

Ändringar i reglerna om beskattning av underskottsföretag

Innehållsförteckning

- 1 Sammanfattning.....3
- 2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)4
- 3 Bakgrund6
 - 3.1 Gällande rätt.....6
 - 3.2 RÅ 2007 ref. 58.....7
- 4 Överväganden och förslag7
 - 4.1 Kapitaltillskott som medfört ägarförändringen7
 - 4.2 Ikraftträdandebestämmelser9
- 5 Offentligfinansiella konsekvenser m.m.10
- 6 Författningskommentar.....11

1 Sammanfattning

I promemorian lämnas förslag avseende beräkandet av beloppsspärren gällande underskotts företag som genomgått ägarförändringar. Förslaget innebär att vid beräkandet av beloppsspärren ska förvärvsutgiften minskas med kapitaltillskott som helt eller delvis medfört ägarförändringen. Om det är uppenbart att förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått tillgångar av verkligt och särskilt värde som motsvarar tillskottet ska utgiften dock inte minskas med kapitaltillskottet.

Syftet med det aviserade förslaget är att motverka att de nu gällande reglerna kan kringgås.

Regeringen har den 4 juni 2009 i en skrivelse till riksdagen aviserat förslaget (skr. 2008/09:225) och förklarat att det enligt regeringens mening föreligger särskilda skäl för att med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpa de föreslagna bestämmelserna från och med dagen efter överlämnandet av skrivelsen, dvs. från och med den 5 juni 2009.

2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹
dels att 40 kap. 16 § ska ha följande lydelse,
dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 40 kap. 16 a §, av
följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

40 kap.

16 §

Utgiften enligt 15 § första stycket ska minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskottsföretaget före ägarförändringen men tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde. Utgiften ska också minskas med kapitaltillskott som under samma tid har lämnats till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget.

Utgiften enligt 15 § första stycket ska minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskottsföretaget före ägarförändringen men tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde. *Det samma gäller, med undantag för vad som anges i 16 a §, kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen.* Utgiften ska också minskas med kapitaltillskott som under samma tid har lämnats till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget.

Första stycket gäller inte kapitaltillskott som har lämnats av en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget.

16 a §

Om ägarförändringen helt eller delvis har skett genom ett kapitaltillskott och det är uppenbart att förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått tillgångar av verkligt och särskilt värde som motsvarar kapitaltillskottet ska utgiften enligt 15 § första stycket inte minskas med det kapital-

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

tillskottet.

Vid bedömningen enligt första stycket ska hänsyn inte tas till tillgångar som underskotts företaget kan antas ha förvärvat i samråd med den nya ägaren.

Vid tillämpningen av andra stycket likställs en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag med underskotts företaget om de både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas på kapitaltillskott som har lämnats från och med den 5 juni 2009. För kapitaltillskott som har lämnats före den 5 juni 2009 ska äldre bestämmelser fortfarande gälla.

3 Bakgrund

3.1 Gällande rätt

I 40 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL) finns bestämmelser om hur och när tidigare års underskott får dras av. I 4 § definieras vad som avses med ett underskottsföretag och i 9–19 §§ regleras under vilka förutsättningar dessa företag får dra av underskott när det har skett en ägarförändring. Ett underskottsföretag är ett företag som hade ett underskott det föregående beskattningsåret eller som har ett eget eller övertaget underskott från tidigare år som inte har fått dras av än på grund av koncernbidragsspärren i 18 § eller bestämmelserna om rätt till avdrag för underskott efter kvalificerade fusioner eller fissioner i 37 kap. 24 och 25 §§, efter verksamhetsavyttringar i 38 kap. 17 a och 17 b §§ eller efter partiella fissioner i 38 a kap. 18 och 19 §§.

Vid ägarförändringar, som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag, inträder det enligt 10 § en beloppsspärr. Om det företag som får det bestämmande inflytandet ingick i samma koncern som underskottsföretaget redan före ägarförändringen inträder dock inte beloppsspärren enligt en undantagsbestämmelse i paragrafens andra stycke. I 5 § definieras när ett företag ska anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag.

En beloppsspärr inträder även om en fysisk person, ett dödsbo, en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag eller ett svenskt handelsbolag – i vilket sådana personer är delägare, direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag – förvärvar det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag (11 § första stycket).

