de två spärreglerna; beloppsspärren och koncernbidragsspärren, vilka är till för att stoppa möjligheten att utnyttja alltför stora förlustavdrag. Dessutom försöker vi finna om det finns några luckor i lagen som går att utnyttja i skattehänseenden.

Kapitel 3. Gällande rätt

I kapitlet som handlar om gällande rätt går vi noga igenom de lagar och rättsfall som finns på området underskottsavdrag. Vi beskriver hur lagarna tillämpas i samband med

ägarförändringar och beskriver viktiga rättsfall angående huruvida underskottsavdrag skall medges eller ej i olika fall från både länsrätten och kammarrätten.

Kapitel 4. Analys

I kapitel fyra analyserar vi de rättsfall vi tagit upp i kapitel tre. Vi försöker skapa oss en bild på om det finns någon praxis om hur kap 40 skall användas i olika situationer och hur man dömer för att komma åt de företag som ägnar sig åt olika sorters skatteplaneringsupplägg för att komma runt spärreglerna.

Kapitel 5. Slutsats

I vårt sista kapitel sammanställer vi de funderingar och iakttagelser som uppkommit under arbetet. Vi lägger fram en slutsats följt av egna reflektioner som grundar sig på de analyser vi gjort i förra kapitlet.

2. UNDERSKOTTSAVDRAG

I kapitel två går vi igenom de olika definitionerna i IL kap 40. Vi tittar på vilka regler som finns angående förlustavdrag och hur dessa skall tillämpas. Därefter granskar vi bakgrunden till reglerna och syftet med dem. Vi koncentrerar oss framförallt på de två spärreglerna, beloppsspärren och koncernbidragsspärren. Dessa två regler är de som skall stoppa möjligheten till att utnyttja stora förlustavdrag efter ägarförändringar. Syftet med dem är att stoppa handel med förlustbolag i syfte att utnyttja förlustbolagets underskott. Vi försöker sedan se om det finns luckor i lagen som kan utnyttjas och i så fall var dessa luckor finns.

Huvudregeln i IL Kap 40 § 2:

Ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret skall dras av i den utsträckning det inte finns några begränsningar i detta kapitel eller i bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. 29 §, om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 21-26 och 28 §§, i bestämmelserna om verksamhetsavyttringar i 38 kap. 17 § eller om underskott av andelshus i 42 kap. 33 §.

2.1 Definitioner

De definitioner som används i IL kap 40 finns i §§ 3-8 och där stadgas bland annat vad som avses med företag, underskottsföretag och när ett företag anses ha bestämmande inflytande över ett annat företag. Ett par definitioner är borttagna från den gamla underskottslagen (LAU), däribland ”annat rättssubjekt” och ”gammalt underskott”. Gammalt underskott är inte längre aktuellt då hela kap 40 handlar om gamla underskott och begreppet ”annat rättssubjekt” blev hårt kritiserat av lagrådet och har i kap 40 blivit ersatt med respektive gällande rättssubjekt.

I § 3 hittar man vad som avses med företag i detta kapitel, vilket utöver aktiebolag och ekonomisk förening bland annat även avses försäkringsaktiebolag, bankaktiebolag och utländskt bolag.

En viktig definition i detta kapitel är när det bestämmande inflytandet går över till ett annat ägarföretag eftersom det är då de olika spärrsituationerna tillämpas. Enligt § 5 anses ett företag ha det bestämmande inflytandet över ett annat bolag om detta bolag är ett dotterföretag till det förra. För att bestämma om bolaget är ett dotterföretag så hänvisar lagtexten i denna paragraf främst till associationsrätten och då framförallt till ABL kap 1 § 5, där det finns bestämmelser om vad som är moderföretag och vad som är dotterföretag.

Utdrag ur ABL kap 1 § 5:

Ett aktiebolag är moderbolag och en annan juridisk person är dotterföretag, om aktiebolaget

- 1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,*
- 2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar,*
- 3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller*
- 4. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar...*

Det förekommer här ett problem då denna definition, som funnits sedan 1995, säger att två företag utgör moder- och dotterföretag om det ena företaget, förutom att äga andelar i det andra företaget, dessutom har rätt att utse och avsätta mer än hälften av styrelsen. Om exempelvis ett företag ägs till 51 % av företag A och till 49 % av företag B, där B äger rätt att utse eller avsätta mer än halva styrelsen, kommer således båda företagen att ha det bestämmande inflytandet över C. Följden av detta blir att det kan räcka med ett aktieägaravtal mellan de två ägarföretagen för att minoritetsaktieägaren skall anses ha fått det bestämmande inflytandet om detta aktieägaravtal innebär att man fått rätt att utse mer än halva styrelsen.

Ett annat problem med definitionen av moderföretag är att det finns ytterligare en definition, som återfinns i IL kap 35 § 2 och som inte säger samma sak som den definitionen som finns i ABL kap 1 § 5. Nedan följer ett utdrag från hur moderföretag definieras i IL kap 35:

Med moderföretag avses i detta kapitel ett företag som äger mer än 90 procent av andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening...

Denna skillnad i definitioner öppnar för en möjlighet att komma runt spärrarna i kap 40. Hur detta går till återkommer vi till längre fram i uppsatsen under rubriken 2.3 Luckor i lagen.

Vad gäller utländska bolag och underskottsföretag som har fysiska personer som ägare kan man inte hänvisa till associationsrättslig lagstiftning och då säger man istället att förvärvaren anses ha det bestämmande inflytandet över ett företag om detta skulle ha varit ett dotterföretag till bolaget eller personen om det hade varit ett svenskt aktiebolag.

Vad som avses med moderföretag regleras i § 7, vilken hänvisar tillbaka till § 5 då moderföretaget även måste uppnå kriterierna i § 5. Definitionen är intagen till detta kapitel och fanns inte i LAU. Koncern är definierat i § 6 och där sägs det klart och tydligt att den definitionen endast avser kap 40 på grund av att huvudregeln i IL kap 2 § 2 även omfattar utländska koncerner. Definitionen är tillsatt i den nya lagen och fanns inte tidigare. Den omfattar alla associationsrättsliga koncernbildningar enligt svensk intern rätt som kan tänkas äga rum och även motsvarande utländska företagsgrupper om moderföretaget hör hemma i en stat inom EES-området eller om moderföretaget är ett utländskt bolag enligt IL kap 6.

2.1.1 Underskott/Underskottsföretag

En underskottsframföring är obegränsad i tiden. Enligt lagtexten skall ett underskott som kvarstår från det föregående beskattningsåret dras av i den utsträckning det inte finns några begränsningar i kap 40 eller i vissa andra lagrum. Att underskottet kvarstår betyder således att det inte redan gått att dra av, utan skall dras av först när företaget visar vinst. Följden blir att underskottet överförs från det nästföregående beskattningsåret. (Wiman, 2002 s.99)

I IL kap 40 § 4 finns en definition på vad som menas med ett underskottsföretag. Ordet underskottsföretag används inte i något annat kapitel i IL men termen underskottsföretag är inte begränsad till just detta kapitel. Det väsentliga i detta kapitel ligger i att underskottet skall ha uppkommit under föregående eller tidigare beskattningsår. Detta underskott får inte heller ha kvittats bort med hjälp av koncernbidragsspärren eller med hjälp av bestämmelserna i kap 37. Det underskott som uppkommer under det aktuella beskattningsåret får inte med sig att ett företag kan kallas för underskottsföretag. Detta aktuella underskott finns inte reglerat i lagen utan det får man som förvärvande företag kvitta rakt av i dagsläget. Detta får till följd av att

det ”underskott” som uppkommer under avyttringsåret inte kommer att påverkas av några begränsningsregler. Vi återkommer till vad detta medför i verkligheten längre fram i arbetet. Definitionen på underskottsföretag infördes genom lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet (LAU) som senare, dock omskriven, fördes över till IL 1999. Ett underskottsföretag kan också vara ett utländskt bolag då bolaget omfattas av reglerna i kap 40 om det från ett fast driftställe i Sverige bedriver verksamhet och detta driftställe går med underskott.

2.2 Ägarförändringar

I §§ 9-14 regleras bestämmelserna av vad som gäller vid ägarförändringar i kap 40. Själva ägarförändringen behandlas främst i § 10 och de två olika spärrarna, beloppsspärren och koncernbidragsspärren behandlas i § 15 respektive §§ 18-19. När lagstiftaren utformade dessa spärrar försökte man hålla de neutrala med hänsyn till ägarförändringar, eftersom den skattskyldige skall ha samma rätt till avdrag oavsett om en ägarförändring skett eller ej. Lagstiftaren har försökt utgå från den i koncernsammanhang härskande neutralitetsprincipen. Beloppsspärren tillsattes för att förhindra handel med underskottsföretag och koncernbidragsspärren infördes för att säkerställa att en skatteutjämning mellan företag endast kan ske för den tid då företagen ingick i samma koncern.

Även koncerninterna överlåtelser av företag blir träffade av dessa regler eftersom en ägarförändring anses ha ägt rum då det bestämmande inflytandet har övergått till en ny ägare. Förfarandet medför en försvåring av omstruktureringar inom befintliga koncerner och därför har man infört undantag för såväl beloppsspärren som koncernbidragsspärren för koncerninterna ägarförändringar. Dessa undantag för koncerner kan dock medföra att företag försöker kringgå bestämmelserna och därför har lagstiftaren vad gäller koncernbidragsspärren infört undantag från koncernundantaget. Exempel på detta är kringgående genom fusion eller genom att ge koncernbidrag i olika etapper.

