SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 3 1984

Aktiebolags m fl rätt till förlustavdrag efter ägarskifte

Av kammarrättsassessorn Eva Lagebrant-Nordquist

1. Inledning

Som redovisats tidigare här (SN 1984 s 5 f) har riksdagen nyligen antagit regeringens förslag till ändringar i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst, FAL (prop 1983/84:63, SkU 15, rskr 99, SFS 1983:987 och 988 samt SkU 13, rskr 101, SFS 1983:1043). Propositionen bygger på 1980 års företagsskattekommittés delbetänkande (Ds Fi 1983:1) Aktiebolags och ekonomiska föreningars m fl rätt till förlustavdrag efter ägarskifte. Riksdagen godtog propositionen i oförändrat skick.

Ändringarna innebär att spärregeln för s k familjebolag har mjukats upp så att ägarbyten blir tillåtna i betydligt större utsträckning än vad som hittills varit fallet utan att rätten till förlustavdrag går förlorad. Samtidigt utvidgas spärregeln till att omfatta alla företag som är fåmansföretag enligt 35 § 1 a mom sjunde stycket a kommunalskattelagen. Vidare har en spärregel införts för företag som inte utgör fåmansföretag. Den nya regeln tar sikte på bolag utan egentlig verksamhet och reella tillgångar (s k skalbolag). Slutligen har införts en rätt för ekonomiska föreningar, sparbanker och jordbrukets kreditkassor att behålla sina förlustavdrag även efter fusion.

Ändringarna trädde i kraft den 1 januari 1984 och skall med ett undantag tillämpas första gången vid 1985 års taxering.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:53

2. Förlustavdrag i fåmansägda företag

2.1 Allmänna utgångspunkter

Enligt den hittills gällande spärregeln i 8 § FAL har ett familjebolag haft rätt till förlustavdrag endast under förutsättning att samtliga eller så gott som samtliga aktier i bolaget ägs av samma fysiska personer vid såväl ingången av förluståret (ingångsdagen) som utgången av det beskattningsår för vilket taxering skall ske (utgångsdagen). Som ytterligare villkor har gällt att dessa personer äger ungefärligen lika stor andel i aktie- eller andelskapitalet vid de båda tidpunkterna. Bestämmelsen har inneburit att relativt små förändringar på ägarsidan medfört att rätten till förlustavdrag gått förlorad.

Som redan nämnts innebär den nya utformningen av 8 § FAL att rätten till förlustavdrag efter ägarskifte utvidgas. Avdragsförbudet skall inträda i endast två speciella situationer. Det första fallet — *spärregel I* (första stycket punkt 1) — tar sikte på det förhållandet att aktier med mer än hälften av röstetalet i bolaget på utgångsdagen ägs av en person som på ingångsdagen inte ägde aktier med så stor andel i röstetalet. Det andra fallet — *spärregel II* (första stycket punkt 2) — avser den situationen att aktier med mer än hälften av röstetalet i bolaget på utgångsdagen ägs av två eller flera personer som inte ägde dessa aktier på ingångsdagen. Det avgörande för att spärregel I skall bli tillämplig är alltså att en viss person som inte hade röstmajoritet på ingångsdagen har fått sådan majoritet på utgångsdagen. Vid kompletteringsförvärv kan avdragsrätten försvinna även om endast ett fåtal aktier tillfaller en ny ägare. Vid tillämpning av spärregel II krävs däremot alltid att aktier som representerar röstmajoriteten har bytt ägare. Röstmajoriteten skall enligt denna spärregel tillkomma två eller flera personer.

Aktier, som förvärvats genom emission med lika rätt för aktieägarna, påverkar inte utrymmet för förlustavdrag. Sådana aktier anses enligt 8 § andra stycket FAL vid tillämpning av spärregeln II ha ägts vid den tidpunkt då de ”ursprungliga” aktierna förvärvades. Olika former av riktade emissioner behandlas dock som vanliga överlåtelser.

