Åsa Fjellström

Verklig förlust i samband med personalförflyttningar

I artikeln diskuteras möjligheten att med stöd av IL 44:23 neka avdrag för ett moderbolags förlust på dotterbolagsandelar i en situation då personal förts över från dotterbolaget till moderbolaget.

1 Inledning

I många av de kunskapsintensiva företag som fått stor utbredning i svenskt näringsliv, är personalen bolagets viktigaste resurs. Varken redovisning eller skatterätt är emellertid anpassad till den utveckling som har skett. Personal kan inte tas upp som en tillgång i balansräkningen och det kan diskuteras om humankapital har ett skattemässigt värde. Att personal skiljer sig från vad som traditionellt sett utgjort substansen i ett bolag skapar problem.

I IL 44:23 stadgas att *"[b]ara verkliga kapitalförluster skall anses som kapitalförluster"*. Regeln innebär att ett moderbolag inte får göra avdrag för en förlust på avyttrade dotterbolagsandelar om förlusten beror på att moderbolaget tillgodogjort sig värden från dotterbolaget. Jag avser i denna framställning att undersöka om det i enlighet med IL 44:23 är möjligt att neka avdrag för förlust i en situation då personal överförs från ett dotterbolag till dess moderbolag.

För att underlätta framställningen kommer jag att utgå från följande typfallssituation. Ett bolag förvärvar ett kunskapsintensivt företag. Moderbolaget kommer överens med personalen om att den skall säga upp sig i dotterbolaget och därefter ta anställning i moderbolaget. Därpå avyttras eller likvideras dotterbolaget. Eftersom dotterbolaget inte har några materiella tillgångar av betydelse blir följden en stor kapitalförlust. Frågan är då om moderbolaget skall medges avdrag för denna förlust eller om man kan säga att förlusten inte är verklig och därmed vägra avdrag.

2 Grundläggande skatterättsliga teorier

Tankarna om att personal skulle ha ett skattemässigt värde ställer traditionella tankesätt på ända. Jag anser därför att det är viktigt att undersöka om ett eventuellt avdragsförbud i samband med personalförflyttning överensstämmer med de teorier som ligger till grund för beskattningen. Det bör betonas att det förhållande att inkomstskatterätten stöder sig på vissa principer, inte betyder att dessa principer automatiskt kan läggas till grund för tolkning av inkomstskattelagstiftningen.[1] Däremot kan de grundläggande principerna bidra till att öka förståelsen för varför skattereglerna ser ut som de gör och därmed möjliggöra en fördjupad analys.

[1] Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförlaget JF AB, Stockholm 1995, s. 187.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:24:04

Det råder relativt stor enighet i den skatteteoretiska litteraturen om att principen om att var och en betalar skatt efter sin förmåga (skatteförmågeprincipen) ger uttryck för ett lämpligt sätt att fördela skattebördan på. Värdeökningar i form av att tillgångar stiger i värde anses i svensk inkomstbeskattning öka den skattskyldiges förmåga att betala skatt.[2] Det är emellertid inte tillräckligt att en värdeökning kan konstateras. För att värdeökningen skall utgöra en beskattningsbar inkomst måste den *realiseras*. Först då tillgången avyttras kan en värdestegring med viss grad av säkerhet fastställas och först vid denna tidpunkt anses den skattskyldiges skatteförmåga ha ökat.[3]

På samma sätt som en vinst antas öka bolagets skatteförmåga, medför en förlust att bolagets förmåga att betala skatt minskar. Ett moderbolag som gör en förlust bör därför kunna göra avdrag för kapitalförlusten. I de fall där moderbolaget tillförts ett värde motsvarande förlusten har däremot skatteförmågan inte minskat. Det är i dessa situationer som regeln om verklig förlust får betydelse. Moderbolaget nekas avdrag eftersom förlusten inte är verklig. Skatteförmågan har inte ändrats eftersom moderbolaget tillförts det värde som dotterbolagsandelarna sjunkit med. Någon anledning att medge avdrag finns därför inte.