2.2.1 Spärreglerna

De första förlustutjämningsreglerna kom 1960, då förlustavdragslagen infördes. Den innehöll begränsningsregler efter ägarbyte. Bestämmelserna överfördes till SIL kap 2 §§ 15-16 i samband med skattereformen 1991. Underskottsavdragslagen (LAU) inträdde 1994 och återfinns numera i IL kap 40. Då man införde underskottsavdragslagen i kap 40 gjordes inga större förändringar, utan innehållet är i princip detsamma. En del ord och definitioner är förändrade och innehållet är något omarbetat och bättre strukturerat för att lättare få en överblick över lagtexten. Den främsta orsaken till att man skapade Inkomstskattelagen var att man ville samla alla smålagar under en och samma lag. Då flyttades även LAU till IL, men några stora förändringar gjordes alltså inte, utan man passade på att göra små förändringar när lagen ändå skulle flyttas. I och med detta antagande att det inte finns några stora skillnader mellan den gamla och den nya lagen så bör man kunna dra slutsatsen att de domar som föll med hjälp av LAU även skulle kunna tillämpas på IL kap 40, då lagarna i princip inte skiljer sig åt. Enligt prop. 1999/2000:2 s. 462 har man gjort en del ändringar i IL kap 40 för att lagen skall bli mer lättförståelig och inte så onödigt komplicerad som den var förut.

Spärreglerna har tillkommit för att begränsa möjligheten till förlustavdrag när det skett en ägarförändring. Spärreglerna som träder in efter ägarförändring är enkelt uttryckt uppbyggt på följande vis enligt Wiman (2002 s.100): ”Om ett underskotts företag bytt ägare, normalt när ett annat skattesubjekt erhållit ett bestämmande inflytande över underskottsföretaget eller underskottsföretaget erhållit det bestämmande inflytandet över ett annat företag, är avdragsrätten för underskott kringskuren av beloppsspärren och koncernbidragsspärren.” Syftet med spärreglerna är enligt prop. 1993/94:50 s.260 att systemet för förlustutjämnning skall vara neutralt med avseende på ägarförändring. Häri ligger att en ägarförändring som inte är motiverad av affärsmässiga skäl inte bör genomföras.

Under lagstiftningsarbetet diskuterades även huruvida man skulle tillsätta en kapitaltillskottsspärr (Ds 1993:28). Syftet med den spärren vore att försvåra tillskott av kapital till underskottsföretaget, vilket hos detta företag skulle kunna generera intäkter av olika slag, främst då ränteintäkter. Kapitaltillskottsspärren blev dock kritiserad i remissomgången och infördes som sagt aldrig, men däremot är det inte sagt att det alltid är möjligt att tillskjuta

kapital i form av tillgångsöverföringar på grund av reglerna om underprisöverlåtelser (om det förvärvande bolaget har ett underskott vill säga). (Wiman, 2002 s. 100, Wiman 1994 s. 715 ff)

2.2.2 Beloppsspärren

Beloppsspärren inträder enligt IL kap 40 §§ 10-11 då ett underskotts företag förvärvas av:

- ✓ ett företag
- ✓ en fysisk person
- ✓ ett dödsbo
- ✓ en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag
- ✓ ett svenskt handelsbolag i vilket en fysisk person, ett dödsbo, en utländsk juridisk person, som inte är ett utländskt bolag, är delägare direkt eller genom ett eller flera handelsbolag.

Beloppsspärren regleras i IL kap 40 § 15. Den tar hänsyn till sambandet mellan köpeskillingen för företaget och underskottsavdragets värde. I prop. 1993/94:50 s.259 uttalades att om köpeskillingen är låg i förhållande till storleken på möjligt underskottsavdrag finns det anledning att tro att förvärvet skett endast i syfte att utnyttja förlustavdraget. Beloppsspärren innebär att underskotts företaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträdde till den del det överstiger dubbla utgiften att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget. Ett problem som uppstår vid denna formulering av reglerna är att fastställa vad utgiften varit för att förvärva företaget. I förarbetena (prop. 1999/2000:2 del 2 s.47) kommenterades den ändring, som innebar att lagstiftaren bytte ut ordet kostnaden, som ordalydelsen först var, till utgiften. Det sades att det här inte var frågan om en kostnad i vanlig bemärkelse, det vill säga en periodiserad utgift. Istället används ordet utgift på samma sätt som i kapitlen om byggnader och inventarier. (IL kap 19)

Det är relativt klart att själva köpeskillingen skall ingå i detta belopp. Men frågan är om det inte i uttrycket kostnad även kan ingå andra kostnadsposter så som resor i samband med förvärvet och rådgivning med mera (Wiman, 1994 s.724, Wiman, 2002 s.113) och hur skall förlustavdragen beräknas om vederlaget utgörs av aktier i det förvärvande företaget (Larsson,

1993 s.622)? Ett annat problem uppstår när inte hela företaget förvärvas eller om företaget förvärvas i etapper. Lagtexten ger närmast stöd för tolkningen att så snart köparen fått det bestämmande inflytandet över företaget skall anskaffningskostnaderna summeras och summan på möjliga förlustavdrag skall beräknas. Vid en strikt bokstavstolkning av lagen skulle det innebära att man endast får använda sig av den summan det kostar att förvärva 51 % av aktierna när man räknar fram beloppsspärren. Det framgår dock av prop. 1993/94:50 s.326 att lagstiftaren för det fall hela bolaget förvärvas skall hela kostnaden för förvärvet beaktas. Detta innebär att ett förvärv av 60 % av företagets aktier medför möjlighet till ett förlustavdrag på summan av förvärvet av 60 % av aktierna multiplicerat med 200 %.

Det stora problemet som diskuteras i doktrin och Skatteverkets handledning är situationer när förlustföretag förvärvas i etapper. Problemet som uppstår vid köp av förlustbolag i etapper är att bestämma anskaffningskostnaden vid uträkandet av beloppsspärren. Beroende på hur stor andel som förvärvats av förlustbolaget kan olika tolkningar tänkas. Tidigare konstaterade vi utifrån prop. 1993/94:50 s.326 att köpande företag skulle ta hänsyn till hela sitt förvärv vid beräkning av möjligt underskottsavdrag och inte endast summan av att förvärva 51 %. Det nämns som exempel i prop. 1993/94:50 s.326 att om nye ägaren uppnått ett bestämmande inflytande genom att öka sitt andelsinnehav från 10 % till 51 % av rösterna, bör också anskaffningsutgiften för det ursprungliga innehavet tas med vid beräkning av utgiften.

I sammanhang där först en andel om 50 % eller mer förvärvas och sedan en tid därefter ännu en post förvärvas är rättsläget mer oklart. Lagrådet tog upp denna fråga när bestämmelserna flyttades över till IL (prop. 1999/2000:2 del 3 s.451). Regeringen svarade (del 2 s.474) att RSV i sin handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet 1999 års taxering uttalat (del 2 s.1008) att någon proportionering inte skulle ske. Regeringen hänvisade vidare till vad som stod i handledningen. I handledningen anför RSV att om aktierna förvärvas i ett sammanhang genom successiva förvärv under en begränsad tid i anslutning till ett uppköpserbudande som riktats till samtliga aktieägare torde samtliga förvärv tas med i uträkningen av beloppsspärren. Andersson, Saldén Enérus, Tivéus (2005 s. 1120), och Wiman (1994 s. 725) drar slutsatsen att om köparen efter en tid när han har bestämmande inflytande väljer att köpa ytterligare fler aktier i förlustföretaget så får köpesumman för dessa aktier ej beaktas vid framräkandet av beloppsspärren. Wiman (2004 s. 114) anser dock att om de olika delförvärven ingår som led i ett enda förvärv bör de läggas ihop. Wiman (2004 s. 114) anser vidare att det heller inte skall ha någon betydelse i vilken ordning och vilken storlek de

olika förvärven gjorts i. Om regeringen ställer sig bakom detta uttalande genom att hänvisa till handledningen är dock emellertid oklart. Vad man kan utgå ifrån är att förvärv som sker i ett sammanhang får räknas samman, men om det drar ut på tiden kan det vara mer oklart (Andersson, Saldén Enéus, Tivéus, 2005 s.1120). Det som man får ta hänsyn till är att beloppsspärren skall tillämpas för det beskattningsår då förvärvaren får det bestämmande inflytandet. Att återropa nya förvärv senare blir väldigt opraktiskt eftersom underskotten föll bort det beskattningsår då den skatteskyldige fick det bestämmande inflytandet (Andersson Saldén Enéus, Tivéus, 2005 s. 1120). Wiman (1994, s 725-726) instämmer i detta uttalande och påpekar också att det efter fem år är i princip omöjligt att beakta tilläggsköp då det inte längre är möjligt att ändra i gamla taxeringar.

Men Wiman (1994 s. 725-726) är skiljaktig vad gäller frågan i sak då han anser att det är motiverat, sett utifrån syftet med beloppsspärren att kunna beakta tilläggsköp. Wiman tycker det är olyckligt att det skall finnas något hinder i tid när man tar hänsyn till tilläggsköp. Detta med hänsyn till den vikt som i beloppsspärren läggs vid anskaffningskostnaden. Wiman säger att det kan vara tillfälligheter som gör att tilläggsförvärv görs senare i tiden.

