

Regeringens proposition

2009/10:47



Ändringar i reglerna om beskattning av
underskotts företag

Prop.
2009/10:47

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 22 oktober 2009

Maud Olofsson

Mats Odell
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I denna proposition lämnas förslag om ändringar 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 en tillgång av verkligt och särskilt värde som motsvarar tillskottet ska utgiften dock inte minskas med kapitaltillskottet. Syftet med förslaget är att motverka att de nu gällande reglerna kringgås med betydande skattebortfall som följd.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2010.

Regeringen aviserade förslaget den 4 juni 2009 i en skrivelse till riksdagen (skr. 2008/09:225) och förklarade att det enligt regeringens mening föreligger särskilda skäl för att med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpa de föreslagna reglerna från och med dagen efter överlämnandet av skrivelsen till riksdagen, dvs. från och med den 5 juni 2009. I propositionen föreslås, i likhet med vad som uttalades i skrivelsen, att regeländringarna ska tillämpas från och med detta datum.

1	Förslag till riksdagsbeslut.....	3
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	4
3	Ärendet och dess beredning.....	6
4	Bakgrund	6
4.1	Gällande rätt m.m.....	6
4.2	RÅ 2007 ref. 58.....	7
5	Ändrade regler om beskattning av underskotts företag.....	8
5.1	Kapitaltillskott som medfört ägarförändringen	8
5.2	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	12
6	Konsekvensutredning	12
6.1	Offentligfinansiella konsekvenser.....	12
6.2	Konsekvenser för företagen	13
7	Författningskommentar.....	14
Bilaga 1	Lagförslag i promemorian Ändringar i reglerna om beskattning av underskotts företag	18
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanser	20
Bilaga 3	Lagrådsremissens lagförslag.....	21
Bilaga 4	Lagrådets yttrande	23
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 22 oktober 2009		25

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2009/10:47

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

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

Prop. 2009/10:47

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

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 underskotts företaget.

Utgiften enligt 15 § första stycket ska minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskotts företaget 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 underskotts företaget.

16 a §

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

Vid bedömningen enligt första

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

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

Prop. 2009/10:47

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 lämnas efter den 4 juni 2009. För kapitaltillskott som har lämnats före den 5 juni 2009 gäller äldre bestämmelser.

Regeringen har den 4 juni 2009 till riksdagen överlämnat skrivelsen Meddelande om kommande förslag om ändringar i reglerna om beskattning av underskotts företag (skr. 2008/09:225). I skrivelsen aviserades kommande förslag om ändringar i bestämmelserna 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 kringgås med risk för betydande skattebortfall som följd.

I skrivelsen har regeringen förklarat att det 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.

En promemoria med de i skrivelsen aviserade förslagen har utarbetats i Finansdepartementet, promemorian Ändringar i reglerna om beskattning av underskotts företag (dnr. Fi2009/4574). Promemorians förslag finns i *bilaga 1*. Promemorian har remissbehandlats och en förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. En remissammanställning finns tillgänglig i lagstiftningsärendet.

I budgetpropositionen för 2010 (prop. 2009/10:1, finansplan m.m., avsnitt 7.2.4.4, s. 169 f.) har regeringen aviserat förevarande förslag.

Propositionens förslag motsvarar promemorians förslag.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 1 oktober 2009 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 3*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 4*. Lagrådets synpunkter behandlas i författningskommentaren.

4 Bakgrund

4.1 Gällande rätt m.m.

I 40 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns bestämmelser om hur och när tidigare års underskott får dras av. I 4 § definieras vad som avses med ett underskotts företag och i 9–19 §§ regleras under vilka förutsättningar dessa företag får dra av underskott när det har skett en ägarförändring. Ett underskotts företag 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 underskotts företag, inträder det enligt 10 § en beloppsspärr. Om det företag som får det bestämmande inflytandet ingick i samma koncern som underskotts företaget 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 underskotts företag (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 underskotts företaget, dels tillsammans förvärvar andelar med mer än 50 procent av samtliga röster i underskotts företaget (12 §).

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

Syftet med bestämmelserna om underskotts företag är att förhindra att handel sker med företag med stora underskott. När beloppsspärren träder in kan förvärvaren 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.