Regeln om verklig förlust kan således sägas stämma överens med skatteförmågeprincipen. När värdeöverföringen sker i form av utdelning eller koncernbidrag står regeln om verklig förlust inte heller i strid med realisationsprincipen. Om avdrag skulle nekas på grund av att personal förflyttats från dotterbolaget till moderbolaget, är det däremot mera tveksamt om det kan anses vara förenligt med realisationsprincipen. Bolaget beskattas visserligen inte för en inkomst, men nekas att göra ett avdrag, vilket för bolaget i praktiken i princip leder till samma resultat. Det intressanta är, enligt min mening, att man laborerar med mycket osäkra värden. Vitsen med att det enligt realisationsprincipen är avyttringstillfället som är den avgörande tidpunkten är att det då på ett marknadsmässigt sätt går att mäta vad en värdeökning är värd. Genom att moderbolaget nekas avdrag för förlusten, menar jag att beskattning sker innan värdeökningen realiserats. Här kan man anföra att i så fall skulle alla interna transaktioner med inblandning av kapitalvinstbeskattad egendom strida mot realisationsprincipen. Till exempel så skulle uttagsbeskattning i samband med underprisöverlåtelser inte överensstämma med realisationsprincipen. I dylika fall är det emellertid betydligt enklare att med rimlig grad av säkerhet fastställa ett värde. Personal har inte, som materiella tillgångar, ett eget värde utan värdet består i den värdehöjande effekt personalen har på bolaget. Värdet av personal är därför inte ett mätbart värde på samma sätt som egendom. Genom att neka moderbolaget avdrag beskattas moderbolaget för ett ytterst osäkert värde. Eftersom realisationsprincipen grundas på den grad av säkerhet med vilken en värdemognad kan fastställas,[4] kan detta inte vara förenligt med principen.

3 Redovisningsmässiga aspekter

Frågan om den skattemässiga värderingen av personal är mycket knapphändigt behandlad. Ur ett redovisningsmässigt perspektiv är problematiken däremot sedan länge flitigt diskuterad. Eftersom de så kallade kunskapsföretagen i princip saknar tillgångar är det svårt att få en rättvisande bild av dessa företag. Det pågår därför en debatt om hur humankapital bör redovisas på bästa sätt. Även om redovisningen inte egentligen måste påverka vilka skattemässiga lösningar som väljs, är det svårt att komma ifrån att redovisningen har stor betydelse. Jag tycker därför att det är av vikt för den skatterättsliga argumentationen att belysa den redovisningsmässiga problematiken.

[2] Påhlsson Robert, Inledning till skatterätten, 2:a uppl., Iustus förlag, Uppsala 2001, s. 28.
[3] Gunnarsson Åsa, Skatterättvisa, Iustus förlag, Uppsala 1995, s. 181.
[4] Gunnarsson Åsa, Skatterättvisa, Iustus förlag, Uppsala 1995, s. 181.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:24:04

Ett sätt att redogöra för humankapital vore att redovisa personal som en tillgång i balansräkningen. Värdet av personal överensstämmer emellertid inte särskilt väl med den traditionella definitionen av en tillgång.[5] Det bör dock påpekas att många immateriella tillgångar inte heller stämmer särskilt väl överens med den redovisningsteoretiska definitionen av tillgångsbegreppet. Att personal inte passar in under den traditionella definitionen av en tillgång är således inte ensamt ett argument för att utesluta en redovisning av personal i balansräkningen.

Det är inte omöjligt att värdet av personal i framtiden kan komma att få en plats i balansräkningen. De problem som måste lösas är dels hur man teoretiskt skall integrera anställda i balansräkningen, dels hur man skall gå till väga när man mäter och värderar personal. Modeller för hur personal skall inkorporeras i balansräkningen finns redan.[6]

Att man ännu inte löst problemet med värderingen av personal ur ett redovisningsmässigt perspektiv, har enligt min mening betydelse för hur frågan tacklas skatterättsligt. Även om kopplingen mellan beskattning och redovisning inte har någon avgörande betydelse för tillämpningen av regeln om verklig förlust, menar jag att det redovisningsmässiga tänkandet präglar skattemässiga överväganden.