I samband med att reglerna flyttades över till IL påpekade också lagrådet att det var underskottsbolaget som skulle hålla reda på de olika förvärven som kunde ha betydelse vid beräkningen av beloppsspärren. Lagrådet menade att det i praktiken torde vara så gott som omöjligt att överblicka alla förvärv. Regeringen svarade lagrådet att detta var stoppregler och vad de visste hade de ännu inte vållat några administrativa problem. Regeringen avslutade sitt uttalande med att om några sådana praktiska problem skulle uppkomma i framtiden får regeringen se till att dessa regler ses över i vanlig ordning. (Prop. 1999/2000:2 vol. 2. s. 474)

Målet med spärren är att den skall förhindra förvärv av skalbolag genom att underskottsbolagets gamla underskott till viss del försvinner bort (Andersson, Saldén Enéus, Tivéus, 2005). Det finns dock kritik mot denna regel och detta sätt att tänka. I en debattartikel på di.se uttalades kritik mot att det från politiskt håll kommit uttalande om att det var fel av OM att köpa förlustbolag för att kunna dra av sina vinster. Skribenten menade att företaget inte kunnat dra av sina kostnader så innebär det i sin tur att skattetrycket på näringslivet stigit över det som politikerna avsett, 28 % av genererade vinster. Frågan man ställer sig är vad det finns för moral i att skattetrycket höjs på det sättet. (di.se)

Det finns ett undantag från beloppsspärren i IL kap 40 § 17. Paragrafen säger att om ägarförändringen är av väsentlig betydelse för samhällsekonomin och det annars inte skulle ske en ägarförändring, får regeringen medge undantag från beloppsspärren.

2.2.3 Koncernbidragsspärren

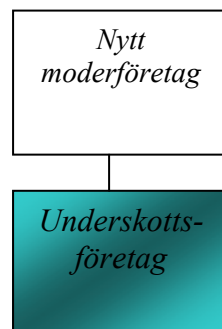
Koncernbidragsspärren tillkom genom LAU 1993 och innebar att ett förvärvat förlustbolags förluster inte får kvittas mot det förvärvande bolagets vinster förrän efter sex år, det vill säga från det beskattningsår som spärren inträder samt de följande fem beskattningsåren. Koncernbidrag möjliggör för bolag inom samma koncern att genom att ge bidrag till varandra som är avdragsgillt för utgivarbolaget och skattepliktigt för mottagarbolaget, överföra beskattningsunderlag mellan bolagen för att på så sätt utjämna resultatet. Definition av och regler för koncernbidrag behandlas i IL kap 35. Målet med spärren är dels att förhindra att koncerner som går med överskott köper in företag med underskott som de kan ge koncernbidrag till och på det sättet kvitta bort sina överskott och dels att den koncern där underskottsföretaget ingår köper in företag med överskott som kan lämna koncernbidrag till underskottsföretaget som på det sättet kan utnyttja sitt underskott (Andersson, Saldén Enerus, Tivéus, 2005 s. 1124). Koncernbidragsspärren skiljer sig från beloppsspärren på så sätt att det inte innebär ett definitivt bortfall av rätten till avdrag för gamla underskott. Istället så spärras det gamla underskottet under en viss tid. När sedan denna tid på sex år förlupit kan koncernbidrag kvittas mot de eventuellt outnyttjade förlusterna. Detta diskuteras i prop. 1993/94:50 s. 259 där man uttalar att syftet med koncernbidragsspärren är att reducera det skattemässiga värdet av avdrag för underskott. Detta anses man göra genom att förskjuta dess utnyttjande sex år framåt i tiden. Koncernbidragsspärren regleras i IL kap 40 § 18.

I IL kap 40 § 19 finns ett undantag från koncernbidragsspärren. Koncernbidragsspärren hindrar inte bolag som ingick i samma koncern innan ägarförändringen att ge och ta emot bidrag från varandra i syfte att utjämna resultat. Detta undantag öppnar för ett par möjligheter att kringgå koncernbidragsspärren. Därför finns det också i IL kap 40 § 19 en regel som reglerar koncernbidrag som indirekt kommer från ett företag som inte ingick i koncernen innan ägarförändringen. Sådana bidrag får inte användas för att kvitta vinster mot förluster. Exempelvis om företag A som förvärvade koncernen KK, ger ett koncernbidrag till företag B i KK koncernen, för att sen B skall kunna vidarebefordra bidraget till förlustbolaget C som

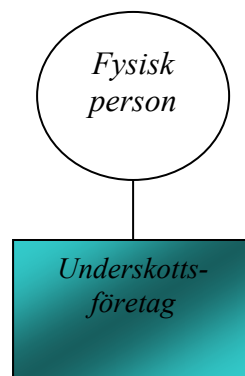
kvittar det mot sina förluster. Däremot finns inget hinder för att ge koncernbidrag mellan de olika ”nya” och ”gamla” bolagen så länge inte underskott som uppkommit innan ägarförändringen kvittas mot de nya bolagens vinster. Inte heller får fusion leda till att vinstmedel, som kan härledas till ett bolag som före fusionen inte ingick i samma koncern som underskottsbolaget, kvittas mot underskottsbolagets gamla förluster.

För att enkelt överblicka spärreglerna som aktiveras vid ägarförändringar brukar man i doktrin tala om fyra olika spärrsituationer:

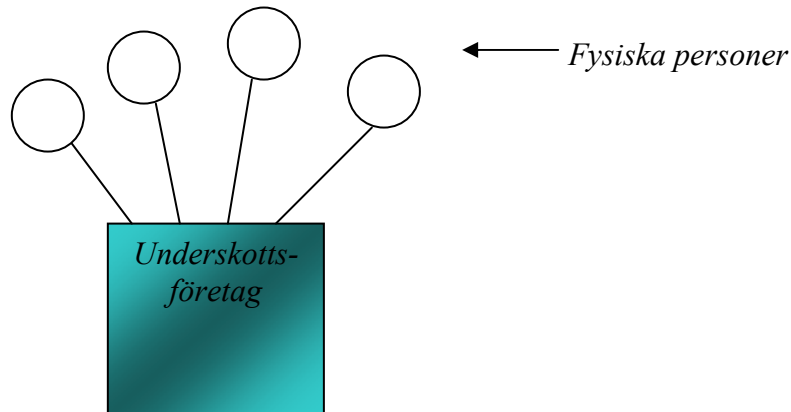
Spärrsituation 1 regleras i IL kap 40 § 10. Vid ägarförändringar som innebär att den nya ägaren är ett företag som får det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget skall både belopps- och koncernbidragsspärren inträda. Undantaget från denna spärrsituation är om det är ett företag i samma koncern som förvärvar underskottsföretaget. Då skall inte någon av spärrarna inträda. Denna variant är den som är absolut vanligast.



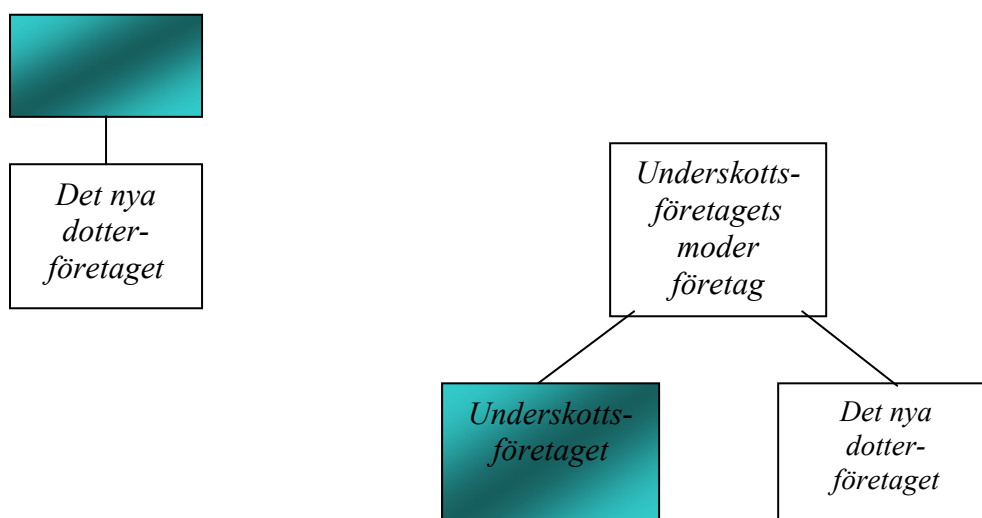
Spärrsituation 2 regleras i IL kap 40 § 11. Spärrsituation 2 träder in när köparen av förlustbolaget är en fysisk person eller hans närstående, ett dödsbo, ett handelsbolag med fysiska personer eller dödsbo som ägare eller annan utländsk juridisk person. I denna situation inträder endast beloppsspärren då koncernbidrag inte kan ges mellan de ifrågavarande objekten.



Spärrsituation 3 regleras i IL kap 40 § 12. Spärrsituation 3 träder in när flera fysiska personer eller andra sådana fysiska objekt som nämndes i situation 2, går samman i en uppgörelse och på så sätt få det bestämmande inflytande över förlustföretaget. Detta för att kunna utnyttja ett förlustavdrag och på så sätt få ett bestämmande inflytande över förlustbolaget. Dessa fysiska personer skall ha vars fem procent av aktierna och tillsammans ha minst 50 procent. I denna situation är det röstetalet som avgör om gruppen får det bestämmande inflytandet. I denna situation är det bara beloppsspärren som blir aktuell.



Spärrsituation 4 regleras i IL kap 40 § 14. Spärrsituation 4 träder in vid den motsatta situationen som när spärr 1 träder in. Det vill säga spärr 4 träder in när ett underskotts företag eller dess moderföretag får det bestämmande inflytandet över ett annat företag. Det vanligaste scenariot är när underskottsbolaget får ett systerföretag genom att moderföretaget får det bestämmande inflytandet över ett nytt bolag. I dessa situationer inträder en koncernbidragsspärr. Samma undantag som vid spärrsituation 1 finns här. Det vill säga att koncernbidragsspärren inte inträder om ägarförändringen bara berör företag som före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget.