En beloppsspärr kan även inträda vid ägarförändringar som innebär att sådana förvärvare som avses i 11 § under en femårsperiod dels var och en förvärvar andelar med minst 5 procent av samtliga röster i underskottsföretaget, dels tillsammans förvärvar andelar med mer än 50 procent av samtliga röster i underskottsföretaget (12 §).

Beloppsspärren innebär att underskottsföretaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskotten överstiger 200 procent av utgiften för antingen att förvärva det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget i sådana fall som avses i 10 och 11 §§ eller att förvärva andelar med mer än 50 procent av rösterna i underskottsföretaget i sådana fall som avses i 12 § (15 § första stycket). Utgiften ska dock enligt 16 § första stycket minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskottsföretaget före ägarförändringen men tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde. Detsamma gäller för kapitaltillskott som har lämnats till ett företag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget. Däremot ska kapitaltillskott som lämnats av ett företag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget inte minska utgiften (andra stycket).

Syftet med bestämmelserna om underskottsföretag är att förhindra att handel sker med företag med stora underskott. När beloppsspärren träder in kan förvärvaren i princip inte utnyttja den del av underskottet som

överstiger det dubbla värdet av utgiften för att förvärva företaget. Den del av underskottet som inte kan dras av går således förlorad.

3.2 RÅ 2007 ref. 58

I ett överklagat förhandsbesked från Skatterättsnämnden (RÅ 2007 ref. 58) har Regeringsrätten prövat vissa frågor rörande tillämpningen av beloppsspärren. En fråga som prövades i målet och som nu är av intresse är om tillskott som har lämnats i samband med en nyemission ska anses utgöra sådant kapitaltillskott som enligt 40 kap. 16 § första stycket IL ska minska utgiften enligt 40 kap. 15 § första stycket IL. Emissionsvederlagen erlades dels vid nyemission som innebär att ett företag erhölet det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget, dels vid nyemissioner från andra aktieägare. Skatterättsnämnden fann att betalning vid nyemission generellt sett är att hänföra till sådana kapitaltillskott som omfattas av 40 kap. 16 § första stycket IL. Däremot konstaterade nämnden att eftersom bestämmelsen endast tar sikte på kapitaltillskott som lämnats före ägarförändringen kunde själva utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet, beräknad enligt 15 §, inte samtidigt behandlas som ett sådant kapitaltillskott som enligt 16 § skulle minska utgiften. Betalningar vid nyemission från andra delägare före ägarförändringen skulle däremot minska utgiften. Regeringsrätten gjorde i dessa frågor samma bedömning som Skatterättsnämnden.

4 Överväganden och förslag

4.1 Kapitaltillskott som medfört ägarförändringen

Promemorians förslag: Vid beräkandet av beloppsspärren i 40 kap. 15 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska utgiften minskas med kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen. Om det är uppenbart att förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått tillgångar av verkligt och särskilt värde som motsvarar tillskottet ska utgiften dock inte minskas med kapitaltillskottet. Vid bedömningen av om förvärvaren har fått tillgångar av verkligt och särskilt värde ska hänsyn inte tas till tillgångar som underskottsföretaget kan antas ha förvärvat i samråd med den nya ägaren.

Skälen för promemorians förslag: Skatteverket har i samband med sin kontrollverksamhet funnit att bestämmelserna om kapitaltillskott i 40 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL) i flera fall har utnyttjats för att öka möjligheten för underskottsföretag att dra av tidigare års underskott. Detta har framför allt skett genom att en ägarförändring i ett underskottsföretag helt eller delvis har skett genom en riktad nyemission.

Exempel: Underskotts företaget X AB har ett underskott om 25 000 000 kr och som enda tillgång en kassa om 100 000 kr. Företaget Z AB är beredd att betala 2 000 000 kr för att erhålla underskottet och ägaren av företaget (Y AB) är beredd att sälja X AB för detta belopp. Z AB förvärvar därför genom en riktad nyemission 90 procent av aktierna i X AB för 19 900 000 kr. X AB:s kassa ökar härigenom till 20 000 000 kr (100 000 + 19 900 000), vilket innebär att värdet på de resterande 10 procent av aktierna i sin tur ökar till 2 000 000 kr (0,1 x 20 000 000). Z AB förvärvar därefter de återstående aktierna av den tidigare ägaren för 2 000 000 kr. Såsom ovan angetts har Regeringsrätten slagit fast att kapitaltillskott som utgör en del av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet inte samtidigt kan reducera den utgiften. Av detta följer att Z AB enligt nuvarande lagstiftning ska anses ha haft en utgift om 19 900 000 kr för att förvärva det bestämmande inflytandet i X AB, vilket innebär att hela underskottet kan utnyttjas. I realiteten har dock säljaren av aktierna endast erhållit 2 000 000 kr. Resterande del av det tillskjutna kapitalet har tillfallit förvärvaren själv. Syftet med förfarandet har således varit att med hjälp av en tillräckligt hög förvärvsutgift kringgå beloppsspärren så att hela underskottet i företaget kan dras av.