4 Möjligheten att tillämpa IL 44:23 vid personalförflyttning

Ordalydelsen i IL 44:23 *"[b]ara verkliga kapitalförluster skall anses som kapitalförluster"* säger enligt min mening inte särskilt mycket. För att avgöra vad som avses med bestämmelsen har jag istället tagit ledning av andra rättskällor. En naturlig utgångspunkt är de förarbeten som legat till grund för bestämmelsen. Vidare har praxis haft stor betydelse för begreppet verklig förlust. Jag kommer även att redogöra för problem som uppstår om IL 44:23 skulle vara tillämplig på personalförflyttningar.

4.1 Begreppet verklig förlust i förarbetena

Hur skall man förstå begreppet verklig förlust? I förarbetena definieras begreppet negativt, det vill säga vad som inte är en verklig förlust beskrivs. För att det skall bli aktuellt att diskutera verklig förlust skall en värdeöverföring från det avyttrade företaget till dess moderbolag ha skett. Frågan är då om en förflyttning av personal är en sådan värdeöverföring som skall innebära att avdrag inte medges. Ett sätt att försöka utröna om överföring av personal kan utgöra en sådan värdeöverföring är att undersöka hur man i förarbetena valt att uttrycka sig.

Det finns en viss risk med att tolka ordalydelsen i förarbeten, särskilt med tanke på att det i detta fall råder viss osäkerhet om vilken betydelse förarbetena haft för lagregleringen. Det är dessutom så att IL 44:23 är en kodifiering av praxis, varför det kan verka ännu mer omotiverat att titta på förarbetena. Förarbetena, och då särskilt departementschefens uttalande[7] i proposition 1989/90:110, tros emellertid ha haft stor betydelse för utvecklingen i praxis.[8] Förarbetena utgör därför en viktig rättskälla.

---

[5] Enligt den grundläggande redovisningsteoretiska definitionen av en tillgång skall tillgången till att börja med kontrolleras av företaget. Vidare skall tillgången kunna bytas mot andra tillgångar eller användas för att reglera skulder eller utdelas till ägarna. Slutligen tillförs tillgångar vanligtvis företaget genom köp.

[6] Se till exempel Gröjer Jan-Erik och Ulf Johansson, Personalekonomisk Redovisning och Kalkylering, 2:a uppl., Arbetarskyddsnämnden, 1996, s. 80 ff.

[7] "Jag tar därvid fasta på lagrådets uttalande om möjligheten att i rättstillämpningen beakta de aktuella värdeöverföringarna. Har den avyttrade egendomen i något skede tömts på substans utan beskattningskonsekvenser kan alltså en reavinstberäkning som bygger på en jämförelse mellan försäljningspris och ursprungligt anskaffningspris behöva korrigeras för värdeöverföringen."

[8] Se exempelvis RÅ 1995 ref. 83, RÅ 1997 ref. 11 samt RÅ 1998 ref. 53.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:24:04

I SOU 1998:1 talas det till exempel om värdeöverföring i form av pengar eller annan egendom.[9] Begreppet egendom stämmer språkligt sett inte särskilt väl överens med hur man i allmänhet ser på personal. Det är svårt att tala om personal som ett företags egendom. I begreppet ligger att det förekommer ett ägande eller kontrollerande. Personal kan sällan kontrolleras och det är svårt att påstå att personalen ägs av det företag där den är anställd. De anställda är fria att gå närhelst de önskar, utan att företaget har någon större möjlighet att påverka detta.

Senare i utredningen (SOU 1998:1) talas det om att vinster eller upparbetade värden förts över till moderföretaget genom utdelning, koncernbidrag *eller på annat sätt* (min kursivering).[10] Det uttryckssättet passar bättre med överföring av personal. Att utredaren valt att formulera sig på detta sätt talar enligt min mening för att man inte velat låsa sig vid hur värdeöverföringar gjordes i det dåvarande dagsläget. Även om det är värdeöverföringar i form av koncernbidrag och utdelningar som förknippas med verklig förlust har utredaren kanske haft i åtanke att värdeöverföringar kan komma att ske på andra sätt i framtiden.