2.2.4 Undantag från spärrarna

Det finns några undantag som reglerar när spärrarna inte skall träda in trots att det skett en ägarförändring. Dessa undantag regleras i IL kap 40 § 13 och § 17. I § 13 finns regler som säger att beloppsspärren inte skall träda in om någon fått det bestämmande inflytandet genom ändrade familjeförhållanden. Exempel på ändrade familjeförhållande kan vara arv, testamente och bodelning. I § 17 sägs det att om ägarförändringen är av väsentlig betydelse för samhällsekonomin och det annars inte skulle ske en ägarförändring, så får regeringen medge undantag från beloppsspärren

2.2.5 "Management buy out"

Beloppsspärren träder heller inte in om den som fått det bestämmande inflytandet har haft ställning som företagsledare i underskottsföretaget under de två föregående beskattningsåren. Denna situation kallas för management buy out. Vad som avses med företagsledare i denna situation regleras i IL kap 56 § 6 st 2. I Skatteverkets handledning (2004 del 3 s. 262) definieras en företagsledare enligt lagens ordalydelse. Lagen säger att med företagsledare avses den eller de fysiska personer som genom eget eller närståendes innehav av andelar och sin ställning i företaget har väsentligt inflytande i företaget. När det gäller företag som omfattas av den subsidiära definitionen (IL kap 56 § 2 st. 2 och § 3 st. 2) anses som företagsledare den som har den faktiska bestämmande rätten över en viss verksamhet och självständigt kan förfoga över resultatet. Vi kommer inte att utreda denna situation vidare i vår uppsats.

2.3 Luckor i lagen

Det finns ett stort problem vad gäller förlustavdrag, nämligen att företagen gör tekniskt rätt när de kvittar bort gamla underskott efter en ägarförändring. Dock gör de det på ett sådant långsökt och invecklat vis att syftet med förfarandet uppenbart är att minska sina skattekostnader. Enligt Adan (2005) handlar det ofta om rena skatteupplägg för att undgå skatt på ett inte avsett sätt. Storföretagsskattekontoret i Stockholm bedriver sedan flera år tillbaka ett projekt som handlar om att kartlägga och kontrollera företag med stora underskott där deras uppgift i huvudsak är att kontrollera förfaranden av skatteplaneringskaraktär med

hänsyn till gällande regler. Deras arbete har resulterat i att de funnit flera olika former av skatteundandragande som är kopplat till utnyttjande av taxerat underskott. (Adan, 2005).

Vidare finns det möjligheter att utnyttja gamla underskott genom att förvärva minst 90 % av förlustbolagets kapital men inte mer än 50 % av rösterna, genom exempelvis nyemission eller omstämpling av aktier (Adan, 2005). Detta är alltså möjligt eftersom varken beloppsspärren eller koncernbidragsspärren är tillämpliga då det förvärvande företaget inte fått det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget när de äger mindre än 50 % av rösterna, enligt ABL kap 1 § 5. Att lämna koncernbidrag till det förvärvade företaget går bra enligt lagtexten eftersom man köpt minst 90 % av kapitalet i förlustbolaget och då uppfyller kraven för att lämna och ta emot koncernbidrag enligt IL kap 35 § 2 st 1 och på så sätt kan man som sagt kvitta bort tidigare års underskott vilket utgör en lucka i lagen. Denna lösning som innebär att du kommer runt spärrarna är möjlig på grund av att det finns två olika definitioner på moderbolag, en i ABL kap 1 § 5 och en i IL kap 35 § 2.

En annan möjlighet att komma runt beloppsspärren är att en grupp fysiska personer går samman och köper aktier så att de får det bestämmande inflytandet, men att de inte köper mer än 5 % var av aktierna. I denna situation träder inte beloppsspärren in. (Adan, 2005)

Ett annat förfarande är handel med icke realiserade förluster. Även detta är ett problem som Skatteverket har svårt att komma åt (Adan 2005). Ett förvärvande bolag kan idag utnyttja hela det förvärvade bolagets kapitalförluster (IL kap 25).

2.3.1 Förvärvsåret

IL trädde i kraft den 1 januari år 2000 men tillämpas först från och med 2002 års taxering. De bestämmelser som tidigare fanns i LAU finns numera framför allt i IL kap 40 som behandlar tidigare års underskott. I detta kapitel regleras hur ett underskott som kvarstår från föregående beskattningsår, så kallat inrullat underskott, skall hanteras. Däremot innehåller kapitlet inte några bestämmelser om det aktuella beskattningsårets underskott. Detta regleras i stället i IL kap 14 § 22 där det framgår att beskattningsårets underskott skall eller får dras av samma beskattningsår och att det i vissa fall skall dras av ett senare beskattningsår. Det faktum att det enligt lag är godkänt att utnyttja förvärvsårets underskott innebär att det finns en möjlighet till handel med förlustavdrag. Ett förlustbolag kan förvärvas i slutet av året och därmed kan

förvärvaren utnyttja hela årets underskott. Detta är emot lagstiftningens syfte, men som lagen är skriven går det inte att rå på detta problem. På grund av de tydliga lagreglerna i dessa fall har ingen prövning av detta förfarande kommit till rättslig prövning. Däremot har Skatteverket i vissa fall ansett att ett bestämmande inflytande i realiteten inte skett före årets utgång.

2.3.2 Kapitaltillskott

Ytterligare en möjlighet för att kringgå begränsningsreglerna är med ett så kallat kapitaltillskott. Det sker på så vis att ett moderföretag ger ett dotterföretag, som är ett förlustbolag, ett aktieägartillskott och på detta sätt kan en ränteintäkt flyttas från moderföretaget till dotterföretaget. I lagförarbetet fanns ett förslag med en så kallad kapitaltillskottsspärr som var tänkt att användas för att täppa till denna lucka, men den avvisades slutligen i propositionen och infördes därmed aldrig i IL kap 40. (Wiman, 1994 s.100).

Skattemyndigheten (numera Skatteverket) i Stockholm har tidigare ansett att ett villkorat aktieägartillskott inte ska ses som ett kapitaltillskott när man beräknar hur mycket beloppsspärren ska uppgå till. RSV har nu tagit en motsatt ställning i samma fråga och anser att ett villkorat aktieägartillskott skall ses som ett kapitaltillskott och därmed beaktas vid beräkning av beloppsspärren. Efter detta uttalande har Skattemyndigheten (numera Skatteverket) valt att ändra sitt ställningstagande och intagit samma inställning som RSV. (Björnberg, 2003).

Då man vill motverka att företag inför en försäljning av ett underskotts företag blåser upp värdet på förlustbolaget och därmed även utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet av bolaget har det införts en begränsning i IL kap 40 § 16 mot kapitaltillskott. Begränsningen innebär att utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över bolaget skall minskas med det kapitaltillskott som lämnats till underskotts företaget tidigast två beskattningsår före ägarförändringen. Varken i IL eller i förarbetena till den ursprungliga bestämmelsen i LAU finns någon definition av vad som avses med kapitaltillskott. Det har på senare tid aktualiserats om villkorade aktieägartillskott ska ses som kapitaltillskott eller ej och RSV har i rättsfallsprotokoll nummer 24/03 kommenterat en överklagad kammarrättsdom (rättsfall från Göteborgs kammarrätt mål nr 2680-2002 den 23/4 2003), som rör villkor för

aktieägartillskott och beloppsspärren. Kammarrätten anser i det fallet att lagtexten fullt ut reglerar de förutsättningar som finns för avdrag för gammalt underskott och att någon undantagsregel inte finns. Vi analyserar detta rättsfall längre fram i uppsatsen

Dessutom kan en förlustutjämnning ske på ett liknande sätt genom att tillgångar överförs till skattemässiga restvärden från ett företag till förlustföretaget, varefter förlustföretaget realiserar värdereserven genom att avyttra den till ett utomstående bolag. Denna möjlighet att kringgå reglerna i underskottsavdragslagen kan inte stoppas och det finns normalt inte någon restriktion för mottagande företag att kvitta underskottet mot den upplösta värdereserven. (Wiman, 1994)

Nyemission som görs innan en ägarförändring ansågs i ett rättsfall från kammarrätten i Stockholm, (mål nr 401-2001 den 13/3 2003), vara ett kapitaltillskott. Det innebär att det belopp som tillförs genom emissionen skall reducera köpeskillingen enligt IL kap 40 § 16. I rättsfallet från Stockholms Kamarrätt döms i enlighet med LAU § 7, men vi utgår från att samma bedömning gjorts om hänsyn tagits till IL kap 40 § 16. Detta antagande grundar vi på ett uttalande från kammarrätten i samband med domen där de konstaterar att LAU § 7 fått en annan utformning när den flyttades till IL kap 40 § 16, men att någon materiell ändring av betydelsen inte torde ha skett. Däremot ansåg kammarrätten inte att en nyemission som innebar en ägarförändring skulle anses vara ett sådant kapitaltillskott som skall reducera köpeskillingen. Vi analyserar detta rättsfall längre fram i uppsatsen.

3. GÄLLANDE RÄTT

I kap 3 behandlar vi de lagar som är aktuella vid förvärv av förlustbolag. Vi beskriver hur de används och hur de tillämpas i samband med ägarförändringar. I kap 3 tittar vi även på några rättsfall som varit uppe i länsrätten och kammarrätten. Rättsfallen handlar om huruvida underskottsavdrag skall tillåtas eller ej i olika förvärvssituationer.