Skatteverket har i ett antal fall ansökt om att lagen (1995:575) mot skatteflykt ska vara tillämplig på motsvarande situationer. I ett mål har Länsrätten i Stockholms län² avslagit Skatteverkets yrkande med motiveringen att det var ett medvetet val från lagstiftarens sida att inkomstöverföringar från ett vinstgivande bolag till ett förlustbolag genom avkastning på överfört kapital, exempelvis genom nyemission, inte skulle omfattas av de särskilda stoppreglerna. Skatteverket har överklagat domen hos Kammarrätten i Stockholm.³

Nuvarande lydelse av 40 kap. 16 § IL gör det således möjligt att genom en eller flera nyemissioner skapa en förvärvsutgift som kraftigt överstiger den faktiska utgiften för förvärvet. Detta leder till att beloppsspärren i 40 kap. 15 § IL kan kringgå. Möjligheten att kringgå beloppsspärren kan i förlängningen komma att leda till att handeln med företag med stora underskott ökar. Det är därför angeläget att denna form av kringgående motverkas så tidigt som möjligt.

En metod för att stoppa denna form av kringgående är att utvidga bestämmelsen i 40 kap. 16 § IL till att även omfatta tillskott som utgör en del av själva utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet i företaget. En sådan bestämmelse bör utformas så att den inte bara träffar de nu uppmärksammade transaktionerna utan även andra liknande förfaranden som innebär att beloppsspärren kringgå. Vidare måste bestämmelsen utformas så att den inte motverkar affärsmässigt betingade förvärv av underskotts företag.

De av Skatteverket uppmärksammade fallen har såvitt framkommit skett genom riktade nyemissioner. Samma effekt skulle även kunna uppnås genom andra former av kapitaltillskott, såsom emissioner av teckningsoptioner med åtföljande teckning av nya aktier eller emission

² Länsrättens i Stockholms län dom den 27 juni 2008 i mål nr 25935-06.

³ Mål nr 6591-08.

av konvertibler med åtföljande konvertering till nya aktier (jfr. 11 kap. 1 § aktiebolagslagen [2005:551]). Det är inte heller nödvändigt att en nyemission är riktad eftersom aktieägare i företag med fåtal ägare skulle kunna överlåta sina teckningsrätter till en tredje person. Samma effekt skulle teoretiskt sett också kunna skapas i ekonomiska föreningar genom att en ny medlem lämnar en större medlemsinsats. En kompletterande begränsningsregel bör därför omfatta alla former av kapitaltillskott, för att på så sätt förhindra att samma resultat skapas genom liknande tillvägagångssätt.

De förfaranden som bör förhindras är framför allt sådana förfaranden där skattefrågan kan antas ha utgjort det övervägande skälet för ägarförändringen. Detta torde framför allt vara fallet vid överlåtelser av underskotts företag med stora underskott som saknar tillgångar och som inte driver någon verksamhet. I de fall underskotts företaget har tillgångar eller har en pågående verksamhet är det mera sannolikt att ägarförändringen är affärsmässigt motiverad. För att på lämpligaste sätt åstadkomma denna gränsdragning bör bestämmelsen begränsas till att endast gälla kapitaltillskott där det inte är uppenbart att förvärvaren erhåller tillgångar av verkligt och särskilt värde som motsvarar tillskottet.

Vid bedömningen av om underskotts företaget har tillgångar av verkligt och särskilt värde bör dock hänsyn inte tas till sådana tillgångar som förvärvats i samråd med den nya ägaren. Det kan till exempel röra sig om förvärv som skett från företag i intressegemenskap med förvärvaren eller underskotts företaget. Det kan också gälla köp av tillgångar eller ingående av leverantörskontrakt där den nye ägaren har lämnat garanti eller ställt någon form av säkerhet.

Lagförslaget

Förslaget föranleder en ny paragraf, 40 kap. 16 a § IL, samt en ändring i 40 kap. 16 § IL.