I proposition 1989/90:110 talas det om att den avyttrade egendomen (dotterbolaget) töms på substans. Detta uttryckssätt stämmer enligt min mening väl överens med överföring av personal. I ett kunskapsföretag är det just personalen som utgör substansen. Också detta uttryckssätt talar för att lagstiftaren haft i åtanke att det i framtiden kunde bli aktuellt med andra typer av värdeöverföringar än de som var kända för tillfället.

Det är svårt att av förarbetena läsa ut vad som egentligen avses med en värdeöverföring. Klart torde vara att det inte var överföring av personal som lagstiftaren hade i åtanke när det talas om värdeöverföring. Istället åsyftades koncernbidrag, utdelningar och underprisöverlåtelser. Huruvida lagstiftaren gjort en medveten öppning eller inte för att regeln om verklig förlust skulle kunna användas även för andra värdeöverföringar, kan inte med säkerhet avgöras. Jag menar att det i vart fall inte finns någonting i förarbetena som direkt hindrar en tillämpning av IL 44:23 vid personalförflyttningar.

4.2 Begreppet verklig förlust i praxis

Som jag nämnt ovan är verklig förlust en beskattningsprincip som utvecklats främst i praxis. Det finns ett flertal fall som rör verklig förlust, men det finns inga avgöranden från Regeringsrätten som behandlar frågan om verklig förlust i samband med personalförflyttning. Praxis behandlar istället verklig förlust då en värdeöverföring skett i form av koncernbidrag eller utdelning. I detta avsnitt avser jag att undersöka om det i praxis finns några riktlinjer för vad som är en värdeöverföring.

I äldre rättsfall[11] förefaller det närmast självklart att avdrag för förlust inte medges om utdelning eller koncernbidrag skett till moderbolaget. Avdragsrätten nekas utan någon utförligare motivering. Detta kan förmodligen förklaras med att avdragsrätt rent generellt är ett undantag från huvudregeln om att intäkter skall beskattas. Principen om verklig förlust utvidgar således inte beskattningsrätten utan slår fast att undantaget inte skall gälla.

De senare fallen är mer utförliga, men ingenstans diskuteras vad som kan utgöra en värdeöverföring. Att denna diskussion uteblir är inte särskilt märkligt. Fallen rör koncernbidrag och utdelningar och i dessa fall råder det knappast något tvivel om att det är frågan om en värdeöverföring. Det har inte funnits någon anledning att utreda vad som kan utgöra en värdeöverföring.

I RÅ 85 1:86 uttalar Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden att ett villkor för att en förlust vid försäljning av aktier skall vara avdragsgill är att moderbolaget inte erhållit någon kompensation motsvarande förlusten. När nämnden resonerar i form av kompen-

[9] SOU 1998:1 Omstruktureringar och beskattning, s. 123.
[10] SOU 1998:1 Omstruktureringar och beskattning, s. 124.
[11] Se t.ex. RÅ 1956 not Fi 1776 och RÅ 1973 A 194.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:24:04

sation talar detta enligt min mening för att inte endast värdeöverföringar i form av utdelning eller koncernbidrag kan ha betydelse för avdragsrätten. Även om nämnden inte antyder vilken typ av värdeöverföringar det skulle vara, bör överflyttning av personal kunna utgöra en form av kompensation. Detta förutsätter emellertid att personal kan utgöra ett värde som kan användas för att kompensera en förlust. Några slutsatser om vad som skall utgöra en värdeöverföring kan således inte dras. Regeringsrätten fastställer inte nämndens motivering utan talar istället om att förlusten endast är bokföringsmässig och inte verklig. Detta uttryckssätt ger, liksom lagtexten i IL 44:23, inte många ledtrådar om vilken form av värdeöverföring som avses, men talar å andra sidan inte emot att verklig förlust aktualiseras vid förflyttning av personal.

Några riktlinjer för vilka typer av värdeöverföringar som skall beaktas vid tillämpningen av principen om verklig förlust finns inte praxis. Tämligen klart får anses vara att värdeöverföringen inte nödvändigtvis måste ske i form av ett koncernbidrag eller en utdelning. Det finns heller ingenting som direkt talar emot att verklig förlust diskuteras vid överflyttning av personal.

