

Regeringens skrivelse

2008/09:225



Meddelande om kommande förslag om ändringar i
reglerna om beskattning av underskotts företag

Skr.
2008/09:225

Regeringen överlämnar denna skrivelse till riksdagen.

Stockholm den 4 juni 2009

Fredrik Reinfeldt

Anders Borg
(Finansdepartementet)

Skrivelsens huvudsakliga innehåll

I skrivelsen aviseras 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.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2010. Det föreligger enligt regeringens mening särskilda skäl för att med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpa det kommande förslaget från och med dagen efter det att denna skrivelse överlämnats till riksdagen, dvs. från och med den 5 juni 2009.

Innehållsförteckning

Skr. 2008/09:225

1	Inledning.....	3
2	Det aktuella förfarandet och det kommande förslaget.....	3
3	Ikraftträdandebestämmelser.....	5
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 4 juni 2009.....	6

Regeringen aviserar i denna skrivelse 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.

Förslaget har sin grund i behovet av att förhindra att reglerna kringgås, vilket medför risk för betydande skattebortfall.

En promemoria med det nu aviserade förslaget har utarbetats inom Regeringskansliet. Promemorian med förslaget kommer att sändas ut på remiss under morgondagen. Regeringen avser att under kommande riksmöte återkomma till riksdagen med det nu aviserade förslaget.

Syftet med förslaget är som nämnts ovan att motverka att de nu gällande reglerna kringgås med risk för betydande skattebortfall som följd. Det föreligger därför enligt regeringens mening särskilda skäl för att med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpa det kommande förslaget från och med dagen efter det att denna skrivelse överlämnats till riksdagen.

2 Det aktuella förfarandet och det kommande förslaget

I 40 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) finns bestämmelser om hur och när tidigare års underskott får dras av. Reglerna gäller bl.a. aktieföretag och ekonomiska föreningar. Syftet med bestämmelserna är att förhindra att handel sker med underskotts företag. Vid ägarförändringar, som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag, inträder det därför en beloppsspärr. 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 att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget. Utgiften ska dock minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskotts företaget före ägarförändringen men tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde. Regeringsrätten har emellertid i rättsfallet RÅ 2007 ref. 58 funnit att ett kapitaltillskott som har lämnats i samband med en nyemission för att förvärva det bestämmande inflytandet i ett underskotts företag inte skulle minska förvärvsutgiften.

Skatteverket har i sin kontrollverksamhet funnit att bestämmelserna om kapitaltillskott 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 ($0,1 \times 20\,000\,000$). 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 i underskotts företaget 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.

Nuvarande lydelse av lagen gör det, som redogjorts för ovan, möjligt att kringgå beloppsspärren. Detta kan i förlängningen komma att leda till att handeln med underskotts företag ökar. Det är därför angeläget att denna form av kringgående av gällande regelverk motverkas så tidigt som möjligt.

Genom att utvidga bestämmelsen om kapitaltillskott till att även omfatta tillskott som utgör en del av själva utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet i företaget hindrar man denna form av kringgående. Detta innebär således att vid beräkning av beloppsspärren ska förvärvsutgiften minskas även med kapitaltillskott som helt eller delvis har medfört ägarförändringen.

De av Skatteverket uppmärksammade fallen har såvitt framkommit skett genom riktade nyemissioner. Samma effekt skulle även kunna uppnås genom andra former av kapitaltillskott, t.ex. emission av teckningsoptioner med åtföljande teckning av nya aktier eller emission av konvertibler med åtföljande konvertering till nya aktier. 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 inte bedriver någon eller obetydlig rörelse och som saknar eller endast har några få tillgångar. Den föreslagna bestämmelsen bör därför begränsas till att 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 kan antas ha förvärvats i samråd

med den nya ägaren. Härvid ska också en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag likställas med underskotts företaget om de både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget. Skr. 2008/09:225

3 Ikraftträdande bestämmelser

Det i denna skrivelse beskrivna förfarandet med 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 regelverket. Transaktioner med kapitaltillskott för att kringgå beloppsspärren medför risk för betydande skattebortfall. Även för framtiden riskeras stora skattebortfall. Det föreligger därför enligt regeringens mening särskilda skäl för att tillämpa undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen.

De kommande regeländringarna föreslås tillämpas på kapitaltillskott som lämnas från och med dagen efter dagen för överlämnandet av denna skrivelse till riksdagen.

Regeringen kommer att överlämna skrivelsen till riksdagen den 4 juni 2009. De nya reglerna tillämpas således från och med den 5 juni 2009.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 4 juni 2009

Närvarande: Statsministern Reinfeldt, ordförande, och statsråden Olofsson, Odell, Bildt, Ask, Husmark Pehrsson, Leijonborg, Larsson, Erlandsson, Torstensson, Carlgren, Hägglund, Björklund, Carlsson, Littorin, Borg, Malmström, Sabuni, Adelson Liljeroth, Tolgfors, Björling

Föredragande: statsrådet Borg

Regeringen beslutar skrivelse 2008/2009:225 Meddelande om kommande förslag om ändringar i reglerna om beskattning av underskotts företag