3.1 Lagar

3.1.1 Inkomstskattelagen kap 40

Rätten att kvitta vinster mot tidigare års förluster, reglerades för första gången 1960 genom lagen (1960:63) om förlustavdrag. Enligt denna lag fick den skatteskyldige dra av en förlust som ett särskilt förlustavdrag till och med det sjätte året efter det år då förlusten uppkom om det var en fysisk person. Om det var en juridisk person så lagen att det fick gå tio år innan rätten till förlustavdrag försvann. Denna lag stod sig till 1990 års skattereform då den ersattes av en bestämmelse i KL 26 § om rätt till avdrag för föregående års underskott. Denna lag förändrade bland annat förutsättningarna för underskottsframföringen på så vis att det kunde ske under en obegränsad tid. Bestämmelserna som begränsade avdragsmöjligheterna till sex respektive tio år försvann. I och med reformen så infördes även belopps- och koncernbidragsspärren. Anledningarna till spärrarnas införande var som sagts tidigare att begränsa handel med underskottsbolag samt att systemet skulle vara neutralt med avseende på ägarförändringar. De nya bestämmelserna togs 1993 in i en ny lag, nämligen i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet (LAU). 1998 infördes en ny lag om uppskov med beskattning vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser. I och med detta flyttades de lagar i LAU som behandlade detta område till den nya lagen. När sedan IL infördes år 2000 flyttades reglerna i LAU över till IL kap 40 och redigerades i samband med det och det gjordes även en del rättelser. Lagen började tillämpas från och med 2002 års taxering.

3.1.2 Inkomstskattelagen kap 2

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i IL. En definition som inte finns i IL kap 40, men som kan behöva förtydligas i samband med användandet av kap 40 § 13 är företagsledare. Definitionen av en företagsledare finns enligt IL kap 2 st. 2 i IL kap 56 §§ 4-5. Definitionen har använts tidigare i vår uppsats för att visa på ett undantag från beloppsspärren, nämligen ”management buy out”.

3.1.3 ABL kap 1 § 5 / Inkomstskattelagen kap 35 § 2

Aktiebolagslagen kap 1 § 5 används tillsammans med IL kap 40 för att bestämma om två företag ingår i en och samma koncern. Detta är nödvändigt vid bedömningen av om ett företag har fått det bestämmande inflytandet över ett annat företag. Detta är av intresse då man skall utreda om en beloppsspärr skall träda in eller ej. Denna definition på moder- respektive dotterföretag är dock inte tillämplig när det gäller att avgöra om det finns möjlighet till att ge koncernbidrag. I dessa situationer hittar man definitionen i IL kap 35 § 2. Definitionen i ABL kap 1 § 5 är tillämplig när det gäller aktiebolag. Vad som definieras som ett dotterföretag för andra bolagsformer regleras i lagen (1978:667) om ekonomiska föreningar kap 1 § 4, Sparbankslagen (1987:619) kap 1 § 2, lagen (1995:1570) om medlemsbanker kap 1 § 5, försäkringsrörelselagen (1982:713) kap 1 § 9 eller stiftelselagen (1994:1220) kap 1 § 5.

3.1.4 Inkomstskattelagen kap 14 § 22

I IL kap 40 regleras hur ett underskott som kvarstår från föregående beskattningsår, det vill säga inrullat underskott, skall hanteras. Däremot innehåller kapitlet inte några bestämmelser om det aktuella beskattningsårets underskott. Detta regleras i stället i 14 kap 22 § där det framgår att beskattningsårets underskott skall eller får dras av samma beskattningsår och att det i vissa fall skall dras av ett senare beskattningsår.

3.1.5 Lag (1995:575) mot skatteflykt

Syftet med de spärregler som vi nämnt i tidigare kapitel är att systemet för förlustutjämning skall vara neutralt med avseende på ägarförändringar. Det är inte tänkt att en ägarförändring som inte är motiverad av affärsmässiga skäl bör genomföras (prop. 1993/94:50 s.260, Adan, 2005). Trots att det enligt IL kap 40 är lagligt att efter en ägarförändring utnyttja gamla förluster kan företaget bli dömt med hjälp av Skatteflyktslagen då deras övervägande syfte med ägarbytet anses ha varit att undgå skatt och de uppfyller de fyra rekvisiten i Skatteflyktslagen. Det har skett i flertalet rättsfall att företag blivit dömda enligt Skatteflyktslagen istället för LAU (numera IL kap 40). Några av dessa fall behandlar vi senare i uppsatsen. (Rättsfall från Stockholms länsrätt mål nummer 20744-01 den 11/8 2002, Rättsfall från kammarrätten i Stockholm mål nr. 3473-03). Skatteflyktslagen består av endast fyra paragrafer.

Följande fyra punkter, reglerade i § 2 måste vara uppfyllda för att ett företag skall kunna dömas enligt Skatteflyktslagen:

1. rättshandlingen skall ingå i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige skall ha direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen,
3. skatteförmånen skall antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet och
4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

Dessutom regleras i § 3 hur stort taxeringsunderlaget hade blivit om företaget hållit sig till de lagar och bestämmelser som finns. Taxeringsbeslut skall fattas som om rättshandlingen inte hade företagits och om förfarandet ses som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, skall taxeringsbeslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om detta inte är möjligt skall taxeringsunderlaget uppskattas till skäligt belopp. (Skatteflyktslagen § 3). Det betyder att man blir dömd att betala så mycket i skatt som man borde ha betalt om man gjort ”rätt” från början. Även om det är tekniskt möjligt att kringgå lagen genom att gå från A till B med låt säga tio olika transaktioner anses det inte

vara rimligt om man lika gärna hade kunnat göra en transaktion för att nå dit man till sist hamnade.

Det är länsrätten som efter framställning av Skatteverket bestämmer när denna lag skall prövas. I § 4 i denna lag anges att tillämpliga delar i Taxeringslagen kap 6 dessutom kan användas vid bland annat överklagande.

Skatteflyktslagen infördes år 1980 (prop. 1980/81:17, SkU 1980/81:8) och blev tillämplig på rättshandlingar från och med den 1 januari 1981. År 1983 utvidgades lagens tillämpningsområde (prop. 1982/83:84, SkU 1982/83:20). Lagen upphävdes år 1992 (prop. 1992/93:127, bet. 1992/93:SkU14). Upphävandet motiverades med att skatteflyktslagen kritiserats från rättssäkerhetssynpunkt sedan dess tillkomst. Kritiken hade enligt propositionen bl.a. gällt att förekomsten av en sådan lagstiftning stärker det allmännas ställning gentemot den enskilde på ett sätt som inte är rimligt i ett rättssamhälle. Lagstiftningen medförde vidare svårigheter för den enskilde att bedöma skattekonsekvenserna av olika rättshandlingar. År 1995 infördes skatteflyktslagen igen. Lagens utformning var i stort sätt oförändrad i förhållande till den äldre lagen, Lag (1980:865) mot skatteflykt och de ändringar som gjordes var endast några redaktionella förändringar (prop. 1994/95:209, bet. 1994/95:SkU30). 1997 kom en proposition som föreslog att generalklausulen i lagen (1995:575) mot skatteflykt skulle få en ny utformning. Propositionen innebar att lagen skärptes i ett par avseenden men lindras på en punkt.

- Innan ändringen krävdes att den åtalade skulle ha fått en inte oväsentlig skatteförmån. Efter ändringen ändrades lydelsen till att den åtalade skulle ha fått en väsentlig skatteförmån
- Efter ändringen är det tillräckligt att den skattskyldige indirekt medverkat i rättshandlingen. Därmed uppställs inte längre något krav på att den skattskyldige företagit den rättshandling som bortses från.
- När det gäller motivet till handlingen ersätts "det huvudsakliga skälet för förfarandet" med "det övervägande skälet för förfarandet"
- Det rekvisit som tidigare löd "strida mot lagstiftningens grunder" ändras på så sätt att det föreskrivs att förfarandet skall "strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av bestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet"

(Prop. 1996/97:170) De nya reglerna började gälla från och med den 1 januari 1998.

I de rättsfall vi senare i uppsatsen kommer att titta närmare på har Skatteflyktslagen tillämpats så som den var utformad innan förändringarna som trädde ikraft 1998. Då lagen skärpts sen dess drar vi slutsatsen att de även med dagens utformning av Skatteflyktslagen skulle ha blivit dömda.

När man dömer enligt Skatteflyktslagen tittar man som vi nämnt tidigare på helheten i förfarandet. Trots att företaget alltså tekniskt kan ha följt lagstiftningen i exempelvis IL kap 40 så tittar man på vad främsta skälet till förfarandet var. Om man anses ha haft intentionen att endast undgå skatt och därför gjort invecklade transaktioner kan man således bli dömd enligt Skatteflyktslagen.

3.2 Rättspraxis

3.2.1 Förhandsbesked från Lag (1995:575) mot skatteflykt

RÅ Ref 1989:31

Inför en försäljning till företaget Y av förlustbolaget X, har man gjort följande transaktioner året innan: Bolaget X var helägt av bolaget Z och enligt 1986 års självdeklaration uppgick bolagets underskott av rörelse till 34 236 471 kr och av det underskottet bestod 30 miljoner kronor av ett koncernbidrag som bolaget lämnat till moderbolaget. Det egna underskottet, före bokslutsdispositioner och skatt bestod av 4 236 471 kr. Dessutom tog man i deklarationen, som en ej skattepliktig intäkt, upp ett aktieägartillskott från moderbolaget om 30 miljoner kr. I december samma år såldes underskottsbolaget till ett tredje bolag, Y, som drev rörelse. Detta koncernbidrag som möjliggjorts genom aktieägartillskottet har skapat ett underskott som efter försäljning kan utnyttjas som förlustavdrag för det förvärvande bolaget. Regeringsrätten (Hamdahl, Björne, Voss, von Bahr, Lindstam) ansåg att de tre kriterierna i Skatteflyktslagen var uppfyllda eftersom 1. rättshandlingen medförde en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige, bolaget X, 2. skatteförmånen kunde antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet, vilket de anser det vara i detta fall eftersom transaktionerna praktiskt taget vore meningslösa om man bortser från skatteförmånen för bolaget X med tanke på den kommande försäljningen. Det tredje kriteriet är att taxeringen skulle strida mot lagstiftningens grunder och det anser de att den gör eftersom det skapats en förlust hos bolaget X, vilket strider mot

grunderna i den gamla lagen, som då gällde, lagen om statlig inkomstskatt kap 2 § 3. Slutsatsen blev att regeringsrätten ändrade förhandsbeskedet och ansåg att Skatteflyktslagen var tillämplig och att bolaget X inte får ta hänsyn till koncernbidraget de gav till Z vid bedömningen av förlustavdrag vid 1988 års taxering.