4.2 Ikraftträdandebestämmelser

Promemorians förslag: Lagändringarna bör träda i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas på kapitaltillskott som lämnats från och med den 5 juni 2009. Äldre bestämmelser tillämpas på kapitaltillskott som lämnats före den 5 juni 2009.

Skälen för promemorians förslag: De i promemorian beskrivna förfarandena avseende kapitaltillskott för att öka möjligheten för underskotts företag att dra av tidigare års underskott ger effekter som inte bör godtas. Det är nödvändigt att vidta åtgärder för att förhindra ett fortsatt kringgående av regelsystemet. Transaktioner med kapitaltillskott för att kringgå beloppsspärren har medfört skattebortfall som kan uppskattas till betydande belopp. Även för framtiden riskeras betydande skattebortfall. Det föreligger därför särskilda skäl för att tillämpa undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. Regeländringarna föreslås tillämpas på kapitaltillskott som har lämnats

från och med dagen efter dagen för överlämnandet av regeringens skrivelse till riksdagen (skr. 20008/09:225).

Skrivelsen har överlämnats till riksdagen den 4 juni 2009. De nya reglerna tillämpas således från och med den 5 juni 2009.

5 Offentligfinansiella konsekvenser m.m.

Det i promemorian beskrivna förfarandet innebär att beloppsspärren kringgås på ett oacceptabelt sätt. Detta leder till att underskott kan dras av i större omfattning än vad som är avsett och möjliggör handel med underskottsföretag. De föreslagna bestämmelserna syftar till att komma till rätta med detta problem.

De beloppsmässiga effekterna av en begränsad rätt att dra av föregående års förluster är i nuläget omöjliga att ange. Klart är dock att genom att stoppa möjligheten till kringgående av regelverket motverkas risken för betydande skattebortfall.

Förslaget bedöms inte medföra några merkostnader för Skatteverket. De kontrollresurser som Skatteverket i dagsläget använder för utredningar och domstolsprocesser när det gäller dessa skatteundandraganden kan efter regelförändringarna i stället föras över till andra centrala och mer kontrollvärda områden.

Förslaget bedöms inte ge upphov till några ökade kostnader för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Förslaget medför inte några konsekvenser för företagen. De föreslagna bestämmelserna kommer sannolikt leda till att handel med underskottsföretag minskar i antal.

6 Författningskommentar

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

40 kap.

16 §

Bestämmelsen i *första stycket* utvidgas till att även omfatta kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen. Det är dock bara kapitaltillskott som har lämnats de senaste två beskattningsåren före det beskattningsår då ägarförändringen skedde som omfattas av begränsningsregeln. Vidare innebär bestämmelsen att om ägarförändringen bara till en del har skett genom ett kapitaltillskott kan tillskottet ändå komma att omfattas av bestämmelsen. Det innebär att om det sista förvärvet – det som t.ex. gör att förvärvaren får det bestämmande inflytandet över företaget – är ett vanligt förvärv, ska kapitaltillskott som samme förvärvare har lämnat i samband med ett tidigare förvärv, t.ex. vid en nyemission, minska utgiften enligt 15 §, om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda.

Exempel: Företaget X AB uppfyller definitionen av ett underskotts-företag. Underskottet uppgår till 20 000 000 kr. Företaget har inte några tillgångar och bedriver inte någon verksamhet. Företaget X AB ägs av företaget Y AB. Företaget Z AB förvärvar 45 procent av rösterna i X AB genom en riktad nyemission. Z AB betalar 10 000 000 kr för de nyemitterade andelarna. Därefter förvärvar Z AB ytterligare 6 procent i X AB från Y AB för 100 000 kronor. Sammanlagt har Z AB 51 procent av rösterna och har därmed förvärvat det bestämmande inflytandet över X AB. Sammanlagt har Z AB erlagt 10 100 000 kronor för sitt innehav. Eftersom X AB inte bedriver någon verksamhet eller har några tillgångar kan Z AB inte anses ha förvärvat tillgångar av verkligt och särskilt värde som motsvarar kapitaltillskottet. Det kapitaltillskott som Z AB tillförde företaget genom nyemissionen, 10 000 000 kr, ska därför minska utgiften vid beräkandet av beloppsspärren i 15 §. Detta innebär att det belopp med vilket avdrag för tidigare års underskott i X AB får göras kommer att uppgå till två gånger 100 000 kronor, dvs. 200 000 kronor. Samtliga utgifter som enligt gällande regler anses utgöra en del av förvärvsutgiften omfattas således av den föreslagna lydelsen.