4.3 Problem med att flytt av personal kan utgöra en värdeöverföring

Av ovan gjorda framställning kan man konstatera att lagtext, förarbeten och praxis varken hindrar eller påfordrar en tillämpning av IL 44:23 i samband med en personalförflyttning. En eventuell tillämpning kommer således att vara beroende av lämplighetsöverväganden. Nedan avser jag att redogöra för de problem som kan uppstå om IL 44:23 skulle tillämpas i samband med att personal flyttas från det avyttrade bolaget till moderbolaget.

4.3.1 Personal saknar kvantitativt värde

Ett uppenbart problem är att personal inte har ett kvantitativt utan ett kvalitativt värde. När man talar om personal som ett värde är det oftast inte själva personen som sådan som är värd något. Man kan visserligen tänka sig vissa typer av företag där personalen har ett kvantitativt värde. Personalstyrkan är i dessa fall i regel utbytbar och något problem med att personalen förflyttas uppstår då inte. I de kunskapsintensiva företag som är av intresse för denna framställning är det snarare den kunskap som den enskilde besitter som utgör ett värde. Om man tänker sig att fem personer förfogar över en unik kunskap och att samtliga dessa förflyttas, försvinner deras kunskap från bolaget. Om däremot endast en person lämnar bolaget finns kunskapen fortfarande kvar. Att just den personen försvann kanske inte har så stor betydelse. Värdet är således inte proportionellt i förhållande till antalet personer. Detta gör att det kan bli vanskligt att bedöma vad som utgör en verklig förlust.

Genom att acceptera att personalöverföring utgör en typ av värdeöverföring som kan ha betydelse för bedömningen av verklig förlust frångår man traditionella tankesätt. För att kunna göra en rättvis bedömning krävs det att man kan mäta de värden som överförs. Värdet av personal kan inte mätas på samma sätt som en värdeöverföring i pengar. Det är därför nödvändigt att finna ett annat sätt att bestämma värdet på.

Det bör emellertid betonas att det även om det är frågan om en värdeöverföring i pengar är svårt att bestämma den verkliga förlusten. Det är nämligen inte relevant vilket värde koncernbidraget eller utdelningen har hos det avyttrade bolaget. Det avgörande är istället den värdenedgång avseende moderbolagets andelar i det avyttrade bolaget som värdeöverföringen medför.[12]

[12] SOU Omstrukturering och beskattning 1998:1 s. 128.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:24:04

4.3.2 Värdet av personal är osäkert och flyktigt

Ett annat problem är att värdet av personal är osäkert och flyktigt. Man kan tänka sig den situationen att personalen strax efter förflyttningen säger upp sig. Moderbolaget har som bekant av arbetsrättsliga skäl inga möjligheter att låsa personalen i bolaget. Det kan då tyckas märkligt att moderbolaget inte får dra av kapitalförlusten. I dylika fall skulle man kunna argumentera för att moderbolaget gjort en verklig förlust. Moderbolaget har visserligen tillförts ett värde, men blivit av med det nästan omedelbart.

Situationen blir något mer komplicerad om man tänker sig att personalen säger upp sig först efter två år. Bör moderbolaget få göra avdraget då? Man kan visserligen tänka sig att moderbolaget får en slags uppskjuten avdragsrätt, dvs. om personalen säger upp sig, och det överförda värdet således går förlorat, får avdraget göras vid denna senare tidpunkt. Denna uppskjutna avdragsrätt blir emellertid i det närmaste omöjlig att tillämpa om man tänker sig att endast delar av personalen säger upp sig. Det ovan förda resonemanget om att personal saknar ett kvantitativt värde komplicerar ytterligare. En avdragsrätt efter två år framstår dessutom som märklig med tanke på att personalen från det avyttrade bolaget efter så lång tid förlorat anknytningen till det avyttrade bolaget. Någon anledning att behandla denna del av personalen annorlunda mot övrig personal i moderbolaget torde inte föreligga. Ett företag löper alltid en risk att personalen säger upp sig.