4.2 RÅ 2007 ref. 58

I ett överklagat förhandsbesked från Skatterättsnämnden har Regeringsrätten prövat vissa frågor rörande tillämpningen av beloppsspärren (RÅ 2007 ref. 58). 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

innebar att ett företag erhöll det bestämmande inflytandet över underskotts företaget, 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.

5 Ändrade regler om beskattning av underskotts företag

5.1 Kapitaltillskott som medfört ägarförändringen

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

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser – såsom *Kammarrätten i Stockholm*, *Skatteverket*, *Lantbrukarnas Riksförbund* och *Sveriges Byggindustrier* – tillstyrker förslaget eller har inget att erinra mot det. Ett flertal av de remissinstanser som yttrat sig är dock kritiska till förslaget och avstyrker att det läggs till grund för lagstiftning, t.ex. *Sveriges advokatsamfund*, *FAR SRS*, *Svenska Riskkapitalföreningen* och *Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svenska Bankföreningen*, *Fastighetsägarna Sverige* och *Investor AB* ansluter sig). Kritiken avser till stor del lagstiftningen som sådan avseende underskotts företag. Flera remissinstanser, bl.a. *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet*, *Näringslivets Skattedelegation* och *FAR SRS*, anser att lagstiftningen bör ses över i sin helhet eller avskaffas. Vidare anför *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet*, *Näringslivets Skattedelegation*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svenska Bankföreningen*, *Fastighetsägarna Sverige*, *Investor AB*, *Företagarna*, *FAR SRS* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* att även affärsmässigt betingade förvärv kan komma att hindras och att det är oklart vad som avses med begreppet verkligt och särskilt värde. Även *Länsrätten i Stockholms län* och *Regelrådet* menar att det är oklart vad

som avses med begreppet verkligt och särskilt värde. *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* anför att det bör övervägas om bestämmelsen ska begränsas till riktade emissioner och andra tillskottsformer som är möjliga att begränsa till en viss krets. *Investor AB* föreslår att lagstiftningen kompletteras med regler som möjliggör kvittning av underskottsbolagets latent skattefordran på staten mot företagets skyldighet att betala arbetsgivaravgifter för sina anställda. *Svenska Riskkapitalföreningen* framför ett liknande förslag.

Skälen för regeringens förslag: Flera remissinstanser, bl.a. *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet*, *Näringslivets Skattedelegation* och *FAR SRS*, anser att reglerna som gäller för underskotts företag bör ses över i sin helhet eller slopas. *FAR SRS* anser att man då bör ta fasta på om förvärvaren driver vidare den verksamhet i vilken underskottet uppkommit.

Bestämmelserna i 40 kap. IL har bedömts fylla en viktig funktion för att förhindra handel med underskotts företag. Regeringen anser att det inte finns någon anledning eller möjlighet att slopa reglerna eller se över reglerna i sin helhet inom ramen för detta lagstiftningsärende. Det bedöms inte heller som lämpligt att begränsa reglerna i de fall verksamheten drivs vidare såsom *FAR SRS* föreslår. En sådan modell skulle medföra svårhanterliga gränsdragningsproblem.

Däremot är det viktigt att det befintliga regelverket är effektivt och att det inte finns några möjligheter att kringgå reglerna. Skatteverket har i samband med sin kontrollverksamhet funnit att bestämmelserna om kapitaltillskott i 40 kap. 16 § IL i flera fall har utnyttjats för att öka möjligheten för underskotts företag att dra av tidigare års underskott. Detta har framför allt skett genom att en ägarförändring i ett underskotts företag 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 tre mål har Länsrätten i Stockholms län² avslagit Skatteverkets yrkanden 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. Efter överklaganden av Skatteverket har Kammarrätten i Stockholm i ännu inte lagakraftvunna domar undanröjt länsrättens domar och funnit att lagen mot skatteflykt var tillämplig.³

Nuvarande lydelse av 40 kap. 16 § IL gör det, såtillvida fråga inte anses vara om skatteflykt, 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.