3.2.2 Rättsfall från Stockholms länsrätt mål nummer 20744-01 den 11/8 2002

I Stockholms länsrätt mål nummer 20744-01 den 11/8 2002 tas frågan upp om det kan tänkas strida mot spärreglerna eller syftet med spärreglerna att genom ägarförändringar och omstämpling av aktier kringgå spärreglerna i IL kap 40 för att kunna utnyttja gamla underskott i förlustbolag. I nämnda rättsfall har svarande förvärvat 90,1 % av aktierna och 47,87 % av rösterna i ett förlustbolag. Detta innebär att svarande får rätt till att lämna koncernbidrag enligt IL kap 35 §§ 1-3 då svarande äger mer än 90 % av aktierna. Däremot träder varken koncernbidrags- eller beloppsspärren in då ingen ägarförändring skett enligt IL kap 40 §§ 9-14. Genom transaktionen kunde svarande kvitta gammalt underskott i förlustbolaget mot mottaget koncernbidrag från moderbolaget utan beskattningsekvenser. Genom transaktionen med koncernbidrag uppstod det också disponibla vinstmedel som förlustbolaget senare hade rätt till att dela ut skattefritt till OM. OM har också lämnat ett villkorat aktieägartillskott utan att föra över några pengar till förlustbolaget. Detta gjordes genom att förlustbolaget gjorde en omföring av ett belopp från kontot långfristiga skulder till OM, till kontot eget kapital. Detta medförde att OM senare kunde få tillbaka sitt aktieägartillskott skattefritt.

I länsrättens domskäl skriver domstolen att syftet med spärreglerna ostridigt varit att förhindra handel med förlustföretag för att förhindra att ett bolag som går med vinst kan utnyttja ett annat bolags underskott (prop. 1993/94:50 s.257). Länsrätten konstaterar att det finns fall där ett förfarande skulle godtas med en tillämpning av lagstiftningens i enlighet med dess ordalydelse, men där regeringsrätten funnit att skatteflyktslagen skall tillämpas därför att förfarandet strider mot lagstiftningens syfte (se RÅ 2002 ref.24). Länsrätten finner mot bakgrund av detta att det är möjligt att angripa ett avdrag för gammalt underskott som i enlighet med LAU:s ordalydelse är avdragsgillt om det strider mot lagstiftarens syfte som det

framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

3.2.3 Rättsfall från kammarrätten i Stockholm mål nummer 3473-03 den 12/4 2005

I rättsfallet från kammarrätten i Stockholm mål nr. 3473-03 yrkar Skatteverket på att Kinneviks outnyttjade underskott skall reduceras då de anser att en ägarförändring har skett och att Skatteflyktslagen skall vara tillämplig på Kinneviks förfarande. Skatteverket anser att svarande har haft som huvudsakliga skäl att kringgå spärreglerna när svarande genomfört omstämpling av aktierna i bolaget. Omstämplingen har medfört att Kinnevik förfogat över mer än 90 % av aktierna, men mindre än 50 % av röstvärdet. Enligt Skatteverket innebär upplägget att Kinnevik fått en väsentlig skatteförmån. I det fall inte omstämpling skett före förvärvet hade beloppsspärren gått in och begränsat det möjliga underskottsavdraget till 200 %.

Skatteverket anser mot bakgrund av det ovan sagda att det vid taxering inte skall tas hänsyn till omstämplingen av aktierna. Det innebär att svarande fått det bestämmande inflytandet över förlustbolaget och att underskottsavdraget faller bort till den del det överstiger 200 % av köpesumman. Kinnevik hävdar att så inte varit fallet, utan att huvudsyftet med omstämplingen var affärsmässiga skäl.

Kammarrätten finner att Kinnevik inte kan ha ansetts ha erhållit ett bestämmande inflytande över förlustbolaget i den mening som avses i ABL kap 1 § 5 första och andra punkten. Därmed är inte spärrarna tillämpliga. Kammarrätten finner därför att Skatteverkets yrkande i detta fall skall avslås. Kammarrätten hänför vidare att svarande uppfyller alla rekvisiten i skatteflyktslagen § 2 och därför bör inte hänsyn tas till omstämplingen vilket innebär att en ägarförändring skall anses ha skett och spärreglerna blir tillämpliga.

3.2.4 Rättsfall från kammarrätten i Göteborg mål nummer 2680-2002 den 23/4 2003

Saken gällde att AB X 1998 redovisade ett underskott av näringsverksamhet med 7 800 000 kr, varav 1 294 036 avsågs outnyttjat underskott från tidigare år och Skatteverket satte ned bolagets underskott med 1 200 000 kr eftersom de ansåg att det inrullade underskottet ska sättas ned på visst sätt när en ny ägare eller flera ägare direkt eller indirekt erhållit det bestämmande inflytandet över ett förlustföretag. Enligt beloppsspärren skall det gamla underskottet falla bort till den del underskottet överstiger 200 % av anskaffningskostnaden. Det står stadgat i LAU § 7 att köpeskillingen dessutom skall reduceras med ett belopp som motsvarar det kapitaltillskott som förlustföretaget fått mellan dagen för ägarförändringen och ingången av andra beskattningsåret före det år som ägarförändringen skedde. Bestämmelsen som styrker detta förfarande fanns i den gamla LAU § 7 och återfinns numera i IL kap 40 § 16 där bestämmelsen har en något annorlunda utformning men någon materiell ändring av betydelse för denna aktuella fråga anses inte ha skett.

Det framgår varken av lagtexten eller av lagens förarbeten (prop. 1993/94:50) att villkorade aktieägartillskott inte ska behandlas som kapitaltillskott. I detta fall har två fysiska personer förvärvat aktier som överstiger mer än hälften av rösterna i bolaget och bolaget erhöll tio miljoner kr i villkorat aktieägartillskott året före aktieägarförändringen. Eftersom köpeskillingen skall reduceras med erhållna kapitaltillskott och då kostnaden för förvärvet av aktierna understiger kapitaltillskottet kan det inrullade underskottet om 1 294 036 inte godkännas, vilket ledde till att AB X överklagade Skatteverkets beslut.

Länsrätten anförde följande domskäl efter överklagandet: Vid beskattningsårets ingång hade bolaget tre delägare, A ägde 50 %, B och C ägde 25 % vardera och alltså hade en begränsad grupp fysiska personer det bestämmande inflytandet. Ägarförändringen medförde att B och C fick tillsammans ett ökat ägande på 1 procent, vilket tillsammans gör de till den part som har det bestämmande inflytandet. Men detta är inte sagt att det reella bestämmande inflytandet är ändrat eftersom A och B eller A och C kan välja att samverka med varandra. Dock faller förfarandet under tillämpningsområdet för § 5 i LAU eftersom B's och C's förvärv medför att de tillsammans förvärvat aktier med mer än hälften av samtliga röster och eftersom de under en femårsperiod vardera förvärvat aktier med minst fem procent av samtliga röster i bolaget. Deras anskaffningskostnad medförde att beloppsspärren skall tillämpas motsvarande 200 %

av anskaffningskostnaden reducerat med eventuella kapitaltillskott som förlustföretaget erhållit en viss tid före ägarförändringen. Frågan i detta mål är om det villkorade aktieägartillskottet om sammanlagt 10 miljoner kr som B och C gjort under 1997 skall påverka beloppsspärren.

När man införde bestämmelserna om att kapitaltillskott som förlustföretag erhållit före ägarförändringen skall påverka beloppsspärren var syftet att försöka förhindra att substansen i förlustföretaget ökas före försäljningen genom att det tillskjutande kapitaltillskottet leder till en högre köpeskillning för aktierna. Beloppsspärren beräknas utifrån vad de nya ägarnas anskaffningskostnad var för aktierna och länsrätten finner det inte troligt att anskaffningskostnaden för aktier i ett förlustföretag skulle påverkas av att köparen lämnat aktieägartillskott till företaget. Därmed och med hänsyn till vad syftet bakom bestämmelserna avseende kapitaltillskotts påverkan på beloppsspärren anser länsrätten att de villkorade aktieägartillskott som B och C lämnat till bolaget inte utgör sådant kapitaltillskott som avses i LAU § 7. Följden blir då att B's och C's anskaffningskostnad på 2,5 miljoner kronor inte skall reduceras utan underskottet på 1 294 036 från tidigare beskattningsår, som understiger 200 % av anskaffningskostnaden, saknas det skäl att vägra bolaget avdrag för.

Skatteverket överklagade domen och kammarrätten angav följande i sin dom: De förutsättningar som gäller finns i LAU och lagen reglerar uttömmande förutsättningarna häri. Kammarrätten anser inte att det finns någon undantagsregel som man i detta fall bör ta hänsyn till och de dömer till Skatteverkets fördel. Kammarrätten hänvisar till mål nummer 4255-1999 från kammarrätten i Stockholm där man ansett att ett villkorat aktieägartillskott utgör ett sådant kapitaltillskott som ska minska anskaffningskostnaden för aktier enligt LAU § 7.