Frågan är då var gränsen för när avdrag skall medges respektive inte medges skall gå. Ett sätt att lösa problemet på vore att inte medge avdrag om personalen säger upp sig. Det är helt enkelt en risk som moderbolaget får ta om det väljer att flytta personalen från det avyttrade bolaget. I vanliga fall när personal säger upp sig finns det ingen möjlighet för bolaget att få avdrag för den förlust som det innebär att förlora värdefull kompetens. Att i samband med verklig förlust behandla situationen annorlunda förefaller omotiverat. Man kan även jämföra med situationen att en underprisöverlåtelse av en tillgång skett från ett dotterbolag till ett moderbolag och att tillgången sedan blir värdelös. Detta hindrar knappast en tillämpning av reglerna för verklig förlust. Vid själva överföringen berikades moderbolaget och vad som händer därefter beaktas inte. Någon anledning att bedöma personalöverföringar annorlunda torde inte föreligga.

En nackdel med denna lösning är att det eventuellt skulle kunna förhindra nödvändiga omorganisationer. Om ett bolag, genom att flytta personal, riskerar att i framtiden inte få göra avdrag för en kapitalförlust på dotterbolagsandelarna, är det tänkbart att bolaget avstår från att föra över personalen till moderbolaget. Om personalen säger upp sig medan den är anställd i det avyttrade bolaget får detta inga konsekvenser. Moderbolaget kan avyttra dotterbolaget och få avdrag för förlusten. Om samma sak händer när personalen är anställd i moderbolaget får detta till följd att moderbolaget nekas avdrag för förlusten utan att ha kvar det värde det ansetts ha tillförts.

Att skatteregler styr hur en koncern väljer att utforma sin organisation är allt annat än önskvärt i ett skattesystem som strävar efter neutralitet.

4.3.3 Gränsdragningsproblem

Att personalförflyttningar beaktas vid tillämpningen av IL 44:23 skapar gränsdragningsproblem. Av förarbeten[13] och praxis[14] framgår att det avgörande för att avdrag skall vägras är att det är gamla värden i motsats till nya värden som lämnar det avyttrade bolaget. Anledningen till detta är att en överföring av vinstmedel som uppkommit under innehavstiden inte kan stå i samband med att förlust uppkommer. Således måste det vara frågan om en verklig förlust.

[13] Prop. 1989/90:110 del 2 Reformerad inkomst- och företagsbeskattning, s. 130 f., SOU 1998:1 Omstruktureringar och beskattning s. 124.
[14] RÅ 1997 ref. 11.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:24:04

Frågan är då hur man skall översätta dessa resonemang till förflyttning av personal. Man skulle kunna tänka sig att det skulle vara godtagbart att flytta personal som anställts efter den tidpunkt då moderbolaget förvärvat det avyttrade bolaget. Den nyanställda personalen härleds då till värden uppkomna under innehavstiden och kan således inte påverka en eventuell förlust. Problem uppstår dock om man tänker sig att de nyanställda ersätter tidigare anställd personal, till exempel anställda som gått i pension. I dessa fall blir det svårare att argumentera för att värdet av den nyanställda personalen är hänförlig till tiden efter förvärvet. Det kan vara svårt att avgöra huruvida en nyanställd ersätter en tidigare anställd eller inte, varför det inte är särskilt lämpligt att göra skillnad däremellan.

En närliggande problematik är om de anställdas kompetens höjs under den tid då moderbolaget innehar andelarna i dotterbolaget. Värdet av denna kompetenshöjning är hänförligt till tiden efter förvärvet, varför det i enlighet med RÅ 1997 ref. 11 borde vara godtagbart att överföra detta värde till moderbolaget utan att det får effekter på kapitalförlustberäkningen. Eftersom det inte är praktiskt möjligt att överföra värdet av en kompetenshöjning, uppstår frågan om det då skulle kunna vara acceptabelt att förflytta så stor del av personalen som kan tänkas motsvara en kompetenshöjning av hela personalstyrkan. Här laboreras det med ytterst osäkra värden. För det första är det svårt att avgöra hur mycket en kompetenshöjning är värd. För det andra är det mycket vanskligt att avgöra hur stor del av personalstyrkan värdet av denna kompetenshöjning kan tänkas motsvara.