I promemorian föreslås att 40 kap. 16 § IL utvidgas till att även omfatta tillskott som utgör en del av själva utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet i företaget för att stoppa denna form av kringgående. Förslaget är utformat så att inte bara de nu uppmärksammade transaktionerna träffas utan även andra liknande förfaranden. Vidare innebär förslaget att bestämmelsen i möjligaste mån inte motverkar affärsmässigt betingade förvärv av underskotts företag. *Sveriges advokatsamfund, FAR SRS, Näringslivets Skattedelegation, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen, Fastighetsägarna Sverige, Investor AB* och *Svenska Riskkapitalföreningen* är dock kritiska mot förslaget och avstyrker att det läggs till grund för lagstiftning. Som redovisats ovan är det angeläget att befintliga regelverk är effektiva och att det inte finns möjligheter att kringgå reglerna. Skatteverket har uppmärksammat att reglerna har kunnat kringgå i vissa fall. Regeringen anser att det är angeläget att dessa kringgåenden förhindras. Regeringen föreslår därför att bestämmelsen i 40 kap. 16 § IL utvidgas till att även omfatta kapitaltillskott som utgör en del av själva utgiften för att förvärva ett underskotts företag.

Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet anför att det bör övervägas om bestämmelsen bör begränsas till riktade emissioner och andra tillskottsformer som också är möjliga att begränsa till en viss krets. De av Skatteverket uppmärksammade fallen har såvitt framkommit skett genom riktade nyemissioner. Samma effekt skulle dock även kunna uppnås genom andra former av kapitaltillskott, såsom emissioner 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]). Det är inte heller nödvändigt att en nyemission är riktad eftersom aktieägare i företaget med ett fåtal ägare

² Länsrättens i Stockholm län domar den 27 juni 2008 i mål nr 25935-06 och den 26 september 2008 i mål nr 12482-06 och 13747-06.

³ Kammarrättens i Stockholm domar den 30 september 2009 i mål nr 6591-08, 8953-08 och 8955-08.

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. Regeringens uppfattning är därför att en kompletterande begränsningsregel bör 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. I de fall underskotts företaget har tillgångar eller har en pågående verksamhet är det mera sannolikt att ägarförändringen är affärsmässigt motiverad. I promemorian har därför föreslagits att en undantagsbestämmelse införs i vilken det anges att om det är uppenbart att förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått tillgångar av verkligt och särskilt värde som motsvarar tillskottet ska utgiften inte minskas med kapitaltillskottet.

Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Näringslivets Skattedelegation, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen, Fastighetsägarna Sverige, Investor AB, Företagarna, FAR SRS och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund anför att även affärsmässigt betingade förvärv kan komma att förhindras och att det är oklart vad som avses med begreppet verkligt och särskilt värde. Även *Länsrätten i Stockholms län* och *Regelrådet* anför att det är oklart vad som avses med begreppet verkligt och särskilt värde.

Begreppet verkligt och särskilt värde är inte något nytt begrepp utan finns i 17 kap. 8 § IL och 24 kap. 19 § IL och fanns även i 9 § i den numera upphävda lagen (1960:63) om förlustavdrag. I denna lagstiftning angavs dock att det skulle vara fråga om verkligt och särskilt värde med hänsyn till det förvärvande företagens näringsverksamhet. Denna koppling till förvärvarens näringsverksamhet finns inte i promemorian och bör inte heller införas då även fysiska personer kan förvärva underskotts företag och det inte är en förutsättning att förvärvet har skett inom ramen för en näringsverksamhet.

Avsikten med undantagsregeln är att affärsmässigt betingade förvärv av underskotts företag genom kapitaltillskott inte ska hindras. Huvudregeln är dock att kapitaltillskott inte ska beaktas. Regeringen bedömer inte att det finns anledning att införa ytterligare undantag när kapitaltillskott inte ska reducera förvärvsutgiften. Att beakta härvid är att vad gäller övriga kapitaltillskott finns inte någon undantagsregel alls.

För att undantagsregeln inte ska kunna missbrukas ska, vid bedömningen av om underskotts företaget har tillgångar av verkligt och särskilt värde, 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. Det kan också gälla köp av tillgångar eller ingående av leverantörskontrakt där den nye ägaren har lämnat garanti eller ställt någon form av säkerhet.

Investor AB föreslår att lagstiftningen kompletteras med regler som möjliggör kvittning av underskotts bolagets latent skattefordran på staten mot företagets skyldighet att betala arbetsgivaravgifter för sina anställda. *Svenska Riskkapitalföreningen* framför ett liknande förslag. Regeringen bedömer att det, i vart fall inom ramen för detta lagstiftningsärende, inte är lämpligt att införa sådana regler.