2.2 Tillämpningsområde

I en del fall kan — som tidigare antytts — den nya lagstiftningen leda till en skärpning av de hittills gällande bestämmelserna. Skärpningen består främst i att den krets av företag som kan förlora rätten till förlustavdrag utvidgas från familjebolag till alla företag som utgör fåmansföretag enligt 35 § 1 a mom sjunde stycket a KL. Det sagda innebär att spärreglerna skall tillämpas på företag vars aktier eller andelar till övervägande del, d v s till mer än 50 %, ägs av ett fåtal fysiska personer och inte först då aktierna (andelarna) till huvudsaklig del, d v s till minst 70—75 %, ägs av ett fåtal fysiska personer.

Genom anknytningen till begreppet fåmansföretag kommer de nya spärreg-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:53

lerna — liksom den hittills gällande spärren — att omfatta såväl fåmansägda aktiebolag som fåmansägda ekonomiska föreningar.

Av 8 § första stycket FAL framgår — på samma sätt som enligt de äldre bestämmelserna — att förhållandena på både ingångsdagen och utgångsdagen skall beaktas när ställning tas till företagets status. Det räcker emellertid att företaget vid ett av dessa tillfällen är ett fåmansföretag.

2.3 Aktieägarbegreppet

Av de båda spärreglerna framgår att bedömningen av om ägarförhållandena ändrats mellan ingångsdagen och utgångsdagen är kopplad till aktiernas röstetal och inte till aktieinnehavet som sådant. Detta hänger samman med att inflytandet i bolaget har ansetts vara avgörande för förlustavdragsrätten.

I 8 § tredje stycket FAL har en definition av begreppet aktieägare tagits in. Av definitionen framgår att med aktieägare avses en fysisk person som — direkt eller genom förmedling av juridisk person — äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktierna.

Vid tillämpning av spärreglerna räknas allså endast fysiska personer som egentliga aktieägare. Om aktierna i förlustbolaget ägs av en juridisk person måste en total genomsyn göras mellan förlustbolaget och de fysiska personer som utgör de slutliga ägarna.

Vid bedömningen av om ägarförhållandena ändrats är det inte bara aktier som innehas med äganderätt som skall beaktas utan även — liksom vid den hittillsvarande tillämpningen — aktier som innehas på därmed jämförligt sätt. Aktier som omfattas av t ex ett optionsavtal kan således inverka på rätten till förlustavdrag.

2.4 Jämförelsetidpunkterna

Som framgått av redogörelsen är det — i överensstämmelse med den äldre spärregeln — ägarförhållandena på utgångsdagen som skall jämföras med ägarförhållandena på ingångsdagen. Förhållandena under mellantiden saknar betydelse för frågan om bolaget har rätt till förlustavdrag.

Bestämmelsen har vid den hittillsvarande tillämpningen förorsakat problem i den situationen att en företagare som önskar starta en verksamhet köper ett färdigbildat bolag som är vilande. Eftersom företagaren inte är aktieägare på ingångsdagen har uppkomna förluster under bolagets första verksamhetsår inte kunnat kvittas mot kommande vinster. För att möjliggöra ett utnyttjande av dessa förluster har i 8 § sjätte stycket FAL tagits in en bestämmelse som medger att ägarförhållandena bedöms utifrån förhållandena vid den tidpunkt under förluståret då verksamheten påbörjades.

2.5 Närståendes förvärv

För att komplettera spärreglerna i 8 § första stycket FAL har i paragrafens

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:53

fjärde stycke punkt 1 och femte stycke införts en *närståenderegel*. Enligt denna skall vid bedömningen av ägarförhållandena den som är aktieägare på ingångsdagen och samtliga närstående till denne anses som en enda ägare.