4.3.4 Verklig värdenedgång eller inte

Vidare kan det vara svårt att veta vad som är en verklig värdenedgång och vad som orsakats av att personalen flyttats. Särskilt om endast en del av personalen flyttats kan det vara svårt att avgöra vad som är en verklig nedgång i värde.

Detta är emellertid inte ett problem unikt för förflyttning av personal. Även i vanliga fall när man diskuterar verklig förlust kan det vara svårt att avgöra vad som är en verklig och vad som inte är en verklig förlust. Frånvaron av ett kvantitativt mått på värdet av personal ökar dock graden av komplexitet. Kunskapsintensiva företag är svårvärderade och det har dessutom visat sig att värdet kan variera kraftigt. Om hela personalstyrkan avlägsnas och bolaget således i princip enbart har tillgångar i form av datorer, får man förmodligen förutsätta att personalförflyttningen har orsakat värdenedgången. Detta är däremot långt ifrån självklart om endast en del av de anställda lämnar företaget. Att värdet på det avyttrade bolaget sjunker kan ha helt andra förklaringar. I dessa situationer skulle man kunna tänka sig en presumtionsregel. Man låter det helt enkelt vara upp till bolaget att visa vad värdenedgången beror på. Jag ställer mig emellertid kritisk till en sådan form av presumtion. Det skulle vara alldeles för betungande för moderbolaget att alltid behöva visa vad en värdenedgång beror på. Inte minst med tanke på att jag just konstaterat att värdet inte bara kan variera kraftigt utan att det också är svårt att värdera ett kunskapsföretag, framstår det som orimligt att ett bolag skall behöva ge förklaring till att det avyttrade bolaget sjunkit i värde.

5 Avslutande synpunkter

Ganska klart får det anses vara att personal ur ett redovisningsmässigt perspektiv inte kan utgöra en tillgång. Värdet av personal kan inte tas upp i balansräkningen och passar inte särskilt väl in på hur en tillgång definieras. Däremot kan det förstås vara så att det i praktiken är personalen som ger goodwill eller dotterbolagsandelar dess värde. Det är tänkbart att personal i framtiden kommer att erkännas som en tillgång och få en post i balansräkningen. Detta eftersom det annars är svårt att ge en rättvisande bild av ett så kallat kunskapsföretag.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:24:04

Mera oklart är om personal kan utgöra en tillgång i skattemässig mening. Det finns omständigheter som talar i båda riktningarna. Om personal i framtiden får en plats i balansräkningen är det troligt eller i vart fall lämpligt att man också skattemässigt betraktar personal som en tillgång.

Även om det är svårt att avgöra om personal är en tillgång i skatterättslig mening har humankapital förmodligen ett skattemässigt värde i den meningen att en överföring av personal kan få betydelse för beräkningen av verklig förlust. Visserligen kan man inte av lagtext, förarbeten eller praxis läsa ut att en personalförflyttning skulle kunna vara en sådan värdeöverföring som medför att förlusten skall justeras. Men det finns heller ingenting som säger att endast värdeöverföringar i form av koncernbidrag, utdelningar eller underprisöverlåtelser skall beaktas. Om det varit lagstiftarens avsikt att endast sådana värdeöverföringar skulle omfattas av regeln anser jag att det borde ha kommit till uttryck i lagtexten eller åtminstone i förarbetena. Värdet av personal är svårt att mäta och det kan också vara ett mycket osäkert värde. Det kan emellertid inte användas som argument för att personal inte skulle ha ett värde. Man kan därför inte utesluta att en personalförflyttning kan utgöra en sådan typ av värdeöverföring som kan ge upphov till att förlusten justeras i enlighet med IL 44:23.