3.2.5 Rättsfall från kammarrätten i Stockholm mål nummer 401-2001 den 13/3 2003

I rättsfallet från kammarrätten i Stockholm mål nr.401-2001 den 13/3 2003 behandlas frågan om nyemission skall anses vara ett sådant kapitaltillskott som skall reducera köpeskillingen. Skattemyndigheten, numera Skatteverket, ansåg att bolaget under 1998 förvärvat aktier i den utsträckningen att det skett en ägarövergång. Detta innebär att spärreglerna går in och reglerar i vilken utsträckning gammalt underskott får utnyttjas av det förvärvande bolaget. Skatteverket ansåg att köpeskillingens storlek, som reglerar storleken på möjligt

förlustavdrag, skulle reduceras med summan av det belopp som tillförts bolaget genom de två nyemissioner som skett precis innan respektive i samband med ägarförändringen. Skatteverket ansåg också att bolagets förfarande skulle medföra skattetillägg.

Kammarrätten ansåg att nyemissionen som gjordes innan ägarövergången skall anses vara ett sådant kapitaltillskott som skall innebära en reduktion av köpeskillingen enligt LAU § 7. Däremot ansåg kammarrätten inte att den nyemission som innebar att det bestämmande inflytandet övergick till det förvärvande bolaget var ett sådant kapitaltillskott som skall innebära en reduktion av köpeskillingen. Kammarrätten menar att det inte finns stöd för detta i lagtexten. Mot bakgrund av att målet rör en komplicerad och svårbedömd skatterättslig fråga finner kammarrätten att det föreligger skäl att efterge skattetillägget.

Skattemyndigheten (numera Skatteverket) valde att inte överklaga domen. Domen stod i överensstämmelse med Skatterättsnämndens förhandsbesked den 7/12 2000, återgivet i rättsfallsprotokoll nr. 1/2001. Kammarrätten uttalar att samma bedömning som ovan hade gjorts med beaktande av IL kap 40 § 16 istället för LAU § 7, då det endast gjorts redaktionella och inte materiella förändringar i samband med att reglerna flyttades från LAU till IL.

4. ANALYS

I kapitel 4 gör vi en analys av de rättsfall som vi studerat i kap 3. Vi tittar på hur de olika parterna har lagt fram sina åsikter och hur domstolarna har ställt sig till de olika argumenten. Vi försöker se om vi kan hitta någon uttalad praxis om hur IL kap 40 skall användas i situationer där företag försöker komma runt spärreglerna genom olika skatteplaneringsupplägg.

I de rättsfall och förhandsbesked vi tittat närmre på har företag försökt använda olika sorters skatteplanering. Företagen har med hjälp av omstämpling av aktier och skiftande ägarförhållande försökt att komma runt spärarna för att kunna utnyttja gammalt underskott. Dessa typer av skatteplanering har inte blivit godkända av domstolarna. Detta visar på att domstolarna i dessa fall går tillbaka och tittar på syftet med lagarna och tar hjälp utav Skatteflyktslagen som är en mer allmänt skriven lag än IL kap 40 för att stoppa denna sorts skatteplanering. Det har varit nödvändigt att tillämpa Skatteflyktslagen då företagen rent lagtekniskt följt IL kap 40. Att det finns två skilda definitioner på vad som skall anses vara ett modebolag har medfört en öppning för företag att tekniskt kunna kringgå spärarna. En definition finns i ABL kap 1 § 5 och en finns i IL kap 35 § 2. I rättsfallen från kammarrätten i Stockholm mål nummer 3473-03 och från Stockholms länsrätt mål nummer 20744-01 den 11/8 2002 har de åtalade företagen hävdade att det inte huvudsakligen varit fråga om skatteplanering utan affärsmässiga skäl och att de rent lagtekniskt följt reglerna i lagen, vilket i sig borde innebära att de inte skulle dömas enligt vare sig LAU eller Skatteflyktslagen. En allmän genomgång av rättsfall som vi tittat på visar att det är svårt för företagen att hävda affärsmässiga skäl vid liknande upplägg som i våra analyserade rättsfall. I de flesta liknande fall som kommit till kammarrätten har domstolarna gått på Skattemyndighetens (numera Skatteverkets) linje. Länsrätten har däremot i några enstaka fall godkänt företagens upplägg och tolkat lagreglerna strikt enligt lagens ordalydelse. Ett sådant rättsfall är mål nr 1432-00 den 24/3 2003 i länsrätten i Västmanlands län.

Ett par rättsfall tar upp problemet med att företag tillför kapital i förlustföretagen innan försäljning för att blåsa upp värdet på förlustbolaget och därmed även utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över bolaget. Detta har gjorts med hjälp av nyemissioner och villkorat aktieägartillskott. Rättsfallet från kammarrätten i Göteborg mål nummer 2680-2002, tar upp frågan om ett villkorat aktieägartillskott skall anses vara ett sådant kapitaltillskott som

enligt lag skall reducera det förvärvsbelopp som står till grund för beräkningen av beloppsspärren. I enlighet med RSV's rekommendationer dömde kammarrätten till Skatteverkets fördel och ansåg att villkorade aktieägartillskott skall anses vara ett sådant kapitaltillskott.

I rättsfallet från kammarrätten i Stockholm mål nr. 401-2001 den 13/3 2003, behandlades frågan om nyemissioner skulle vara ett sådant kapitaltillskott som skulle minska utrymmet för förlustavdrag enligt LAU § 7, (numera IL kap 40 § 16). Det hade gjorts två nyemissioner, en innan förvärvet och en som innebar en ägarförändring. Kammarrätten kom fram till att nyemissionen innan ägarförändringen skall minska utrymmet för förlustavdrag, men däremot att den nyemission som innebar en ägarförändring inte skall minska utrymmet. Dessa två Kammarrättsdomar visar på att LAU (nuvarande IL kap 40) är tillräckligt för att stoppa skatteplanering som innebär att kapital tillförs förlustbolaget innan försäljning. Däremot krävs det att man tillämpar Skatteflyktslagen vid skatteplanering som innebär omstämpling av aktier och utnyttjandet av olika benämningar på moderbolag. Anledningen till att Skatteflyktslagen måste användas är att företagens skatteupplägg kommer runt LAU (IL kap 40) rent lagtekniskt. Det skall dock nämnas att regeringsrätten i ett gammalt förhandsbesked från Lag (1995:575) mot skatteflykt uttalat att ett förfarande liknande det i rättsfallet från kammarrätten i Göteborg, mål nr 2680-2002 den 23/4 2003, stoppats med hjälp av Skatteflyktslagen. Anledningen till att vi likställer LAU § 7 med IL kap 40 § 16 är ett uttalande från kammarrätten i Stockholm som yttrade att det endast gjorts redaktionella och inte materiella förändringar i samband med att reglerna flyttades från LAU till IL. Även i prop. 1999, 2000:2 del 2 sid. 464 uttalas att det endast skett redaktionella förändringar.

5. SLUTSATS

5.1 Slutsats

Efter vår genomgång av gällande rätt vad gäller underskottsavdrag vid ägarförändring kan vi konstatera att reglerna kring detta område är ganska snåriga och svårtolkade. Detta är en slutsats som även har yttrats i doktrin. Både Bodil Hulgaard och Bertil Wiman har i artiklar i Skattenytt uttalat att de tycker reglerna kring underskottsavdrag är invecklade och svårtolkade. Vilhelm Andersson, chef för Skatteverkets rättsavdelning, har även han uttalat att han tycker lagstiftningen kring underskottsavdrag är väldigt komplicerad. Vi kan se att detta har lett till en del osäkerhet kring hur lagen skall tolkas. Detta kan vi konstatera utifrån den livliga debatten som råder där det diskuteras om vad som är rätt och fel vid köp av förlustbolag och utnyttjandet av deras gamla förluster. Vi kan även se att det finns ett stort antal skattemål som skall upp till prövning som rör detta område. För att reda ut vilka regler som egentligen råder har vi studerat både domslut och vad som uttalats i doktrin.

Det återkommande argumentet både i doktrin och i domstolar är att om ett förfarande strider mot lagstiftningens syfte som arbetats fram i förarbetena och i propositionen till lagen skall det ej tillåtas. Detta regleras i Skatteflyktslagen § 2 p. 4. (Rå Ref 2000:21, RÅ Ref 1989:31, Länsrätten Stockholm mål nummer 20744-01, 2002-11-18, Kammarrätten Stockholm mål nr. 3473-03, 2005-04-12). I dagsläget ser vi att det finns en marknad för köp och försäljning av förlustbolag både med tanke på de luckor som finns i lagen och de många skattemål som finns i domstolarna. Vi har även sett annonser på blocket.se där företagare försöker sälja sina förlustbolag som ger en köpare möjligheter till förlustavdrag (se bilaga 1 och 2). Om denna marknad för förlustbolag kommer att finnas kvar framöver nu när IL kap 40 börjat tillämpas och när Skatteverket har börjat detaljstudera just detta område återstår att se.