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

5.2 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Lagändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas på kapitaltillskott som lämnas efter den 4 juni 2009. Äldre bestämmelser ska gälla för kapitaltillskott som har lämnats före den 5 juni 2009.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser – såsom *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet*, *Sveriges advokatsamfund* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* – ifrågasätter om det är nödvändigt att ändringarna gäller från och med den 5 juni 2009.

Skälen för regeringens förslag: De i propositionen 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 om åtgärder inte vidtas omedelbart. 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. 2008/09:225).

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

6 Konsekvensutredning

6.1 Offentligfinansiella konsekvenser

Det i propositionen 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 underskotts företag. De föreslagna bestämmelserna syftar till att komma till rätta med detta problem.

Skatteverket har identifierat ett antal fall i vilka beloppsspärren kringgåts på ovan nämnda sätt. Utifrån dessa fall och ett uppskattat antal oidentifierade fall kan de offentligfinansiella effekterna av att reglerna ändras uppskattas till en ökning med cirka 300 miljoner kronor per år. De ekonomiska konsekvenserna har beaktats i budgetpropositionen för 2010 (prop. 2009/10:1, finansplan m.m., avsnitt 7.2.4.4, s. 169 f. och tabell 7.8).

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.

Länsrätten i Stockholms län anför att förslaget kan innebära en ytterligare belastning för verksamheten då lagstiftningen lämnar utrymme för tolkning, varför en resursförstärkning bör övervägas. Avsikten med förslaget är att förhindra skatteplanering, varför antalet mål vid länsrätten avseende denna typ av kringgående i vart fall inte bör öka. Regeringen bedömer därför att förslaget inte ger upphov till några ökade kostnader för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

6.2 Konsekvenser för företagen

Flera remissinstanser – såsom *Näringslivets Skattedelegation*, *Företagarna*, *Näringslivets Regelnämnd* och *Regelrådet* – anför att konsekvensanalysen i promemorian avseende effekterna för företagen är bristfällig. Regelnämndet avstyrker förslaget på grund av denna brist.

Avsikten med förslaget är att hindra kringgående av reglerna om beskattning av underskotts företag. Detta sker genom att det föreslås att kapitaltillskott som medfört ägarförändringen i ett underskotts företag ska minska förvärvsutgiften vid beräkandet av beloppsspärren. Förslaget kan därför beröra företag som har för avsikt att genom kapitaltillskott förvärva andelar i ett underskotts företag. Det är dock inte möjligt att med någon exakthet ange vilka företag och antalet företag som berörs av den föreslagna förändringen. Underskotts företag förekommer i de flesta branscher, vilket gör att de förfaranden som förslaget är tänkt att hindra i princip är möjliga i alla branscher.

Konsekvensen av den föreslagna regleringen för företagen blir att denna form av kringgående inte kan utnyttjas. Med beaktande av undantagsbestämmelsen i 40 kap. 16 a § IL torde det inte uppkomma några konsekvenser avseende affärsmässigt betingade förvärv. Undantagsbestämmelsen innebär att det är det förvärvande företaget som ska visa att man förvärvat en tillgång av verkligt och särskilt värde. En konsekvens av detta är att företag som ändå väljer att förvärva underskotts företag genom kapitaltillskott kan behöva vidta t.ex. värderingsåtgärder eller anlita experthjälp för att fullgöra sin bevisbörda.

De föreslagna bestämmelserna bedöms leda till att handeln med underskotts företag minskar. Det kan vidare antas att konkurrensförhållandena för företag som inte använt sig av möjligheten till kringgående av reglerna stärks.