Därmed inte sagt att IL 44:23 bör tillämpas på värdeöverföringar i form av att personal byter arbetsgivare från dotter- till moderbolag. Det är inte tillräckligt att konstatera att det inte finns någonting som direkt talar emot en tillämpning, utan det är också nödvändigt att fråga sig om det är lämpligt att tillämpa en viss regel. Som jag visat i avsnitt 4.3 medför en tillämpning av IL 44:23 i samband med en personalförflyttning ett antal svårlösta problem. Jag har inte funnit någon lösning på dessa problem, men det har inte heller varit min avsikt. Syftet har istället varit att peka på de svårigheter som en tillämpning av IL 44:23 i samband med personalförflyttningar skulle medföra. Det är möjligt att vissa delar av problematiken skulle försvinna om man såg personal som en tillgång redovisningsmässigt. Ett system för att värdera och redovisa personal skulle i vart fall underlätta även för skatterättsliga resonemang. Det är emellertid viktigt att komma ihåg att problemet med att personal utgör ett osäkert värde inte försvinner bara för att man finner ett system för att värdera den.

En följd av att inte tillämpa IL 44:23 är att det kan ge upphov till att skatteundandragande förfaranden blir legitima. Ett moderbolag kan genom att föra över personal från sitt dotterbolag och därefter avyttra eller likvidera dotterbolaget få avdrag för en skapad förlust. Frågan är emellertid hur stor risken för sådana förfaranden egentligen är. Möjligen kan skatteflyktslagen i dess fall vara tillämplig. Mera problematiskt är att överensstämmelsen med skattesystemet i allmänhet framstår som otillfredsställande. En förutsättning för att medge avdrag för förlust är att ett bolags skatteförmåga minskar. Om man accepterar resonemanget om att personal har ett skattemässigt värde, har ett bolags skatteförmåga inte reducerats om det tillförs ett värde i form av humankapital. Följden av att inte tillämpa IL 44:23 på överföring av personal är således att moderbolaget medges avdrag trots att dess skatteförmåga inte minskat. Detta kan upplevas som orättvist och ha negativ effekt på skattemoralen. Det bör emellertid påpekas att de principer varpå skattesystemet vilar i allt större utsträckning kommit att ruckas på. Det kan diskuteras vilken betydelse dessa principer egentligen har. Även om det är väl drastiskt att säga att de numera saknar betydelse, kan man i vart fall konstatera att de inte automatiskt kan läggas till grund för tolkningen. Att det skulle strida mot skatteförmågeprincipen att medge avdrag för förlust trots att moderbolaget tillförts ett värde i form av personal är således inte ett särskilt tungt vägande argument för att tillämpa IL 44:23. Ett likartat resonemang kan föras vad gäller betydelsen av att det inte är förenligt med realisationsprincipen att neka förlustavdrag i samband med personalförflyttning.

En tillämpning av IL 44:23 på överföring av humankapital får i många fall absurda konsekvenser. Problematiken är mångfacetterad och svårlöst. Enligt min mening beror detta till stor del på att regelsystemen inte har följt med i den utveckling som faktiskt har

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:24:04

skett. Det är inte längre traditionella värden som produktion, byggnader och maskiner som utgör substansen i ett företag. Humankapitalet har kommit att få och kommer att få en allt större betydelse för värdet på bolaget. Jag anser att det inte är möjligt att försöka anpassa enbart en viss bestämmelse efter denna utveckling. Istället måste en mer generell förändring av synen på värdet av personal ske. Först då kan man börja diskutera om enskilda regler bör vara tillämpliga.

Min slutsats är således att IL 44:23 inte bör kunna användas för att neka förlustavdrag i fall då personal överförs från ett dotterbolag till ett moderbolag, varpå dotterbolaget avyttras eller likvideras. Det är inte på grund av att regeln språkligt sett skulle misstämma. Inte heller hindrar förarbeten eller praxis en tillämpning. Anledningen är istället att jag tycker att en användning av IL 44:23 för att neka förlustavdrag skulle få alltför märkliga konsekvenser. Jag menar att nackdelarna med att tillämpa regeln överväger nackdelarna med att inte tillämpa den. Jag är emellertid övertygad om att synen på värdet av personal kommer att förändras i framtiden. Det skatterättsliga systemet kommer att tvingas följa denna utveckling.

Åsa Fjellström är verksam som skattekonsult vid Ernst & Young, Global Employment Solutions. Artikeln är en omarbetad version av författarens examensarbete vid Uppsala universitet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:24:04