De ägarförändringar som omfattas av bestämmelsen är samtliga ägarförändringar som leder till att beloppsspärren i 15 § ska tillämpas. Det gäller således inte bara när ett företag eller en fysisk person förvärvar det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag enligt 10 eller 11 §, utan även ägarförändringar som innebär att flera fysiska personer tillsammans förvärvar mer än 50 procent av rösterna i enlighet med 12 §.

Enligt *första styckets sista mening* ska också kapitaltillskott som lämnas till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget minska utgiften. Med den föreslagna lydelsen av första stycket innebär det t.ex. att ett kapitaltillskott som lämnas i samband med ett indirekt förvärv av ett underskottsföretag kan komma att omfattas av bestämmelsen. Om Z AB, i exemplet ovan, i stället förvärvade 51 procent av rösterna i Y AB genom en nyemission skulle

Z AB indirekt ha förvärvat det bestämmande inflytandet över X AB. Utgiften ska således även i detta fall minskas med emissionsvederlaget.

Med kapitaltillskott avses alla former av kapitaltillskott. Eftersom ett av kraven är att tillskottet ska tillföras företaget som en del av en ägarförändring kommer det i praktiken att bara vara vissa former av kapitaltillskott som kan bli aktuella. Det gäller framför allt riktade nyemissioner men även andra former av kapitaltillskott såsom övriga nyemissioner, emission av teckningsoptioner med åtföljande teckning av nya aktier eller emission av konvertibler med åtföljande konvertering till nya aktier (jfr. 11 kap. 1 § aktiebolagslagen [2005:551]). Även tillskott som görs i samband att ett företag säljer egna återköpta aktier kan komma att omfattas av bestämmelsen.

16 a §

Paragrafen är ny.

Av *första stycket* framgår det att vid ägarförändringar som innebär att underskottsföretaget helt eller delvis tillförs kapital ska kapitaltillskottet inte minska utgiften enligt 15 § första stycket om det är uppenbart att förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde som motsvarar tillskottet.

Med kapitaltillskott avses alla former av kapitaltillskott (se ovan under kommentaren till 16 §).

En förutsättning för att utgiften inte ska minskas med kapitaltillskottet är att det är uppenbart att förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått tillgångar av verkligt och särskilt värde som motsvarar tillskottet. Detta är sällan fallet om underskottsföretaget inte bedriver någon eller obetydlig verksamhet och inte har några eller få tillgångar, men ett stort outnyttjat underskott. Anledningen till ett kapitaltillskott i en sådan situation torde främst vara att ta över underskottet. Om det inte är uppenbart att tillskottet motsvarar värdet på tillgångarna som förvärvats ska tillskottet därför inte beaktas vid beräkandet av beloppsspärren.

Vid bedömningen av om tillgångar av verkligt och särskilt värde erhållits genom kapitaltillskottet ska man bortse från värdet av själva tillskottet.

Det avgörande är att förvärvaren ska ha tillförts tillgången genom kapitaltillskottet. Detta behöver inte sammanfalla med det slutliga förvärvet av det bestämmande inflytandet. Om det tillskott som ska prövas enligt bestämmelsen har lämnats vid ett tidigare förvärv (som i exemplet i kommentaren till 16 §) och det bestämmande inflytandet förvärvas vid ett senare förvärv kan underskottsföretaget således inte mellan de två förvärvstillfällena bygga upp en verksamhet för det tillskjutna beloppet för att Z AB därefter ska kunna sägas ha förvärvat tillgångar av verkligt och särskilt värde genom det andra förvärvet. Om ägarförändringen i underskottsföretaget har skett genom ett indirekt förvärv ska bedömningen av värdet på tillgångarna omfatta hela den företagsgrupp som förvärvet omfattar.

Enligt *andra stycket* ska tillgångar som kan antas ha förvärvats i samråd med den nye ägaren inte beaktas vid bedömningen. Det kan t.ex. röra sig om leverantörskontrakt för vilka den nye ägaren har ställt säkerhet eller förvärv från företag i intressegemenskap med den nya ägaren eller underskottsföretaget.

Enligt *tredje stycket* ska bestämmelsen i andra stycket också tillämpas på företag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget. Detta innebär att vid indirekta förvärv ska man även bortse från tillgångar hos andra företag som ingår i förvärvet och som kan antas ha förvärvats i samråd med den nya ägaren.

Övergångsbestämmelser

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas på kapitaltillskott som har lämnats från och med den 5 juni 2009. Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för kapitaltillskott som lämnats före den 5 juni 2009.