Regeln, som har beskrivits relativt utförligt i propositionen (se särskilt s 14—15), får betydelse både om en närstående förvärvar aktier från en utomstående och om aktier överlåts mellan närstående personer. Det bör framhållas att tillämpningen av närståenderegeln får olika verkan i de båda fallen. Vid förvärv *från utomstående* får regeln en negativ effekt på så sätt att rätten till förlustavdrag kan gå förlorad trots att avdragsrätten enligt huvudregeln i första stycket skulle vara bibehållen. Närståenderegeln leder i detta fall till att det saknar betydelse vem inom en närståendekrets som förvärvar aktierna eftersom samtliga aktier som innehas av den personkrets skall behandlas som en enhet. Följande fall kan exemplifiera det sagda. Aktierna i ett bolag ägs till lika delar av tre personer A, B och C. Hustrun till A kan inte i ett sådant fall förvärva B:s aktier utan att förlustavdragsrätten påverkas. Tillsammans med maken får hustrun nämligen det bestämmande inflytandet i bolaget.

I fallet med överlåtelser *mellan närstående* är regeln positiv för den skattskyldige. Förlustavdragsrätten påverkas nämligen aldrig av dessa transaktioner. Exempelvis kan en far överlåta 75 % av sitt aktieinnehav på sina två barn utan konsekvenser för bolagets avdragsrätt.

Närståenderegeln omfattar såväl arv, testamente och bodelning som förvärv genom köp och gåva, allt såvitt de inblandade personerna tillhör samma närståendekrets.

Efter påpekande från lagrådet har betydelsen av begreppet närstående angetts genom en uttömmande uppräkning direkt i 8 § femte stycket. Där nämns föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make samt syskon eller syskons make eller avkomling. Vidare framgår att med make avses även efterlevande make och med avkomling även styvbarn och fosterbarn.

Av femte stycket framgår också att förvärvstillfället är den avgörande tidpunkten för om någon ingår i närståendekretsen. Om en person vid nämnda tillfälle är närstående till någon som på ingångsdagen var aktieägare anses så vara fallet även på utgångsdagen trots att en förändring har skett efter förvärvstillfället. Bestämmelsen får betydelse främst vid giftermål och skilsmässa. I enstaka undantagsfall kan flera förvärvstillfällen tänkas förekomma mellan ingångsdagen och utgångsdagen. Enligt ett uttalande i propositionen (se s 79) får bedömningen av om någon är närstående i sådana fall göras utifrån varje enskilt förvärvstillfälle.

2.6 Företagsledares förvärv

Företagsskattekommittén, som övervägt att jämställa företagsledare med närstående vid bedömningen av ägarförhållandena, föreslog inte någon sådan

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:53

regel. Åtskilliga remissinstanser var dock negativa till att företagsledares aktieförvärv skulle kunna få till följd att förlustavdragsrätten gick förlorad.

Departementschefen ansåg att det saknades anledning att i nu aktuellt hänseende behandla företagsledare mindre gynnsamt än närstående. Riksdagen accepterade förslaget om en *företagsledarregel*. Den nya regeln har införts i 8 § fjärde stycket punkt 2. Regeln innebär att aktier, som har förvärvats av någon som såväl på ingångsdagen som vid förvärvstillfället var företagsledare i bolaget, skall anses ha ägts av företagsledaren även på ingångsdagen. Hänsyn skall alltså inte tas till förändringar som hänför sig till företagsledares aktieinnehav. Beteckningen företagsledare har den betydelse som anges i 35 § 1 a mom åttonde stycket KL.

Med stöd av företagsledarregeln kvarstår förlustavdragsrätten exempelvis om en företagsledare övertar aktier efter en utträdande eller avliden kompanjon även om förvärvet medför att företagsledaren får röstmajoritet i bolaget. Påpekas kan att regeln gäller även i det fallet att förvärvet sker från någon som inte själv är företagsledare.

Konkurrenssituationer kan uppkomma mellan närståenderegeln och företagsledarregeln. I en del fall påverkas inte rätten till förlustavdrag oavsett vilken regel som används. I andra fall däremot har det betydelse vilken av de båda reglerna som väljs. Lagtexten ger inte någon vägledning för hur en sådan valsituation skall lösas. I propositionen uttalades emellertid (se s 28) att den regel borde användas som ger det förmånligaste resultatet ur bolagets synvinkel.