Ett par remissinstanser har efterfrågat alternativ till de föreslagna ändringarna. Ett möjligt alternativ är att inte införa det undantag som föreslås i 40 kap. 16 a § IL, eftersom undantaget innebär att reglerna blir svårare att tillämpa. Regeringen bedömer dock att denna undantagsregel behövs för att inte affärsmässigt betingade förvärv ska förhindras. Den sammantagna effekten av undantagsbestämmelsen bedöms således vara till fördel för företagen. Ett annat alternativ skulle kunna vara att, såsom bl.a. *Näringslivets Skattedelegation* föreslår, slopa underskottsreglerna i

sin helhet. Enligt regeringens uppfattning är detta dock inte ett lämpligt alternativ eftersom det skulle öppna upp för handel med underskotts företag. FAR SRS föreslår att man bör ta fasta på om förvärvaren driver vidare den verksamhet som underskottet har uppkommit i. Ett sådant system skulle dock medföra svårhanterliga gränsdragningsproblem. Det är därför regeringens bedömning att den valda modellen är den lämpligaste lösningen för att komma till rätta med problematiken att befintliga regler kan kringgå.

Regeringen har i budgetpropositionen för 2010 aviserat en utredning om företagsbeskattning i syfte att undersöka olika möjligheter att minska beskattningen av riskkapital i bolagssektorn och därmed göra villkoren mera lika för investeringar som finansieras med eget kapital respektive lånat kapital.

7 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 kr. 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 kr 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 kr, dvs. 200 000 kr. 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 underskotts företag 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 underskotts företaget 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 underskotts företag 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 med att ett företag säljer egna återköpta aktier kan komma att omfattas av bestämmelsen.

Lagrådet anför att paragrafens första stycke är svårläst genom införandet av den nya andra meningen och har lämnat förslag till en redaktionell ändring av stycket. Regeringen har viss förståelse för *Lagrådets* synpunkt, men bedömer att lagrådsremissens formulering av bestämmelsen är mer klagörande. Regeringen har därför stannat för att behålla denna formulering.

16 a §

Paragrafen är ny.

Av *första stycket* framgår det att vid ägarförändringar som innebär att underskotts företaget 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 en tillgång av verkligt och särskilt värde som motsvarar tillskottet. Om detta inte är fallet ska inte någon del av kapitaltillskottet beaktas vid beräkandet av förvärvsutgiften, dvs. hela kapitaltillskottet ska reducera förvärvsutgiften.

Lagrådet anför att det bör förtydligas vilka omständigheter som ska tilläggas betydelse vid prövningen av om tillgången har erforderligt verkligt och särskilt värde.

Vid bedömningen av om förvärvaren har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde genom kapitaltillskottet ska värdet på tillgången bestämmas av objektiva omständigheter och inte ställas i relation till förvärvarens näringsverksamhet eller person. Vid fastställandet av värdet på den tillgång som förvärvas genom tillskottet ska inte värdet av själva tillskottet beaktas. De tillgångar som ska beaktas ska ha ett verkligt och särskilt värde. Det innebär t.ex. att det skattemässiga värdet på underskottet inte ska beaktas. Vad som är avgörande är således värdet av tillgångarna i företaget minus skulderna, dvs. om underskottsföretaget har tillgångar om 1 000 000 kr och skulder om 800 000 kr ska värdet beräknas till 200 000 kr. Fråga behöver inte vara om det bokförda värdet på tillgångarna, eftersom det kan förekomma att detta värde inte är detsamma som tillgångarnas verkliga värde. Det kan t.ex. förekomma att det bokförda värdet vad gäller immateriella tillgångar, såsom varumärken, är betydligt lägre än det verkliga värdet. I stället för det bokförda värdet bör man i en sådan situation utgå från det belopp till vilket tillgången skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra.

Värdet på den förvärvade tillgången beror sedan på hur stor andel av företaget som förvärvaren erhåller genom 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 förvärvaren därefter ska kunna sägas ha förvärvat en tillgång 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.

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

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas på kapitaltillskott som lämnas efter den 4 juni 2009. Äldre

bestämmelser ska fortfarande gälla för kapitaltillskott som lämnats före Prop. 2009/10:47 den 5 juni 2009.

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen

Häri genom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)⁴ 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

⁴ Lagen omtryckt 2008:803.

motsvarar kapitaltillskottet ska utgiften enligt 15 § första stycket inte minskas med det kapitaltillskottet.

Prop. 2009/10:47
Bilaga 1

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.

Följande remissinstanser har yttrat sig: Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Stockholms län, Ekobrottsmyndigheten, Skatteverket, Bokföringsnämnden, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Tillväxtverket, Sveriges advokatsamfund, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund, FAR SRS, Näringslivets regelnämnd, Regelrådet, Svenska Bankföreningen, Fastighetsägarna Sverige, Sveriges Byggindustrier och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund.