Det finns inga domar från kammarrätten eller regeringsrätten som är dömda efter IL kap 40. De domar som finns är dömda enligt den gamla LAU eftersom det tar ett antal år innan domar hinner gå igenom alla tre instanserna. För tillfället finns det ett flertal domar i kammarrätten som ligger för avgörande och de kommer då att dömas efter IL kap 40, men innan dess vet man alltså inte hur praxis kommer att se ut på detta område. Först därefter kan man fastställa om de luckor som finns i lagen täpps till genom praxis och då antagligen med stöd av

Skatteflyktslagen, eller om lagen visar sig vara uddlös gentemot viss önskad skatteplanering. Om det visar sig att IL kap 40 inte stoppar den oönskade skatteplaneringen, utan det blir Skatteflyktslagen som får täppa igen en del luckor, tror vi att det kan bli aktuellt med en omskrivning av vissa delar av lagen. Detta antagande gör vi med tanke på Skatteverkets hårda kritik mot att dagens regler är otillräckliga och kommitténs uttalande i samband med reformeringen av Skatteflyktslagen i prop. 1996/97:170. Kommittén uttalade att Skatteflyktslagen inte är och inte heller i framtiden kommer att vara någon patentlösning för att förhindra oönskade effekter av skattelagstiftningen. Kommitténs slutsats är därför att dessa effekter i första hand måste motverkas genom en lämpligt utformad lagstiftning. Skatteflyktslagen är en generalklausul som domstolarna tillämpar för att stoppa skatteplanering som innebär att företagen kommer runt lagstiftningen och undgår avsedd skatt. Skatteflyktslagen är en effektivisering av lagen för att komma åt sådana skatteupplägg som lagstiftarna inte kunde ha förutspått. Kommittén sa i samband med reformeringen av Skatteflyktslagen i prop. 1996/97:170 att en effektivisering av lagstiftningen får enligt vår bestämda uppfattning inte ske på bekostnad av kraven på rättssäkerhet och förutsebarhet. Även Lagrådet tar i sitt yttrande upp frågan om avvägningen mellan rättssäkerhet och effektivitet.

Vi tror att det är framförallt reglerna om vad som skall anses vara ett moderbolag som måste göras tydligare. Reglerna angående kapitaltillskott har däremot bättre fångats upp av lagreglerna i LAU. Ett förfarande som inte kan stoppas med dagens regelverk är handel med kapitalförluster. Ett förvärvande bolag kan idag utnyttja kapitalförluster efter förvärvet, utan att några begränsningsregler träder in. Även reglerna som reglerar årets underskott i rörelsen kan det finnas anledning att titta närmre på.

Idag kan ett förvärvande bolag utan några direkta hinder utnyttja allt underskott som uppstått i förlustbolaget under förvärvsåret. Vi har inte kunnat hitta några rättsfall som har behandlat frågan om möjlighet till förlustavdrag för årets förluster. Detta borde visa på att det inte finns några större frågetecken kring dessa regler utan att lagtexten är tydlig på denna punkt. Frågan är dock om dessa regler fått den effekt som lagstiftaren avsåg. Av prop. 1993/94:50 s.257 framgår att lagstiftarens syfte var att förhindra handel med förlustbolag. Frågan som kräver ett svar är då om ett förfarande som innebär att ett bolag med stora förluster byter ägare precis innan årsskiftet är affärsmässigt, eller om det är frågan om ren handel med förlustbolag för att kunna utnyttja förlustbolagets underskott. Om intentionen är att handla med förlustbolag så

strider det mot lagstiftarens syfte och borde innebära att lagen skall redigeras. Det kan förstås vara svårt att generalisera och skriva en lag som slår blint mot alla förvärv av förlustbolag. Det kan förstås i vissa fall finnas affärsmässiga skäl i en del förvärv. Som kommittén sa i samband med reformeringen av Skatteflyktlagen i prop. 1996/97:17 är det viktigt att en effektivisering av lagstiftningen inte får ske på bekostnad av kraven på rättssäkerhet och förutsebarhet. Precis som i till exempel skalbolagsreglerna i IL kap 49 finns det i IL kap 40 vissa schablonmässiga regler. Fördelen med sådan lagstiftning är att den går att förutse. Å andra sidan så ökar det sannolikt möjligheten att kringgå syftet med reglerna vilket de rättsfall vi tittat närmre på visar. En annan nackdel är att de kan slå blint oavsett syftet. (Adan 2005)

Det finns dock ingen enighet om att det skulle vara något fel i att köpa upp bolag i syfte att utnyttja dess förluster. Det finns röster i debatten som menar att det inte skall ha betydelse vem som utnyttjar uppkomna förluster. I en debattartikel på di.se frågar man sig varför det egentligen anses fulare att dra av någon annans förluster än att dra av sina egna. Förluster kan ha uppkommit då ett företag försökt att utveckla en ny produkt men inte lyckats och om man då måste avveckla bolaget har alla dessa kostnader varit förgäves, eftersom ägarna inte har mer pengar att sätta in. Om man däremot säljer bolaget och en ny ägare skjuter in kapital kan produkten möjligen vidareutvecklas och nå marknaden och så småningom generera vinster och arbetstillfällen. Dessutom kan säljaren göra en mindre reaförlust än om han inte hade fått in något kapital för försäljningen av bolaget utan istället fått avveckla det. I förlängningen blir även statens skatteförlust mindre och företagarens risktagande minskar vid handel med förlustbolag. (di.se)

Vad som anses vara rätt har i debatten målats upp lite som en moralisk fråga även om det i grunden är en ren ekonomisk fråga. Skatteverket och staten ser att de går miste om stora skatteintäkter och företagen ser att det finns en möjlighet att hålla nere sina skattekostnader på ett sätt som de anser vara förenligt med vad lagen tillåter.

Vår uppfattning är att det inte kommer vara någon större skillnad mellan tolkningen av reglerna i LAU och reglerna i IL kap 40. Det grundar vi på att det inte skett några större förändringar av reglerna i lagtexterna när beloppsspärr- och koncernbidragsspärrreglerna flyttades från LAU till IL kap 40. Det var främst redaktionella ändringar (Rättsfall från kammarrätten i Stockholm mål nr. 401-2001 den 13/3 2003, prop. 1999, 2000:2 del 2 sid. 464). Detta skulle innebära att det med dagens lagstiftning alltid kommer att vara en

bedömningsfråga huruvida det rör sig om skatteplanering eller om affärsmässigt upplägg. Domstolarna kommer att få använda sig av Skatteflyktslagen istället för IL kap 40 för att komma åt olaglig skatteplanering. Denna osäkerhet kommer troligtvis leda till att fler tvister tas upp i rätten och att stora kostnader uppstår för staten både i rättegångskostnader och försenade skatteintäkter. Så vår uppfattning är att om inte lagen skrivs om eller redigeras kommer det även i framtiden att finnas en marknad för handel med förlustbolag. Vi tror dock att i och med den uppmärksammande debatten och den ökade granskningen från Skatteverket kommer företagen att bli lite mer försiktiga när de utför denna sortens skatteplanering.

Slutligen kan vi konstatera med bakgrund av aktuell rättspraxis och doktrin att det troligtvis kommer att behövas en redigering av lagen för att täppa till de befintliga luckorna. Eftersom de aktuella rättsfallen inte kommit till högsta instans, är rättsläget ännu lite oklart. Detta innebär att de slutsatser vi drar begrundar sig på doktrin och domar från länsrätt och kammarrätt. Vi koncentrerar oss på att se tendenser och reserverar oss från att rättsläget kan förändras när rättsfallen avgjorts i högsta instans.

5.2 Egna reflektioner

I skrivande stund håller Skatteverket på att utreda hur man kan täppa till handel med skalbolag som endast innehåller förluster (årets förlust). Skatteverket avvaktar även för tillfället kammarrättens domar i ett flertal olika skattemål angående förlustavdrag. Skatteverket hoppas på att dessa domar skall innebära att rättsläget blir tydligare. Dessutom lär det framöver dyka upp fler nya fall eftersom Skatteverket nyligen intensifierat granskningen av underskott och ägarförändring (Adan, 2005). Om dagens lagstiftning inte blir redigerad tror vi att det i framtiden ofta kommer vara en bedömningsfråga huruvida det rör sig om skatteplanering eller om affärsmässigt upplägg. Denna osäkerhet leder till att fler tvister kommer tas upp i rätten och att stora kostnader uppstår för staten både i rättegångskostnader och försenade skatteintäkter.

Källförteckning

Litteraturlista

Adan, E, 2005-01-17, Handel med förlustföretag, PM från Skatteverket.
Andersson, M, Saldén Enérus, A, Tivéus, U, 2005, Inkomstskattelagen – En kommentar. Del II, Stockholm
Lehrberg, B, 2001, Praktisk juridisk metod, Uppsala
Peczenik, A, 1995, Juridikens teori och metod, Stockholm.
Wiman, B, 2002, Beskattning av företagsgrupper, Stockholm

Artiklar

Adan, E, 2003-01-04, Storbolagens avdrag går inte igenom, di.se
Björnberg, M, 2003, ”Kapitaltillskott vid bestämmande av beloppsspärrans storlek” Rättsnytt Nr 5/03
Larsson, J, 1993, ”Gamla underskott och nya spärrar”, Svensk skattetidning s. 619-625
Lundell, S, 2005-01-15, Staten missar miljardbelopp, di.se
Lundell, S, 2003-01-04, Storbolagens avdrag går inte igenom, di.se
Nyquist, K, 2002, Riksdagen borde inte godkänna stopplagen, Svenskt Näringsliv di.se, 2005-02-21, Stenbäck – skattemasens fiende nummer, di.se
Wiman, B, 1994, ”Underskottsavdragslagen”, Skattenytt s. 715 ff

Förhandsbesked

RÅ Ref 1989:31

Rättsfall

Rättsfall från Stockholms länsrätt mål nummer 20744-01 den 11/8 2002
Rättsfall från kammarrätten i Stockholm mål nr. 401-2001 den 13/3 2003
Rättsfall från kammarrätten i Göteborg mål nummer 2680-2002 den 23/4 2003
Rättsfall från kammarrätten i Stockholm mål nummer 3473-03 den 12/4 2005

Korrespondens

E-mail och telefon korrespondens med Eidarus Adan, Skatteverket.

Bilaga 1

Bilaga 2