3. Förlustavdrag i flermansägda bolag

Som jag nämnt i det inledande avsnittet har en särskild spärregel införts som riktar sig mot överlåtelser av flermansägda s k skalbolag. Den nya *skalbolagsregeln* har tagits in i 9 § FAL (förutvarande 9 § har döpts om till 10 §). Av bestämmelserna i första stycket följer att ett aktiebolag går miste om sin rätt till förlustavdrag om en juridisk person får det bestämmande inflytandet i bolaget och det inte är uppenbart att förvärvaren genom aktieförvärvet får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till förvärvarens rörelse eller kapitalförvaltning. Vad nu sagts gäller inte aktiebolag som är fåmansföretag. Begreppet fåmansföretag har även här samma betydelse som i 35 § 1 a mom sjunde stycket a KL.

Skalbolagsregeln blir alltså tillämplig endast om förvärvet avser aktier i ett bolag som inte bedriver verksamhet och som därigenom saknar verkligt och särskilt värde för förvärvaren. Uttrycket ”tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till förvärvarens rörelse eller kapitalförvaltning” har sitt ursprung i bestämmelserna om s k Lundintransaktioner. I propositionen anförde departementschefen (se s 19) att vad som gäller vid tolkningen av uttrycket i bestämmelserna om Lundintransaktioner borde gälla även vid tolkningen av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:53

skalbolagsregeln. Departementschefen framhöll särskilt att tillämpningen av skalbolagsregeln borde vara restriktiv. Regeln var över huvud taget inte avsedd för sådana fall då förlustbolaget faktiskt bedrev verksamhet och förvärvaren också tänkte fortsätta driften. Vidare uttalades att förlustbolagets verksamhet inte behövde vara integrerad med förvärvarens för att förlustavdragsrätten skulle vara bibehållen.

En ytterligare förutsättning för tillämpning av skalbolagsregeln är att en juridisk person (t ex ett börsnoterat aktiebolag, en ekonomisk förening eller en stiftelse), som tidigare inte haft det bestämmande inflytandet i bolaget, får sådant inflytande. Bestämmande inflytande anses enligt 9 § andra stycket FAL den juridiska person ha som äger eller på ett med äganderätt jämförligt sätt innehar aktier med mer än 50 % av röstvärdet i bolaget. Röstmajoriteten kan förvärvas direkt eller genom förmedling av dotterföretag. Aktieförvärvet skall dock alltid avse ett skalbolag. Ett förvärv av ett bolag som i sin tur äger ett skalbolag saknar i sammanhanget betydelse.

Om de nämnda förutsättningarna för tillämpning av skalbolagsregeln är uppfyllda kommer förlustbolaget att förlora rätten till avdrag för förlust som uppkommit före det aktuella förvärvsåret. I sammanhanget kan påpekas att det är själva förvärvet av röstmajoriteten som utlöser avdragsförbudet. Någon jämförelse mellan två tidpunkter — som vid tillämpningen av spärreglerna för fåmansföretag — skall alltså inte göras.

Av 9 § tredje stycket FAL framgår att skalbolagsregeln skall tillämpas även i fråga om ekonomiska föreningar och andelar i sådana föreningar.

4. Förlustavdrag efter fusion

De sedan tidigare gällande bestämmelserna om ett moderbolags rätt att överta ett helägt dotterbolags förlustavdrag i samband med fusion har med några redaktionella ändringar flyttats över från 9 § till 10 § FAL. Samtidigt har den materiella ändringen gjorts att den s k 90 %-regeln som gäller för fusion mellan familjebolag i fortsättningen skall avse fåmansföretag. Begreppet fåmansföretag har alltså införts även i 10 §.