Därutöver har yttrande inkommit från Näringslivets Skattedelegation, Investor AB och Svenska Riskkapitalföreningen.

Föreningen Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen och Fastighetsägarna Sverige har åberopat yttrandet från Näringslivets Skattedelegation. Investor AB har förutom ett eget yttrande åberopat yttrandet från Näringslivets Skattedelegation.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Riksrevisionen, Stockholms Handelskammare, Finansinspektionen, Bolagsverket, Försäkringsförbundet, Finansbolagens förening, Fondbolagens Förening, FöretagarFörbundet och Svensk Industriförening.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)⁵ 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 underskotts företaget före ägarförändringen men tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde. Utgiften ska också minskas med kapitaltillskott som under samma tid har lämnats till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget.

Utgiften enligt 15 § första stycket ska minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskotts företaget 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 underskotts företaget.

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 underskotts företaget.

16 a §

Om ägarförändringen helt eller delvis har skett genom ett kapitaltillskott och det är uppenbart att förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde som motsvarar kapitaltillskottet, ska utgiften enligt 15 §

⁵ Lagen omtryckt 2008:803.

första stycket inte minskas med kapitaltillskottet.

Prop. 2009/10:47
Bilaga 3

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 lämnas efter den 4 juni 2009. För kapitaltillskott som har lämnats före den 5 juni 2009 gäller äldre bestämmelser.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2009-10-12

Närvarande: F.d. justitierådet Bo Svensson, regeringsrådet Carina Stävberg och f.d. justitieombudsmannen Nils-Olof Berggren.

Ändringar i reglerna om beskattning av underskotts företag

Enligt en lagrådsremiss den 1 oktober 2009 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av departementssekreteraren Annika Åsbrink.

Förslaget föranleder följande yttrande av Lagrådet:

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

40 kap. 16 §

I paragrafens första stycke förs in en ny andra mening som är svårläst på grund av att den dels hänvisar bakåt till närmast föregående mening, dels hänvisar framåt till nästföljande paragraf, 16 a §. Stycket skulle vinna i läsbarhet om det redigerades enligt följande:

Utgiften enligt 15 § första stycket ska minskas med kapitaltillskott som har lämnats tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde till underskotts företaget,

1. om tillskottet lämnats före ägarförändringen, eller
2. om tillskottet helt eller delvis medfört ägarförändringen och annat inte följer av 16 a §.

Utgiften ska också minskas med kapitaltillskott som under samma tid har lämnats till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget.

40 kap. 16 a §

I paragrafen görs ett undantag från den nya begränsningsregeln i 16 § första stycket andra meningen (punkten 2 i Lagrådets förslag ovan). Om det är uppenbart att förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde som motsvarar kapitaltillskottet, ska utgiften enligt 15 § första stycket inte minskas med kapitaltillskottet. Som framförts under remissbehandlingen är det oklart vad som avses med begreppet verkligt och särskilt värde. I remissen anförs att det inte är fråga om nya begrepp utan att de fanns redan i den numera upphävda lagen (1960:63) om förlustavdrag. I 1960 års lag angavs dock att det skulle vara fråga om ett verkligt eller särskilt värde med hänsyn till det

förvärvande företags näringsverksamhet. Denna koppling till förvärvarens näringsverksamhet har avsiktligt inte tagits med i det remitterade förslaget (se avsnitt 5.1 i remissen). Det väcker frågor om vilka omständigheter som ska tilläggas betydelse vid prövningen av om tillgången har erforderligt verkligt och särskilt värde. Saken bör förtydligas i den fortsatta beredningen av lagstiftningsärendet.

Prop. 2009/10:47

Bilaga 4

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 22 oktober 2009

Närvarande: Statsråden Olofsson, ordförande, Odell, Bildt, Ask, Husmark Pehrsson, Larsson, Erlandsson, Carlgren, Hägglund, Björklund, Malmström, Sabuni, Billström, Tolgfors, Björling, Krantz

Föredragande: statsrådet Odell

Regeringen beslutar proposition 2009/10:47 Ändringar i reglerna om beskattning av underskotts företag