Rätten att överta förlustavdrag efter fusion har utökats till att omfatta också andra företag än aktiebolag. I 10 § tredje stycket FAL har införts bestämmelser om förlustavdrag efter fusion med stöd av 96 § lagen om ekonomiska föreningar. För avdragsrätt krävs att föreningen är kooperativ i beskattningshänseende. Av samma paragrafs fjärde stycke framgår vidare att det föreligger en rätt att överta förluster vid fusioner enligt 78 § lagen om sparbanker samt vid fusioner enligt 87 § lagen om jordbrukskasserörelsen. I de nu nämnda fusionsfallen har risken för handel med förluster ansetts försumbar.

5. Övriga frågor

I 5 § FAL anges uttryckligen att skattskyldig som önskar utnyttja förlust-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:53

avdrag skall framställa yrkande om detta och lämna erforderliga upplysningar om förutsättningarna för förlustavdraget. För att underlätta uppgiftslämnande och kontroll har i paragrafen införts en bestämmelse om att uppgifterna skall lämnas på blankett enligt formulär som riksskatteverket fastställer.

Den i 11 § FAL hittills gällande bestämmelsen om att regeringen får utfärda erforderliga föreskrifter för tillämpning av FAL har genom den nya regeringsformen ansetts onödig. Bestämmelsen har av denna anledning upphört att gälla. I 11 § har i stället — efter vissa korrigeringar — placerats bestämmelserna i förutvarande 10 § om särskilda besvärsregler.

Slutligen kan jag nämna att rubriken till den nu behandlade lagstiftningen har förkortats till lag om förlustavdrag. Den nya lydelsen har föranlett ändringar av redaktionell natur i några andra skatteförfattningar.

6. Övergångsbestämmelser

De nya reglerna om förlustavdrag trädde i kraft den 1 januari 1984 och tillämpas enligt huvudregeln första gången vid prövning av förlustavdrag vid 1985 års taxering.

Den nya lagstiftningen kommer såvitt gäller tillämpningen av 8 § FAL att gälla oberoende av vid vilken tidpunkt ägarförhållandena ändrats. Effekten av en överlåtelse till exempelvis en närstående person eller en företagsledare kommer alltså att bedömas enligt de nya spärreglerna även om överlåtelsen skett år 1983 eller tidigare.

De nya spärreglerna innebär — som tidigare nämnts — en begränsning av rätten till förlustavdrag genom att kretsen av berörda företag har utvidgats från familjebolag till fåmansföretag. I undantagsfall kan de nya reglerna vara mer restriktiva än de äldre även för de fåmansföretag som utgör familjebolag bl a genom att arv och testamente inte generellt går fria. För att inte komma i konflikt med förbudet mot retroaktiv lagstiftning har föreskrivits att i fråga om företag, som vid tillämpning av äldre bestämmelser i 8 § FAL skulle haft rätt till förlustavdrag om den 31 december 1983 varit utgångsdag, skall den 1 januari 1984 betraktas som ingångsdag om detta är till fördel för företaget. De äldre bestämmelserna i 8 § FAL får alltså betydelse vid prövningen av om företaget på den fiktiva utgångsdagen skulle haft kvar sin förlustavdragsrätt och därför ha rätt att använda dagen för ikraftträdandet, d v s den 1 januari 1984 som alternativ ingångsdag.

Även skalbolagsregeln skall tillämpas första gången vid 1985 års taxering. Den nya regeln kan emellertid enligt ordalydelsen bli tillämplig endast beträffande aktieförvärv som skett efter utgången av år 1983.

De nya reglerna om rätt till förlustavdrag vid fusion mellan ekonomiska föreningar, sparbanker och jordbrukets kreditkassor skall tillämpas redan vid 1984 års taxering. Detta gäller oavsett när fusionen ägde rum.

En särskild övergångsregel har ansetts nödvändig med hänsyn till att änd-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:53

ringen av 90 %-regeln i 10 § andra stycket FAL i enstaka fall kan vara till nackdel för företaget. Om det kvalificerade ägarförhållandet föreligger den 31 december 1983 behöver kravet på innehav av mer än 90 % av aktierna i dotterbolaget vid ingången av förluståret inte vara uppfyllt. Detta gäller endast under förutsättning att fråga är om fåmansföretag som inte är familjebolag.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:53